

## Sala Constitucional

Resolución N° 16378 - 2024

**Fecha de la Resolución:** 14 de Junio del 2024 a las 12:45

**Expediente:** 24-001910-0007-CO

**Redactado por:** Anamari Garro Vargas

**Clase de asunto:** Acción de inconstitucionalidad

**Control constitucional:** Sentencia estimatoria

**Analizado por:** SALA CONSTITUCIONAL

Sentencia con nota separada

### Sentencias del mismo expediente

**Sentencia con datos protegidos, de conformidad con la normativa vigente**

---

### Contenido de Interés:

**Temas Estratégicos:** Constitución Política

**Tipo de contenido:** Voto de mayoría

**Rama del Derecho:** 3. ASUNTOS DE CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD

**Tema:** MUNICIPALIDAD.

**Subtemas:**

- NO APLICA.

### **MUNICIPALIDAD. ESCALA DE INGRESOS PARA LA APLICACIÓN DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE PATENTES.**

Expediente: 24-001910-0007-CO

Sentencia: 016378-24 del 12 de junio del 2024

Tipo de asunto: Acción de inconstitucionalidad

Norma impugnada: Artículo 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia. Ley No. 9713 del 01/08/2019

Parte dispositiva: Se declara con lugar la acción de inconstitucionalidad. En consecuencia, se anula el artículo 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, ley n.º9713 del 1º de agosto de 2019 y las directrices municipales tendientes a definir los criterios y/o parámetros para la determinación de las categorías que se establecen en el referido numeral.

Esta sentencia tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma anulada, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional y para evitar graves dislocaciones al erario municipal, se dimensionan los efectos de este pronunciamiento, según las siguientes reglas:

- 1) Los que pagaron el impuesto establecido en esta norma, pero presentaron reclamo administrativo o judicial contra este y dicha gestión les fue resuelta de manera definitiva ANTES de la primera publicación del curso de esta acción, no tienen derecho a repetir lo pagado.
- 2) Aquellos que presentaron reclamo administrativo o judicial contra su cobro, y dicha gestión se encontraba pendiente de resolución en cualquiera de las dos vías hasta ANTES de la comunicación de la parte dispositiva de este pronunciamiento, tienen derecho a que se resuelva su reclamo según lo dispuesto en esta sentencia. En caso de que hayan pagado, tienen derecho a que se les repita lo pagado.
- 3) Los que pagaron el impuesto y NO presentaron reclamo alguno contra este, no tienen derecho a repetir lo pagado a la Municipalidad de San Rafael de Heredia.
- 4) De igual manera, se restablece la vigencia de los elementos de cuantificación de la estructura tributaria (base imponible, tarifa y cuota tributaria) para el impuesto sobre actividades comerciales (patente), definidos por la Ley de Impuestos Municipales de San Rafael de Heredia, No. 7362, con el fin de que se siga aplicando.

El magistrado Rueda Leal pone nota.

Comuníquese a la Municipalidad de San Rafael de Heredia. Reséñese este pronunciamiento en el Diario Oficial La Gaceta y publíquese íntegramente en el Boletín Judicial.

TEMAS ANALIZADOS

**SOBRE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES**

**LAS PATENTES MUNICIPALES COMO MANIFESTACIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES**

## **SOBRE EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA MUNICIPAL**

### **SOBRE LA LESIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CASO CONCRETO**

“...no se indica a qué tipo de ingresos o recaudación se refiere: si se trata de ingresos brutos o netos. Tampoco se alude a qué declaración se refiere la norma. Sobre esto último debe tenerse presente que, si la patente en cuestión se cancela por el ejercicio de actividades comerciales, los ingresos económicos obtenidos a partir de ese ejercicio están igualmente afectos al impuesto sobre la renta (Ley No. 7092), así como al impuesto al valor agregado (Ley No. 6826). En lo atinente al primer impuesto, el régimen de declaración del tributo considera ingresos brutos y netos; en tanto que, en el sistema de valor agregado, convergen aspectos de créditos y débitos. De esa manera, la sola referencia de montos recaudados y declarados es imprecisa y atribuye al ente local gestor del tributo un margen indeterminado y amplio para poder disponer por la vía reglamentaria los montos a los que aplicará cada tarifa. Esto es un elemento más que lleva a concluir que, materialmente, hay una ausencia absoluta del establecimiento de la base de cálculo de este impuesto bajo examen, lo cual, se reitera, atenta contra la máxima de reserva de ley que rige la materia tributaria.

Por tanto, concluye esta Sala que la norma impugnada cuyo texto se cita en el considerando II? es inconstitucional. Por conexidad, la conducta administrativa de la Municipalidad de San Rafael de Heredia que implementa una escala de ingresos para esa categorización deviene también en inconstitucional. Es evidente que mediante esta conducta se pretende suplir la omisión de la norma legal, lo que es abiertamente inconstitucional, en perjuicio de los contribuyentes del cantón.

**VII.- EN CONCLUSIÓN.** Como corolario de las consideraciones realizadas, se impone declarar con lugar la acción de inconstitucionalidad por lesión al principio de reserva legal en materia tributaria.

Dado lo anterior y la consecuente nulidad las disposiciones impugnadas, carece de interés resolver el otro extremo alegado por el accionante ¿la vulneración al principio de la capacidad contributiva?, por lo que se omite pronunciamiento en cuanto a este.

Asimismo, y a fin de no producir mayores dislocaciones en el erario de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, los efectos de esta sentencia se dimensionarán en los términos que se indicarán en la parte dispositiva de esta sentencia (ver en igual sentido la sentencia n.º2014-013759)...” CO08/24

... **Ver menos**

#### **Citas de Legislación y Doctrina Sentencias Relacionadas**

---

#### **Contenido de Interés:**

**Tipo de contenido:** Voto de mayoría

**Rama del Derecho:** 6. LEY DE LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL ANOTADA CON JURISPRUDENCIA

**Tema:** 075- Asunto previo en vía judicial o administrativa pendiente de resolución

**Subtemas:**

- NO APLICA.

#### **ARTÍCULO 75 DE LA LEY DE LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL. “...A LEGITIMACIÓN DE LA PARTE ACCIONANTE EN ESTE CASO**

El art. 75 párrafo 2º de la LJC dispone que no será necesaria la existencia de un caso previo pendiente de resolución cuando, por la naturaleza del asunto, no exista lesión individual y directa, o se trate de la defensa de intereses difusos o que atañen a la colectividad en su conjunto.

A efectos de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, la parte accionante señala que existe un interés de la asociación en la protección de los derechos o intereses de sus asociados, de manera que les asiste la legitimación con base en el párrafo segundo del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Al respecto, el accionante alegó lo siguiente:

*“En este sentido, intervengo en el presente proceso en mi condición de representante legal de la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia, ya que, los Estatutos de esta cámara establecen que dentro de sus fines se encuentra: “promover una adecuada y justa normalización y legislación en materia comercial e industrial del cantón de San Rafael de Heredia”.*

Para tales efectos, se aportaron los estatutos que le fueron prevenidos y se constató su dicho.

En ese sentido, la Sala avala la legitimación propuesta, en tanto se acciona en defensa de un interés corporativo: en concreto, en resguardo de los intereses de los afiliados a la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia, por cuanto se alega que la norma es lesiva de la actividad comercial e industrial que desarrollan en el referido cantón...” CO08/24

... **Ver menos**

---

#### **Contenido de Interés:**

**Tipo de contenido:** Voto de mayoría

**Rama del Derecho:** 1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA CON JURISPRUDENCIA

**Tema:** 121- Atribuciones de la Asamblea Legislativa

**Subtemas:**

- NO APLICA.

**ARTÍCULO 121 INCISO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA** "...como manifestación de esa autonomía municipal se reconoce la atribución de las corporaciones municipales en cuanto a la iniciativa de emisión de leyes que regulen la creación, modificación, extinción y exención de los tributos municipales. En efecto, de conformidad con el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, las municipalidades tienen potestad de iniciativa en la emisión de ley, fuente formal cuya emisión está reservada a la Asamblea Legislativa. Si bien esa norma señala que la Asamblea Legislativa autorizará los tributos locales, lo cierto es que los entes locales no ostentan potestades por sí mismas para crear, modificar o suprimir tributos o, en general, regular los aspectos de las relaciones tributarias reservadas a la ley, definidos en el art. 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Cabe advertir que la manifestación de autonomía prevista en el canon 4 inciso d) del Código Municipal, ley n.º 7794, no supone poder de creación de manifestaciones fiscales, sino de la aprobación de los estándares económicos de las categorías de tasas y contribuciones, así como de los precios públicos. Lo anterior como derivación lógica del sistema de costeo que prevén los arts. 83 y 84 del Código Municipal..." CO08/24

... Ver menos

---

#### **Contenido de Interés:**

**Tipo de contenido:** Voto de mayoría

**Rama del Derecho:** 1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA CON JURISPRUDENCIA

**Tema:** 028- Libertad jurídica. Autonomía de la voluntad

**Subtemas:**

- NO APLICA.

**Tema:** 039- Debido proceso

**Subtemas:**

- NO APLICA.

**ARTÍCULOS 28 Y 39 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA** "...La Constitución Política, en sus arts. 28 y 39, reconoce el principio de reserva de ley como una garantía de legitimidad de los actos gravosos o de particular trascendencia. Según dicho postulado general, determinadas materias se encuentran sustraídas de regulación por parte de órganos diversos que no sean la Asamblea Legislativa, debiendo esta seguir los trámites para la formación de la ley formal.

Una manifestación del principio general de reserva de ley es justamente el de reserva legal en materia tributaria. Según este, le corresponde única y exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos, contribuciones nacionales y autorizar los municipales..." CO08/24

... Ver menos

## **Texto de la Resolución**

**Exp:** 24-001910-0007-CO

**Res:** 2024-016378

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las doce horas y cuarenta y cinco minutos del doce de junio de dos mil veinticuatro.

Acción de inconstitucionalidad promovida por [Nombre 001], portador de la cédula de identidad número [Valor 001], en su condición de **presidente y representante legal de la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia**, cédula jurídica número [Valor 002]; para que se declare inconstitucional el **artículo 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia (ley 9713 del 1 de agosto de 2019) y la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, mediante la cual, crea una escala de ingresos para la aplicación de la tarifa del impuesto de patentes**, por infracción a los principios constitucionales de reserva de ley en materia tributaria y capacidad económica.

#### **RESULTANDO:**

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala el **24 de enero de 2024**, el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del **art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia (ley 9713 del 1º de agosto de 2019) y la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, mediante la cual, crea una escala de ingresos para la aplicación de la tarifa del impuesto de patentes.**

#### **Identificación del objeto de la acción**

Se impugna el art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia (ley 9713 de 1º de agosto de 2019), que fija la "tarifa aplicable para el cálculo del impuesto", pues establece cuatro categorías para la tarifa del tributo, pero no establece la escala de ingresos o parámetro alguno para definir o dar contenido a tales categorías, pese a que se trata de un elemento esencial del impuesto que debe ser establecido por el legislador.

#### **Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria**

En concreto, la norma cuestionada incluye una tabla con cuatro categorías (categoría 1, categoría 2, categoría 3 y categoría 4) y a cada categoría se le asigna una tarifa (medio salario base, salario base, dos salarios base y 2.5 x mil), pero la norma impugnada no

determina la escala de ingresos o parámetros de ingresos que conforman tales categorías. Ni en el resto de la ley 9713 se incluye esta determinación –mediante una norma de rango legal– de la escala de ingresos de los patentados. De hecho, ante esta ausencia de determinación a nivel legal de la escala de ingresos –pese que es un elemento central de la tarifa del impuesto de patentes–, la misma se ha definido a nivel infralegal, por parte de la propia Municipalidad de San Rafael de Heredia. Esto no se ha concretado en un acto administrativo formal, sino que se ha aplicado de hecho en el cobro del impuesto, siendo esta una conducta administrativa de alcance general y, por lo tanto, susceptible de ser revisada ante la jurisdicción constitucional, tomando en cuenta que el problema se origina en la formación de la ley. Alega que la conducta administrativa surge ante la omisión en que incurre la norma legal impugnada. Lo anterior es reconocido por la propia municipalidad en los oficios AM-1339-2023 y UP-626-2023, en los que se evidencia que la municipalidad creó y aplica una tabla tarifaria, conforme a la cual, se incluye en la categoría 1 a quien declara un monto de ingresos brutos de ₡ 0 a ₡ 53,999,999.00; categoría 2 a quien declara un monto de ingresos brutos de ₡ 54,000,000.00 a ₡ 299,999,999.00; categoría 3 a quien declare un monto de ingresos brutos de ₡ 300,000,000.00 a ₡ 699,999,999.00 y categoría 4 a quien declare un monto de ingresos brutos de ₡ 700,000,000.00 en adelante. La aplicación de esta tabla consiste en una conducta administrativa de alcance general, que estriba en la creación y aplicación de una escala tarifaria que no se encuentra determinada en la ley. Considera que se infringe el principio de reserva de ley en materia tributaria, que se desprende del art. 121 inciso 13 de la Constitución Política, que establece que “corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa” el “[e]stablecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”. Tal principio de reserva de ley implica que la determinación de los elementos esenciales del tributo queda reservada a la normativa con rango de ley. En congruencia con lo anterior, el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios (ley 4755 del 3 de mayo de 1971) establece que “[e]n cuestiones tributarias solo la ley puede: 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”.

En el caso específico de los tributos municipales, debe considerarse la particularidad de la potestad tributaria de las municipalidades. Esto ha sido previamente analizado por la Sala Constitucional y ha señalado que la autonomía tributaria municipal se refiere “a la potestad de iniciativa para definir la creación, modificación, extinción o exención de los tributos municipales, en tanto está sujeta a la aprobación de la Asamblea Legislativa por ley, como lo prevé el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, y desarrolla el artículo 68 del vigente Código Municipal” (sentencia n.º2007-2411). Si bien de la autonomía municipal en materia tributaria se desprende su potestad de iniciativa en materia de tributos municipales, esto no implica que sea la propia municipalidad la que pueda aprobar unilateralmente los tributos, ni sus elementos esenciales. Cita el voto 1991-1631 de este Sala. Reclama que, de manera claramente contraria a la Constitución Política, en el caso de las tarifas para el impuesto de patentes del cantón de San Rafael de Heredia, la vigente ley 9713, en su art. 6, no determina la escala de tarifas, siendo que únicamente se señala la existencia de cuatro categorías indefinidas –que no se precisan ni en la norma impugnada, ni en ninguna otra norma de la ley 9713– y una tarifa para cada una de esas categorías. De forma tal, que un elemento esencial del tributo, en este caso la tarifa, no se define adecuada y plenamente en la respectiva ley, lo que ha tenido como consecuencia concreta que sea la propia municipalidad la que, mediante una decisión administrativa, unilateral, infralegal y arbitraria, determine los parámetros concretos que definen cada una de las cuatro categorías que señala la norma legal. Así, es la municipalidad la que crea la escala de tarifas concreta que se aplica para el tributo (esta conducta administrativa es reconocida por la propia municipalidad en oficio UP-626-2023). De esta escala se desprende la tarifa que deben pagar los patentados, es decir, es la municipalidad la que termina creando y aplicando una escala de tarifas que es un elemento esencial del impuesto de patentes, siendo que no es la ley 9713 la que define esta escala tarifaria, tal y como debería ocurrir de conformidad con el principio de reserva de ley en materia tributaria. Señala que en el citado oficio UP-626-2023 se afirma –equivocadamente– lo siguiente:

*“[L]a Municipalidad está facultada legalmente de acuerdo con lo que establece el artículo No. 4 de la Ley 7794, del Código Municipal para crear su propia Ley que rija de acuerdo con los parámetros técnicos, estudios estadísticos, sociales e información de las bases de datos, con los que se cuenta para aplicar un impuesto a las personas que desarrollen actividad comercial en este cantón”.*

De lo anterior se desprende que la municipalidad pretende tener la potestad de “crear su propia ley” de impuesto de patentes, a pesar de que, en realidad, el art. 4 del Código Municipal lo que indica es que tiene la atribución de “proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales”. Esto en concordancia con el principio de reserva de ley en materia tributaria y el citado inciso 13 del art. 121 de la Constitución Política. Esta pretensión equivocada de la municipalidad responde a que, ante la omisión de una definición adecuada y completa de las tarifas del impuesto de patentes en la ley 9713, la municipalidad ha “creado” la escala tarifaria. Ante la consulta de cuál es el sustento legal de la determinación de los parámetros o escala de ingresos que definió la municipalidad para establecer en cuál categoría califica a cada patentado, la municipalidad reitera el argumento equivocado antes señalado, y también indica lo siguiente:

*“[D]ichos parámetros se encuentran debidamente en Acta No. 111-2017, de fecha lunes 4 de septiembre, 2017, donde fueron de conocimiento por el Concejo Municipal”.*

Sin embargo, tal sesión de Concejo Municipal es de fecha previa a la existencia de la ley 9713 (que es del 1 de agosto de 2019 y que está vigente desde el 4 de diciembre de ese año), es decir, que la municipalidad pretende sustentar la definición de la escala tarifaria del impuesto de patentes en el aval otorgado por parte del concejo municipal al proyecto de ley presentado por la alcaldía para su remisión a la Asamblea Legislativa para su respectiva tramitación. Dicho proyecto de ley, como puede observarse en la citada acta, desde ese momento contenía la omisión señalada en el art. 6, sea: la escala de cuatro categorías no se determina en la norma. Siendo que, en dicha acta, las escalas de ingresos que definen cada categoría únicamente aparecen mencionadas en una diapositiva presentada por la alcaldía ante el concejo municipal.

En conclusión, afirma que es evidente que el art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia viola el principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que omite definir de forma completa y adecuada la tarifa del tributo, siendo que se menciona en dicha norma la existencia de cuatro categorías de contribuyentes, para las cuales se pretenden

fijar tarifas distintas, pero sin determinar cómo se definen esas categorías, lo que es un elemento central de la propia definición de la tarifa, que es un elemento esencial del tributo que debe fijarse por ley. Esta omisión inconstitucional es tan clara, que la propia municipalidad acepta que es el propio gobierno local el que ha fijado los parámetros que determinan las categorías de la tarifa, al punto de pretender dar sustento a la escala que actualmente utilizan en un acuerdo del concejo municipal, que es de fecha previa a la vigencia misma de la ley 9713. Esta conducta administrativa de alcance general (que consiste en la aplicación de una escala tarifaria que no se encuentra determinada en la ley) también deviene en inconstitucional, puesto que pretende sustituir las atribuciones propias de la Asamblea Legislativa, que son exclusivas y determinadas a nivel constitucional. Siendo así que, en la actualidad, la escala de tarifas del impuesto se "sustenta" únicamente en una diapositiva conocida por el concejo municipal en fecha previa a la existencia misma de la ley 9713 y no consta en alguna norma con rango legal, tal y como corresponde a un componente propio de un elemento esencial del tributo.

### **Sobre la presunta lesión al principio de capacidad económica**

Acusa que también se infringe el principio de capacidad económica, derivado de los arts. 18 y 33 de la Constitución Política. Considera que el art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia y la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael, consistente en definir y aplicar unos parámetros de ingresos que dan contenido a las categorías de la tarifa del impuesto de patentes, son contrarios a tal principio constitucional. Afirma que el deber de contribuir para los gastos públicos (art. 18) y el principio de igualdad (art. 33) implican que los tributos deben establecerse de tal manera que cada contribuyente aporte de conformidad con su capacidad económica. La Sala Constitucional ha desarrollado el principio de capacidad económica en múltiples sentencias. Cita el voto n.º2014-1226. En consonancia con el principio de igualdad, el principio de capacidad económica requiere que se aplique un tratamiento tributario distinto a contribuyentes con capacidad económica distinta. Acusa que, en infracción del principio constitucional de capacidad económica, la Municipalidad de San Rafael de Heredia ha definido y aplicado una escala de tarifas que establece una tributación igual para contribuyentes con ingresos altamente desiguales. Asevera que si se operativiza la tabla de tarifas que aplica la municipalidad, utilizando algunos montos de ingresos brutos hipotéticos de los sujetos pasivos, se puede observar lo siguiente: La categoría 1 agrupa a todos los sujetos pasivos entre 0 colones hasta los 53,999,999.00 colones de ingresos brutos y les establece una cuota tributaria de medio salario base, lo que puede provocar, por ejemplo, que una tienda con ingresos de 4 millones pague el mismo monto de cuota tributaria (medio salario base) que otra tienda con ingresos 13 veces mayores (48 millones). La categoría 2 agrupa a todos los sujetos pasivos entre 54,000,000.00 colones a 299,999,999.00 colones de ingresos brutos y les establece una cuota tributaria de un salario base, lo que puede provocar, por ejemplo, que una tienda con ingresos de 110 millones pague el mismo monto de cuota tributaria (un salario base) que otra tienda con el doble de ingresos (220 millones). La categoría 3 agrupa a todos los sujetos pasivos entre 300,000,000.00 colones a 699,999,999.00 colones de ingresos brutos y les establece una cuota tributaria de dos salarios base, lo que puede provocar, por ejemplo, que una tienda que duplica los ingresos de otra (con ingresos de 620 millones y 310 millones, respectivamente) pague el mismo monto de cuota tributaria (dos salarios base). Señala que lo anterior evidencia que contribuyentes con distintas cuantías de ingresos brutos deben cubrir una misma cuota tributaria, debido al particular mecanismo de rangos creado por la Administración Municipal. Por su parte, la categoría 4 agrupa todos los sujetos pasivos entre 700,000,000.00 colones en adelante de ingresos brutos y establece una cuota tributaria que sería el resultado de sus ingresos brutos multiplicados por el coeficiente de 2.5 puntos por mil. En este caso, a diferencia de lo evidenciado en las categorías 1, 2 y 3, al ser la tarifa una proporción de los ingresos brutos y no una tarifa nominal, ciertamente se presenta una proporcionalidad entre el tributo a pagar y los ingresos brutos del contribuyente. Ahora bien, aunque en esta cuarta categoría se da esa correspondencia proporcional entre ingresos y tributos a pagar, cabe señalar la enorme diferencia que provoca la escala definida por la Municipalidad entre el tributo a pagar por un contribuyente con un ingreso bruto de 699,999,999.00 o poco menos (dos salarios base, que equivalen a 924,400.00 colones) y un contribuyente con ingresos brutos por 700,000,000.00, que debe tributar 1,750,000.00 colones. Insiste que los ejemplos que él aporta demuestran que la única categoría que cuenta con un comportamiento proporcional a lo interno de la misma es la categoría 4, la cual ha sido limitada por la Administración Municipal para los sujetos pasivos cuyos ingresos brutos anuales superen los 700 millones de colones. Para el resto de las categorías (de la 1 a la 3) se establecen escalas de ingresos brutos sumamente amplias con una misma tarifa nominal, lo que esto provoca que contribuyentes con evidente capacidad económica desigual tributen una cuantía exactamente igual. Asevera que es evidente que, al no establecerse por ley la escala de ingresos para definir las categorías en la tarifa del impuesto de patentes, la determinación de esta escala por parte de la Municipalidad ha dado como resultado una escala de tarifas claramente contraria al principio de capacidad económica, siendo que se establece una tributación en igual cuantía para contribuyentes con desigual capacidad económica.

Solicita se acoja la presente acción y se declare la inconstitucionalidad del art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria, al omitir regular un elemento esencial del impuesto que crea, a saber: la definición de los parámetros de ingresos que dan contenido a las categorías de cobro de dicho impuesto. Asimismo, se declare la inconstitucionalidad de la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, al crear y aplicar los parámetros de ingresos para la determinación de la tarifa del impuesto de patentes, por lesionar los principios de reserva de ley en materia tributaria y capacidad contributiva y, en consecuencia, se anulen estas conductas.

**2.-** Mediante resolución de las 09:24 hrs. de **19 de febrero de 2024** la Presidencia de la Sala se previno al accionante lo siguiente: *"Se previene al accionante [Nombre 001], cédula de identidad nro. [Valor 001], en su condición de presidente de la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia, que, dentro de tercero día, contado a partir del siguiente a la notificación de esta resolución y bajo apercibimiento de denegarle el trámite a la acción en caso de incumplimiento, deberá aportar copia certificada de los estatutos de la referida asociación. Lo anterior, conforme a los artículos 75, 78 y 80 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional".*

**3.-** El accionante cumplió la prevención realizada y aportó los estatutos de la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia.



4.- Por resolución de las 11:00 hrs. de **19 de marzo de 2024**, se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la **PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (PGR) y el ALCALDE DE LA MUNICIPALIDAD DE SAN RAFAEL DE HEREDIA**.

La legitimación que se admitió es la siguiente:

*"La legitimación del accionante proviene del artículo 75, párrafo segundo, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por cuanto, la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia acciona en defensa de los derechos e intereses de sus asociados, a quienes afectaría la aplicación de la norma impugnada, por lo que acciona en defensa de un interés corporativo".*

5.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del art. 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (LJC) fueron publicados en los números 58, 59 y 60 del Boletín Judicial, de los días **3, 4 y 5 de abril de 2024**.

6.- Rindió informe **IVÁN VINICIO VINCENTI ROJAS**, en su condición de **PROCURADOR GENERAL DE LA REPÚBLICA**.

#### **Sobre la legitimación**

Afirma que la accionante cuenta con legitimación para recurrir ante esa Sala, según lo dispuesto en el art. 75 párrafo 2° de LJC, esto es, la legitimación devendría de la defensa de intereses colectivos, tal y como lo señaló esta Sala Constitucional en el auto que dio curso a esta acción.

#### **Sobre la potestad tributaria de las municipalidades**

Tratándose de impuestos municipales, el numeral 121 inciso 13) determina que corresponde a la Asamblea Legislativa "autorizar los municipales". En concordancia con ese precepto, el numeral 4 inciso d) del Código municipal establece como atribución de las Municipalidades "(...) proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales".

De conformidad con los arts. 169 y 170 de la Constitución Política, los gobiernos municipales son entes autónomos y ostentan una potestad tributaria derivada, toda vez que de acuerdo al art. 121 inciso 13) de la Constitución Política, los tributos municipales deben ser autorizados por la Asamblea Legislativa, lo cual supone que corresponde a la corporación municipal la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos de naturaleza local.

Con fundamento en esa atribución consagrada constitucionalmente, a los gobiernos locales les corresponde el otorgamiento de las licencias para el ejercicio de actividades lucrativas realizadas dentro de su jurisdicción y la recaudación respectiva del impuesto de patente municipal, como un medio de financiamiento para la realización de fines eminentemente locales.

En efecto, en el art. 88 del Código Municipal se establece el deber de los gobiernos locales de otorgar –cuando corresponda– las licencias municipales para ejercer cualquier actividad lucrativa, y la potestad de cobrar el impuesto de patentes, el cual funge como medio de financiamiento de la misma municipalidad.

De este modo, el impuesto de patente municipal es aquel que se paga por el ejercicio de una actividad lucrativa. La Sala Constitucional ha delimitado, en sus características tributarias, la noción de patente municipal como la principal figura impositiva que tienen las municipalidades para generar ingresos, definiendo dicho tributo del siguiente modo:

*"Aquel que paga toda persona que se dedica al ejercicio de cualquier actividad lucrativa (...) Distingue nuestra legislación entre la licencia propiamente dicha, que es el acto administrativo que habilita al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto, propiamente dicho, que se denomina con el nombre de patente (...) En doctrina se llama patente o impuesto a la actividad lucrativa, a que gravan los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto. (...). Por esto es que difieren las leyes del impuesto de patente de un municipio a otro y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, como por ejemplo sobre las utilidades brutas, las ventas brutas, a base de categorías o clases, o bien, de una patente mínima y otra máxima (...)" (Votos N° 2197-92 de las 14:30 hrs. del 11 de agosto de 1992 y N° 5749-93 de las 14:33 hrs. del 9 de noviembre de 1993).*

Como corolario de lo expuesto, se tiene entonces que el impuesto de patente se constituye en el principal ingreso de las haciendas municipales para poder sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la entidad municipal, tales como la seguridad, el aseo y la actividad municipal en general. Sin embargo, ese poder de imposición que ostentan las entidades municipales se encuentra limitado por las normas que regula la creación de impuestos municipales, sea que corresponde a las municipalidades proponer el respectivo proyecto, el cual debe ser conforme a los principios tributarios, entre ellos, el de reserva de ley, igualdad, proporcionalidad, racionalidad y generalidad, y es competencia exclusiva de la Asamblea Legislativa su aprobación o improbación. Bajo ese entendido y, en los términos que esa Sala Constitucional ha desarrollado la atribución que el numeral 121 inciso 13) constitucional otorga a la Asamblea Legislativa respecto a los proyectos de ley sobre impuestos municipales, esta se encuentra facultada para autorizar o desautorizar lo propuesto no para sustituir la voluntad municipal, siendo que los motivos de denegación bien pueden ser de mérito y oportunidad y no meramente legales o constitucionales. Por lo tanto, ante proyectos de ley que presenten yerros en su formulación, bien puede la Asamblea Legislativa utilizar su potestad improbatoria y devolver el proyecto a la municipalidad respectiva para su eventual enmienda, en atención a la autonomía municipal.

#### **Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria**

El mencionado artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política establece el principio de reserva legal en materia tributaria, y el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo desarrolla. Según dicho principio, sólo mediante ley formal se pueden crear los tributos, así como establecer sus elementos esenciales, concretamente: sujeto pasivo, base imponible, hecho generador y tarifa del gravamen.

El principio de reserva de ley implica, en materia tributaria, que la potestad de creación de tributos descansa de forma exclusiva en el Poder Legislativo, el cual, a través del procedimiento de creación de la ley puede establecer los elementos esenciales del tributo. Aunado a lo anterior, la Sala Constitucional ha reconocido la relatividad del principio de legalidad tributaria, dejando claro, eso sí, que es posible la delegación relativa en dicha materia, en la medida que ésta no recaiga en los elementos constitutivos de la obligación tributaria (sujetos, objeto de la obligación, causa e importe del tributo), sobre los cuales la reserva es absoluta.

#### **Sobre el caso concreto**

Si bien advierte que la reserva de ley en materia tributaria es relativa, sí exige que los elementos esenciales del tributo se encuentren establecidos por el legislador mediante una norma de rango legal. Bajo esa línea, se ha entendido como elementos

esenciales del tributo, la definición del hecho generador, el sujeto pasivo, sujeto activo, la base imponible y la tarifa.

La Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, ley 9713 crea el impuesto de patente aplicable a ese cantón, estableciendo en su artículo 1° que el hecho generador se configura con el ejercicio de cualquier actividad lucrativa dentro de su jurisdicción territorial, lo que obliga al patentado a pagar el impuesto respectivo.

El numeral 5 del mismo cuerpo normativo dispone la base imponible del tributo, estableciéndola sobre "los ingresos brutos anuales que perciban las personas físicas o jurídicas afectas al impuesto, durante el período fiscal anterior al año en que se grava".

En el presente asunto, el alegato de inconstitucionalidad se centra, únicamente, en el elemento tarifa, de suerte que los elementos de sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador y base imponible no son cuestionados.

La norma contempla una tabla con dos columnas. La primera columna se denomina "Total de recaudación según monto declarado" y contempla categorías enumeradas del 1 al 4, y la segunda columna se denomina "Tipo de cobro" y establece una tarifa para cada categoría de medio salario base, un salario base, dos salarios base y 2.5 x mil. El argumento que plantea la parte accionante para sustentar su alegato de inconstitucionalidad respecto de este art. 6 reside en que la norma cuestionada no determina los parámetros para configurar o determinar cómo se integra cada una de las categorías enumeradas del 1 al 4, a efecto de la aplicación de la tarifa dispuesta para cada una de ellas, es decir, la norma no define una escala, por ejemplo, de ingresos según monto declarado, que determine qué categoría le corresponde a cada patentado. En otras palabras, se alega que existe ausencia de determinación a nivel legal de la escala de ingresos que sustente la categorización contenida en la norma, siendo ese, a criterio de la asociación accionante, un elemento esencial del tributo.

Revisado el texto de la norma cuestionada, se determina que, en efecto, el numeral 6 se limita a enumerar cuatro categorías y a asignar una tarifa a cada una de ellas, que oscilan entre medio salario base y dos salarios base, salvo en la categoría 4 que determina una tarifa de 2.5 x mil, pero omite definir en qué consiste o cómo se conforma cada categoría. Ciertamente, por el encabezado de la columna, se presume que la categorización dependerá del ingreso declarado, pero, la norma omite hacer indicación expresa de ese aspecto y establecer los rangos de ingresos que cubre cada una de las categorías. Tampoco señala los parámetros a considerar por parte de la municipalidad para que ésta establezca, mediante una norma *infra* legal, la escala que corresponda a esa categorización. Entonces, la pregunta que necesariamente surge es si esa ausencia en la norma que fija la tarifa aplicable no genera, por sí sola, un vicio en la definición de ese elemento esencial del tributo o si la vulneración es sustancial para que acarree su nulidad por vulneración al principio de reserva de ley. Su respuesta es afirmativa. En efecto, si bien se ha desarrollado que la reserva de ley en materia tributaria es relativa, es lo cierto que los elementos esenciales del tributo deben estar claramente determinados. En este asunto, el numeral 6 establece un cuadro en el que consigna cuatro categorías a las que les asigna una tarifa, pero omite establecer los rangos de ingresos que cubre cada una de las categorías. Esa ausencia hace que la norma no defina de forma completa el elemento tarifa e impide que, a través de regulaciones *infra* legales, se llene el vacío contenido en la norma. Esa "imperfección" del artículo cuestionado no podría solventarse a nivel *infra* legal, toda vez que el numeral 6 también fue omiso en establecer parámetros mínimos para que la Administración Municipal defina la escala de ingresos que corresponde a la categorización que se establece en la norma, de suerte que, aunque la reserva legal en materia tributaria es relativa, en este caso, no podría subsanarse la omisión de la norma legal a través de normas de inferior rango, mucho menos con conductas administrativas de alcance general que no se plasmen en un acto formal.

Sobre este último aspecto, ha referido el accionante que la municipalidad ha admitido mediante oficios emitidos con ocasión de solicitudes de información, –oficios número AM-1339-2023 y UP-626-2023– que creó y aplica una tabla tarifaria, conforme a la cual, se incluye en la categoría 1 a quien declara un monto de ingresos brutos de ₡ 0 a ₡ 53,999,999.00; categoría 2 a quien declara un monto de ingresos brutos de ₡ 54,000,000.00 a ₡ 299,999,999.00; categoría 3 a quien declare un monto de ingresos brutos de ₡ 300,000,000.00 a ₡ 699,999,999.00; y categoría 4 a quien declare un monto de ingresos brutos de ₡ 700,000,000.00 en adelante. Se indica que esa escala se ha aplicado de hecho, pues no se ha dictado un acto formal de la Municipalidad de San Rafael de Heredia que la contemple. Además, el origen de la misma lo remite al art. 4 del Código Municipal y al acta de la sesión de concejo municipal n.º111-2017 del 4 de setiembre, 2017, sesión en la cual se presentó el proyecto de ley al concejo municipal y, como se advierte, es mucho anterior a la emisión de la ley.

Afirma que es claro que, al no establecer la norma legal los rangos o escalas de ingresos sobre los cuales recae la tarifa del tributo, ni tampoco establecer parámetros mínimos para que la municipalidad defina los rangos de la categorización, se impide el dictado de normas o actos por parte de la corporación municipal, pues no se establece puntos de referencia o parámetros mínimos sobre los cuales construir o determinar los rangos de ingresos que deben ser considerados para cada categoría. Tal omisión, a criterio de ese órgano asesor, incide en el correcto establecimiento de la tarifa del tributo y su aplicación, lo que vulnera el principio de reserva de ley tributaria.

En consecuencia, la conducta administrativa adoptada por la Municipalidad de San Rafael de Heredia corre la misma suerte que la norma legal cuestionada, de manera que, por conexidad, deviene en inconstitucional.

Se insiste que siendo que la potestad tributaria municipal establece que corresponde a la municipalidad proponer el proyecto de impuestos, a efectos de su aprobación o no por parte del legislador, éste, dentro de esa competencia de autorización bien puede hacerle ver a la municipalidad proponente los eventuales yerros del proyecto sometido a consideración. De suerte que, de advertirse errores en la formulación del mismo o el incumplimiento de normas o principios tributarios, puede ejercer su atribución improbatoria y devolver el proyecto a efecto de su eventual revisión, ello, dada la imposibilidad de enmienda que posee la Asamblea Legislativa tratándose de proyectos de impuestos municipales, pero que no le impiden verter su criterio sobre aspectos de constitucionalidad, legalidad, o inclusive de oportunidad.

Bajo esas consideraciones, se estima que el numeral 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, n.º9713 del 1° de agosto de 2019, vulnera el principio de reserva de ley, al no establecer los rangos o escala de ingresos bajo los cuales aplica la categorización y, en consecuencia, la tarifa dispuesta en la norma, así como omitir parámetros mínimos para que la administración municipal los establezca. Por conexidad, la conducta administrativa de la Municipalidad de San Rafael de Heredia que implementa una escala de ingresos para esa categorización deviene también en inconstitucional.

Por lo expuesto, resulta innecesario entrar a examinar el alegato relacionado con la vulneración a la capacidad contributiva.

## **Conclusión**

La acción debe ser acogida respecto a la inconstitucionalidad del artículo 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, No. Ley 9713 del 1 de agosto de 2019 y, por conexidad, la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, mediante la cual, crea una escala de ingresos para la aplicación de la tarifa del impuesto de patentes, por infracción al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria.

### **7.- Contestó la audiencia **VERNY VALERIO HERNÁNDEZ** en su condición de **ALCALDE DE LA MUNICIPALIDAD DE SAN RAFAEL DE HEREDIA**.**

El concejo municipal mediante la sesión n.º111 celebrada el 04 de setiembre de 2017 aprobó el proyecto de la nueva Ley de Patentes Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia. El proyecto fue presentado a la Asamblea Legislativa y el Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos emitió el informe n.ºAL-DEST- IJU -435-2018, en el que se advirtió la necesidad de introducir los parámetros y categorización del impuesto en el proyecto de ley:

*"Sobre este último párrafo se debe de indicar que al ser un impuesto y en atención a los principios de legalidad, seguridad jurídica, igualdad y del inciso 13) del artículo 121 constitucional, tanto el acto municipal de la creación y regulación del impuesto como su ley de autorización deben establecer con claridad los parámetros para fijar la tarifa, so pena de inconstitucionalidad.*

*Dichas condiciones no se cumplen en el párrafo final de este artículo, por ende, el mismo podría ser inconstitucional".*

En el dictamen afirmativo de mayoría se acogieron algunas recomendaciones, pero no la relativa a este punto. La ley fue publicada en el Alcance 200 a La Gaceta 171 de 11 de setiembre de 2019.

Niega que se haya violado el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues la ley fue emitida por la Asamblea Legislativa conforme indica el numeral 121 inciso 13 de la Constitución Política. Ahora bien, los parámetros de categorización que emitió la municipalidad se hicieron como directriz del municipio, mientras se aprobara el reglamento de dicha ley. El hecho de que la Asamblea Legislativa no hiciera la categorización hizo suponer a la comisión interna de esa municipalidad que podría hacerse mediante una directriz, tal y como se definió, mientras se emitían una serie de consultas y directrices.

Respecto del argumento de la presunta lesión al principio de capacidad contributiva, asevera que no hay tal lesión y constituye un argumento subjetivo de quien invoca la inconstitucionalidad.

Asevera que una eventual declaratoria de inconstitucionalidad que retrotraiga sus efectos al momento en que la ley fue emitida generaría un daño a la hacienda municipal de proporciones incuestionables.

Explican que los recursos han sido invertidos en desarrollo económico local y en obras comunales que todos los contribuyentes necesitan y disfrutan y, con fundamento en el principio de buena fe, se estima que no es procedente la devolución de dineros por devenir en inconstitucional la ley. Solicita a la Sala que, en aplicación del art. 91 de la Constitución Política, no se declare la eventual inconstitucionalidad con efectos retroactivos.

**8.-** Mediante resolución de la Presidencia de la Sala Constitucional de las 13:58 hrs. de 29 de abril de 2024, se tuvo por contestada la audiencia conferida a la PGR y al alcalde municipal de San Rafael de Heredia. Igualmente se dispuso turnar esta acción de inconstitucionalidad a la oficina de la magistrada Anamari Garro Vargas, a quien por turno corresponde su estudio de fondo.

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

Redacta la Magistrada **Garro Vargas**; y,

## **CONSIDERANDO:**

### **Sobre la admisibilidad de la acción:**

#### **I.- LA LEGITIMACIÓN DE LA PARTE ACCIONANTE EN ESTE CASO**

El art. 75 párrafo 2º de la LJC dispone que no será necesaria la existencia de un caso previo pendiente de resolución cuando, por la naturaleza del asunto, no exista lesión individual y directa, o se trate de la defensa de intereses difusos o que atañen a la colectividad en su conjunto.

A efectos de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, la parte accionante señala que existe un interés de la asociación en la protección de los derechos o intereses de sus asociados, de manera que les asiste la legitimación con base en el párrafo segundo del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Al respecto, el accionante alegó lo siguiente:

*"En este sentido, intervengo en el presente proceso en mi condición de representante legal de la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia, ya que, los Estatutos de esta cámara establecen que dentro de sus fines se encuentra: "promover una adecuada y justa normalización y legislación en materia comercial e industrial del cantón de San Rafael de Heredia".*

Para tales efectos, se aportaron los estatutos que le fueron prevenidos y se constató su dicho.

En ese sentido, la Sala avala la legitimación propuesta, en tanto se acciona en defensa de un interés corporativo: en concreto, en resguardo de los intereses de los afiliados a la Asociación Cámara de Comercio e Industria de San Rafael de Heredia, por cuanto se alega que la norma es lesiva de la actividad comercial e industrial que desarrollan en el referido cantón.

### **Sobre el fondo de la acción de inconstitucionalidad:**

#### **II.- OBJETO DE LA IMPUGNACIÓN Y AGRAVIOS**

La parte accionante reclama la inconstitucionalidad del art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, ley n.º9713 del 1º de agosto de 2019, publicada en el Alcance n.º270 de La Gaceta n.º231 del 04 de diciembre de 2019. La norma impugnada dispone lo siguiente:

**"Art. 6 Tarifa aplicable para el cálculo del impuesto**

<b>Total de recaudación, según monto declarado</b>	<b>Tipo de cobro</b>
Categoría 1	medio salario base



Categoría 2	salario base
Categoría 3	dos salarios base
Categoría 4	2,5 x mil

El impuesto a pagar por el contribuyente no podrá ser inferior a medio salario base anual de un auxiliar judicial, según el artículo 2 de la Ley N.º 7337, de 5 de mayo de 1993; lo anterior aplica para los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de la Dirección General de Tributación.

En las actividades clasificadas como de subsistencia, según el Programa de Ideas Productivas del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS), el cobro será definido en un cinco por ciento (5%) como mínimo hasta un veinte por ciento (20%) como máximo, según el puntaje obtenido con los siguientes factores: la actividad (comercio, industria, servicio), la ubicación, la condición del local, el nivel del inventario y el número de empleados.

Se objeta que la norma legal únicamente establece una tabla con cuatro categorías, incumpliendo el principio de reserva de ley en materia tributaria, puesto que en la norma legal no queda definida la escala de ingresos o parámetro alguno para definir o dar contenido a tales categorías que determinan las correspondientes tarifas a pagar. Es decir, se cuestiona la ausencia de determinación de la escala de ingresos, que es un elemento central de la tarifa del impuesto de patentes y que debió ser establecido por el legislador. Esa omisión legal se ha definido por parte de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, pero no en un acto administrativo formal, sino que se ha aplicado de hecho en el cobro del impuesto, siendo esta una conducta administrativa de alcance general –la aplicación de una escala tarifaria que no se encuentra determinada en la ley, sino establecida por la municipalidad–. Lo anterior, según afirma la parte accionante, ha sido reconocido por las propias autoridades municipales.

En segundo lugar, se cuestiona que la categorización creada y aplicada por la municipalidad provoca que contribuyentes con capacidad económica significativamente desigual tributan cuantías iguales, en contra del principio constitucional de capacidad económica.

### III.- SOBRE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES

Nuestro texto constitucional recoge la autonomía municipal en el art. 170, lo cual se traduce en la capacidad que tienen las corporaciones municipales para decidir libremente y bajo su propia responsabilidad todo lo referente a la organización de su circunscripción territorial (el cantón) y en la materia que es de su competencia. Esta autonomía encuentra sustento jurídico en el carácter electoral y representativo de su gobierno (concejo y alcalde) que se eligen cada cuatro años.

Ahora bien, como manifestación de esa autonomía municipal se reconoce la atribución de las corporaciones municipales en cuanto a la iniciativa de emisión de leyes que regulen la creación, modificación, extinción y exención de los tributos municipales. En efecto, de conformidad con el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, las municipalidades tienen potestad de iniciativa en la emisión de ley, fuente formal cuya emisión está reservada a la Asamblea Legislativa. Si bien esa norma señala que la Asamblea Legislativa autorizará los tributos locales, lo cierto es que los entes locales no ostentan potestades por sí mismas para crear, modificar o suprimir tributos o, en general, regular los aspectos de las relaciones tributarias reservadas a la ley, definidos en el art. 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Cabe advertir que la manifestación de autonomía prevista en el canon 4 inciso d) del Código Municipal, ley n.º 7794, no supone poder de creación de manifestaciones fiscales, sino de la aprobación de los estándares económicos de las categorías de tasas y contribuciones, así como de los precios públicos. Lo anterior como derivación lógica del sistema de costeo que prevén los arts. 83 y 84 del Código Municipal. Por lo tanto, la referida potestad de iniciativa está sujeta a la autorización que conceda la Asamblea Legislativa en los términos del art. 121 inciso 13) constitucional. Al respecto, el Código Municipal establece lo siguiente:

*“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:*

*(...)*

*d) Aprobar las tasas, los precios y las contribuciones municipales, así como proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales.*

*Art. 77. - La municipalidad acordará sus respectivos presupuestos, **propondrá sus tributos a la Asamblea Legislativa** y fijará las tasas y precios de los servicios municipales. Solo la municipalidad previa ley que la autorice, podrá dictar las exoneraciones de los tributos señalados. (Lo destacado no corresponde al original).*

Además, el texto constitucional indica lo siguiente:

*“Art. 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:*

*(...)*

*13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, **y autorizar los municipales;**” (Lo destacado no corresponde al original).*

De la aplicación e interpretación de las referidas normas se ha aceptado que corresponde a las corporaciones municipales, en atención a su autonomía, elaborar los proyectos de impuestos, siendo que la Asamblea Legislativa únicamente aprueba o imprueba

los mismos como condición de eficacia de estos. Al respecto, esta Sala ha reiterado las siguientes consideraciones:

*"V.- La autorización de los impuestos municipales que establece el inciso 13) del artículo 121 constitucional, aunque emanada del Poder Legislativo, no es sino un acto de autorización típicamente tutelar, consistente en la mera remoción de un obstáculo legal para que la persona u órgano autorizado realice la actividad autorizada, actividad de que es titular ese órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea tiene potestad únicamente para autorizar los impuestos municipales. Autorizar implica que el acto objeto de esa autorización es originado en el órgano autorizado y es propio de la competencia de ese mismo órgano. De ahí que constitucionalmente no es posible que la Asamblea Legislativa tenga un papel creador de los impuestos municipales, en cuanto que son las corporaciones las que crean esas obligaciones impositivas locales, en ejercicio de la autonomía consagrada en el artículo 170 de la Constitución y por su naturaleza de entidades territoriales corporativas, es decir de base asociativa, capaz de generar un interés autónomo distinto del Estado, y las someten a la aprobación legislativa que condiciona su eficacia". (Sentencia **n.º1991-1631**, reiterada en resoluciones números **2010-04807**, **2017-020673**, entre otras).*

Esta competencia se ha fundamentado, de conformidad con la jurisprudencia de esta Sala, en la obligación de contribuir para los gastos públicos (art.18 de la Constitución Política) y en "la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad". Así, por ejemplo, desde la sentencia **n.º1992-2197** esta Sala viene reiterando las siguientes reflexiones:

*"Distingue nuestra legislación entre la licencia propiamente dicha, que es el acto administrativo que habilita al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto, propiamente dicho, que se denomina con el nombre de patente. La principal justificación teórica para imponer este tipo de tributo, es la ya tradicional en el ámbito del Derecho Municipal, que lo define como la imperiosa necesidad de sufragar el costo de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad; es decir, que los negocios comerciales o las actividades lucrativas, según la nomenclatura que utiliza nuestro Código Municipal, se ven altamente beneficiados con la seguridad, el orden, el aseo y la actividad municipal en general, por lo que deben contribuir con el Gobierno Local". (Ver también sentencias números **2006-004364**, **2014-003506** y **2017-020673**, entre otras).*

Concretamente en la sentencia **n.º2007-002411** esta Sala desarrolló ampliamente el principio de la potestad tributaria de las municipalidades y dijo lo siguiente:

**"IV.- DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES.-** Con anterioridad, y en forma reiterada, esta Sala ha reconocido que en virtud de lo dispuesto en el artículo 170 de la Constitución Política, las municipalidades son entidades autónomas, lo cual se traduce, en la capacidad que tienen para decidir libremente y bajo su propia responsabilidad, todo lo referente a la organización de su circunscripción territorial (el cantón, en nuestro caso), y obviamente, en la materia que es de su competencia. Esta autonomía encuentra sustento jurídico en el carácter electoral y representativo de su Gobierno (Concejo y Alcalde) que se eligen cada cuatro años. Expresión de esa autonomía de que gozan las municipalidades (de gobierno o de segundo grado), según mandato constitucional, es que se reconoce en ellas la capacidad para que libremente –esto es con absoluta independencia del Poder Ejecutivo– organice internamente sus dependencias, gestione –libremente– las materias de su competencia, determine –libremente– sus políticas de acción (fines y metas), y planes y programas a cargo del propio 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; **y por supuesto, también implica el reconocimiento de la potestad tributaria, la cual comprende, la exclusividad en la iniciativa en la materia tributaria y su recaudación** –tal y como se indicó en la sentencia número 2003-15391, de las quince horas cincuenta y siete minutos del diecinueve de diciembre del dos mil tres–; con lo cual abarca una **autonomía política, normativa y administrativa y tributaria**, como lo ha considerado esta Sala con anterioridad (en sentencias número 2934-93 y 5277-99, entre otras). En relación con la última (que es la que interesa en esta acción), se entiende que está referida a dos aspectos fundamentales: **en primer lugar**, se refiere a la **potestad de iniciativa para definir la creación, modificación, extinción o exención de los tributos municipales**, en tanto está sujeta a la aprobación de la Asamblea Legislativa por ley, como lo prevé el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, y desarrolla el artículo 68 del vigente Código Municipal:

(...)

Al efecto debe considerarse que el ejercicio de la función legislativa ha sido reservada en forma exclusiva y excluyente a la Asamblea Legislativa (por delegación de la población –artículo 105 constitucional–), con lo cual, se debe entender que esa autonomía tributaria municipal está referida a la **exclusividad de la iniciativa**, sin que pueda el legislador introducirle reformas o variaciones, o lo que es lo mismo, no tiene poder de enmienda, por cuanto se trata de un **acto autorizador de parte del órgano parlamentario (a través de la ley)**, como bien lo ha considerado este Tribunal en su jurisprudencia:

*"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, de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno, criterio reiterado en las número 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; 4982-96, de las diez horas doce minutos del veinte de setiembre de mil novecientos noventa y seis, 5047-97, de las nueve horas treinta y seis minutos del veintinueve de agosto de mil novecientos noventa y siete, y 5445-99, de las catorce horas treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve).

Y en segundo lugar, comprende el ulterior poder de recaudación, con lo cual las municipalidades se constituyen en verdaderas Administraciones Tributarias, con todas las prerrogativas que ello implica, conforme a las disposiciones pertinentes del ordenamiento jurídico tributario.

**V.- CONTINUACIÓN.-** Por ello es que, en atención a 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).

Es absolutamente lógico y, además congruente con los elementos que conforman las municipalidades, **circunscribir el ejercicio de su potestad tributaria a uno de sus elementos delimitadores, esto es, a su circunscripción territorial, el cantón respectivo**, como lo dispone expresamente el propio artículo 169 constitucional, y lo consideró este Tribunal en forma expresa en la citada sentencia número 2003-15391, de donde la **competencia y gestión municipal está limitada a ese ámbito territorial**; con lo cual, una eventual extensión de un determinado gobierno local a otras municipalidades del sistema impositivo, irremediamente se traduce en una lesión a la autonomía de las otras municipalidades "afectadas", en tanto, aún cuando derive de norma de una norma legal, la misma no puede desconocer y exceder el ámbito territorial de la competencia del gobierno local que promovió su aprobación por parte de la Asamblea Legislativa; así como puede enervar la potestad tributaria del resto de las municipalidades, ambos presupuestos, con absoluto fundamento en normas constitucionales (169 y 170, respectivamente). En aplicación de tales principios constitucionales es que no resulta posible establecer una vinculación normativa de un sistema tributario local a otro gobierno corporativo que no haya participado en su iniciativa, si no es con lesión a esos principios y normas constitucionales (autonomía tributaria y competencia local circunscrita al ámbito territorial)".

#### **IV.- LAS PATENTES MUNICIPALES COMO MANIFESTACIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES**

Una de las principales formas de financiamiento de las corporaciones municipales es la que se da a través del impuesto de patente municipal, que se encuentra regulado en el Código Municipal. Concretamente, el art. 88 dispone en lo conducente, lo siguiente:

"Art. 88- Para ejercer cualquier actividad lucrativa, **los interesados deberán contar con la licencia municipal respectiva, la cual se obtendrá mediante el pago de un impuesto**, sea vencido o por adelantado. Dicho impuesto se pagará durante todo el tiempo en que se haya ejercido la actividad lucrativa o por el tiempo que se haya poseído la licencia, aunque la actividad no se haya realizado". (Lo destacado no corresponde al original).

De la norma en cuestión se desprende que para el ejercicio de actividades lucrativas dentro de los diversos cantones, la persona interesada requiere de una licencia municipal y, respecto de la cual, se debe pagar un impuesto denominado patente. Sobre el particular, esta Sala ha manifestado que el hecho generador del referido impuesto de patente no es la renta o las utilidades de los negocios o empresas que se desarrollan en un cantón determinado, sino que es el ejercicio de una actividad lucrativa en tal jurisdicción. Además, ha advertido que resulta justificado que quienes pretendan ejercer tales actividades contribuyan a sufragar los costos en que incurren las municipalidades en la administración de los intereses y servicios locales (art. 169 constitucional). Finalmente, debe destacarse que el referido impuesto se fundamenta en la potestad tributaria de las municipalidades, las que pueden definir los parámetros y bases imposables de tal tributo. Concretamente en la sentencia **n.º2021-008519** esta Sala desarrolló los elementos de la potestad tributaria de las corporaciones municipales y se refirió a la legitimidad del impuesto de patentes, realizando las siguientes consideraciones:

**"III.- SOBRE EL FONDO: DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LAS MUNICIPALIDADES Y EL IMPUESTO DE PATENTES.** Ante los alegatos formulados por la parte accionante, resulta necesario hacer expresa referencia al principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas (artículos 18 y 33 constitucionales) y a la potestad tributaria municipal (artículos 121, inciso 13, 169 y 170 constitucionales), como sustento normativo, de rango constitucional, que permite a las municipalidades el captar los recursos necesarios para el debido ejercicio de sus competencias, en cuanto a la administración de los intereses y servicios locales en cada cantón.

En cuyo caso, artículo 18 de la Constitución Política dispone:

"Artículo 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos."

Se constata, así, la obligación constitucional de contribuir con los gastos públicos, sin excepciones o privilegios injustificados o arbitrarios (artículo 33 de la Constitución Política). En correlación con lo anterior, la Constitución Política le confiere al legislador la potestad tributaria, según la cual le corresponde establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales (artículo 121, inciso 13). Respecto al contenido y ejercicio de la potestad tributaria, esta Sala ha indicado:

"(...) El legislador puede crear discrecionalmente los tributos que considere necesarios conforme a los parámetros que estime convenientes, a fin de satisfacer las necesidades públicas, con los únicos límites que establece la Constitución Política. En ese sentido, reiteradamente se ha señalado:

**"V.- Competencia legislativa en materia tributaria.** La Constitución Política, en su artículo 121 inciso 13), da a la Asamblea Legislativa la potestad de crear los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales. Este amplio –aunque no ilimitado– poder, permite a la Asamblea no solo crear los tributos, determinando sus elementos esenciales (sujeto pasivo, hecho generador, base imponible y monto o porcentaje del gravamen), sino que además puede exceptuar a ciertos individuos, bienes o actividades de la aplicación de los mismos (exención), puede eliminar los tributos existentes e incluso puede modificarlos, variando alguno de los ya referidos elementos de la obligación tributaria. Dicho poder de modificación de los tributos existentes le da al

Estado la posibilidad de disminuir, modificar o aumentar la carga impuesta, ya sea como instrumento de política fiscal o para cumplir cualesquiera otros fines lícitos.' (voto nro. 2014-000852 de las 14:30 horas del 22 de enero de 2014)

Este Tribunal Constitucional también ha definido la potestad tributaria del Estado como la:

"[...] –potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien de conceder excepciones– no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien de Reserva de Ley, el de Igualdad o Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley y no sólo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, 121 inciso 13.) de la Constitución Política)." (sentencia nro. 1341-93 de las 10:30 horas del 29 de marzo de 1993).

Asimismo, en virtud de la autonomía que constitucionalmente se confiere a las municipalidades –artículos 169 y 170 de la Carta Fundamental–, también se ha reconocido la potestad tributaria o impositiva a los gobiernos locales. Por ejemplo, en la sentencia nro. 4497-94 de las 15:39 horas del 23 de agosto 1994, en lo conducente, este Tribunal indicó que:

"...Dispone el artículo 170 de la Constitución Política que las corporaciones municipales son autónomas. De esa autonomía se deriva, por principio, la potestad impositiva de que gozan los gobiernos municipales, en cuanto son verdaderos gobiernos locales, por lo que la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales corresponden a esos entes, ello sujeto a la autorización legislativa establecida en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, la cual es, por su naturaleza, más bien un acto de aprobación..."

Por lo demás, esta Sala también ha reconocido que, en general, tal potestad tributaria y el referido principio de igualdad en el sostenimiento de las cargas públicas, que se encuentran consagrados en la propia Constitución Política, obedecen a la necesidad inexorable del Estado de captar recursos para financiar las funciones y servicios que presta a la colectividad. Este Tribunal ha indicado que:

"(...) Sin la potestad tributaria y el deber correlativo de toda persona de contribuir con los gastos públicos, los diversos entes públicos que brindan prestaciones positivas a los habitantes para erradicar las desigualdades reales y efectivas –propios y típicos de un Estado Social de Derecho–, no podrían ejercer sus funciones, cumplir con sus competencias y satisfacer el interés público, puesto que, les resultaría imposible contar con recursos públicos para tal efecto". (voto nro. 2008-011210 de las 15 horas del 16 de julio de 2008).

Es en este marco general que ha de analizarse el llamado impuesto de patente, con el que se gravan las actividades lucrativas sujetas a licencia municipal. En la sentencia nro. 2007-002411 de las 16:16 horas del 21 de febrero de 2007, este Tribunal se refirió a la naturaleza jurídica de ese impuesto y señaló que:

"(...) Por su naturaleza, el impuesto municipal denominado "patente" está comprendido en la clasificación establecida en el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que define al impuesto, la tasa y las contribuciones especiales; de suerte que constituye una figura tributaria, cuya naturaleza, objetivos y fines provienen de la potestad tributaria propia de las municipalidades; y en la que el hecho generador no lo constituye una prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizable, ni la renta o utilidades de los negocios o empresas que se desarrollan en una jurisdicción determinada, esto es, en un cantón, **sino la expedición de la licencia para la realización de una actividad lucrativa, precisamente, en esa jurisdicción.** Debe tenerse en cuenta que en reiteradas ocasiones esta Sala ha señalado que el ejercicio de una actividad lícita puede ser objeto de regulaciones por parte de la Administración (así por ejemplo en sentencias número 0143-94, 3054-96, 6066-98, 7973-99 y 6565-99), como –por ejemplo– lo sería la imposición de determinados requisitos o de tributos, caso del impuesto de ventas y la obligación de la factura timbrada. A este respecto, debe tenerse claro que la facultad impositiva del Estado está otorgada en exclusiva a la Asamblea Legislativa de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13.) de nuestra Constitución Política, de manera que se le confiere la facultad general de imponer los impuestos y demás cargas tributarias, y de aprobar las Municipalidades; de manera que **se reconoce a las municipalidades su iniciativa en la formulación, creación, modificación y extinción de los tributos municipales, así como su recaudación;** potestad de la que deriva la **legitimidad para gravar actividades lucrativas en su jurisdicción territorial.** Así, en la sentencia número 2197-92, de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos, por primera vez este Tribunal define la patente municipal, **como un impuesto por el ejercicio de una actividad lucrativa en una jurisdicción territorial determinada, esto es, un cantón específico; y determina sus elementos distintivos que derivan de su especial naturaleza jurídica:**

1.- la justificación de este impuesto, que deriva de la necesidad de sufragar los costos de los servicios públicos que el particular recibe de la municipalidad, y que implican un beneficio para los negocios y comercios, tales como la seguridad, aseo, servicios de agua potable y luz, etc.; y,

2.- la variedad en los sistemas de este tributo, que deriva de la potestad de iniciativa de los gobiernos locales, de donde las bases impositivas serán las más variadas dependiendo de cada cantón, **en unos serán las utilidades brutas, en otros las ventas brutas, en otros se establecerá una patente mínima, y en otros habrá una máxima, etc.,** por cuanto depende de la decisión de las autoridades locales.

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

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

Es en ejercicio de su potestad tributaria que se le reconoce a cada municipalidad la facultad para que definan los parámetros y bases impositivas de este tributo, cuyo hecho generador siempre es el mismo: **el ejercicio de una actividad lucrativa en una**



**jurisdicción territorial determinada, esto es, un cantón específico.** Por ello es que en cada municipalidad el impuesto a pagar es diferente.”

Con sustento en los citados precedentes, se puede concluir que el hecho generador del referido impuesto de patente no es la renta o las utilidades de los negocios o empresas que se desarrollan en un cantón determinado, sino que el ejercicio de una actividad lucrativa en tal jurisdicción. Además, resulta justificado que quienes pretendan ejercer tales actividades contribuyan a sufragar los costos en que incurrir las municipalidades en la administración de los intereses y servicios locales. Finalmente, debe destacarse que el referido impuesto se fundamenta en la potestad tributaria de las municipalidades, las que pueden definir los parámetros y bases imponibles de tal tributo, incluida la posibilidad de contemplar las utilidades o ventas brutas”.

#### **V.- SOBRE EL PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA MUNICIPAL**

La Constitución Política, en sus arts. 28 y 39, reconoce el principio de reserva de ley como una garantía de legitimidad de los actos gravosos o de particular trascendencia. Según dicho postulado general, determinadas materias se encuentran sustraídas de regulación por parte de órganos diversos que no sean la Asamblea Legislativa, debiendo esta seguir los trámites para la formación de la ley formal.

Una manifestación del principio general de reserva de ley es justamente el de reserva legal en materia tributaria. Según este, le corresponde única y exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos, contribuciones nacionales y autorizar los municipales. Dicho principio constitucional ha sido objeto de desarrollo legal, para precisar con claridad su alcance y cobertura. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) en el art. 5 lo regula del siguiente modo:

“Art. 5º.- *Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias **solo la ley** puede:*

- 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;”* (Lo destacado no corresponde al original).
- 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; y*
- e) *Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.*

*En relación a tasas, cuando la ley no la prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos”.*

A la luz de dicho principio constitucional únicamente por voluntad del legislador se puedan crear, modificar o suprimir tributos, así como eximir de su pago a determinados sujetos, especificando las condiciones y requisitos con tal propósito. Es verdad que tratándose de tributos municipales, a la Asamblea Legislativa solamente le está reconocida la competencia de autorizarlos, o bien desautorizarlos. Sin embargo, idénticas premisas son aplicables a estos tributos, es decir, que solamente por ley se puede definir el hecho generador de la relación tributaria, establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo e indicar el sujeto pasivo, así como establecer el régimen de exoneraciones, beneficios fiscales y modalidades de extinción de la obligación tributaria.

Sobre este principio, en la sentencia **n.º1226-2014** la Sala consideró lo siguiente:

*“A partir de la norma transcrita, que desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, para el establecimiento de “impuestos y contribuciones nacionales”, se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31 ibídem); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo. En este sentido sentencia número 2004-05015, de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro). Asimismo, este Tribunal se refirió al principio de reserva legal en materia tributaria, en los siguientes términos:*

*“VI.- El alegado principio de reserva de ley en materia tributaria, fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en Resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, al expresar en lo que interesa:*

*“II.- El principio de “reserva de ley” en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa “establecer los impuestos y contribuciones nacionales”; atribución que, con arreglo al artículo 9º ibídem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3º de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por “establecer los impuestos”, para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política.*

*III.- Establecer significa “instituir”, y también “ordenar, mandar, decretar”, de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, **crear el tributo y determinar “los objetos imponibles, las bases y los tipos...”** (Sentencia número 4785-93, de las ocho horas treinta y nueve minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres).”*

Más recientemente, en la sentencia **n.º2022-023955** resolvió lo siguiente:



**"VIII.- Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria.** El principio de reserva de ley, de raigambre constitucional, tiene conexión con otros principios constitucionales, como el principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica, cuya consecución a su vez supone el respeto al principio de reserva de ley. En materia tributaria, el referido principio está llamado a desempeñar funciones esenciales, como la de servir de vehículo a diversas exigencias de carácter sustancial, asegurando un tratamiento uniforme a diversos grupos de ciudadanos (garantía de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria). Por otra parte, el principio constitucional de reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el poder ejecutivo y el poder legislativo en lo referente a la producción de normas; presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la ley. Además, constituye un límite, no sólo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede renunciar a una función que le ha sido atribuida con el fin de que se ejerza obligatoriamente. La delimitación más precisa del principio de reserva de ley se da en el campo de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la clara individualización y singularidad de los tributos en el campo de las prestaciones patrimoniales de carácter público. **El contenido del principio de reserva legal en materia tributaria, implica la necesidad de que sea el poder legislativo el que determine los elementos esenciales del tributo, núcleo de materias que deben ser precisados por ley.**

Reiteradamente, esta Sala Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley se desprende de lo dispuesto por el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política. En virtud de tal disposición, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa establecer los impuestos y contribuciones nacionales, potestad que, además, resulta indelegable en el Poder Ejecutivo y que se erige como una garantía para los administrados el que su imposición deba seguir el trámite formal de una ley. Sobre el particular, este Tribunal apuntó en la sentencia n.º 4785-93, de las 8:39 horas del 30 de setiembre de 1993:

"VI.- El alegado principio de reserva de ley en materia tributaria, fue desarrollado por la Corte Suprema de Justicia, entonces en sus funciones de jurisdicción constitucional, en Resolución de las ocho horas del veintinueve de noviembre de mil novecientos setenta y tres, al expresar en lo que interesa:

"II.- El principio de "reserva de ley" en materia tributaria resulta de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, a cuyo tenor corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa "establecer los impuestos y contribuciones nacionales"; atribución que, con arreglo al artículo 9º ibidem, no podría la Asamblea delegar en el Poder Ejecutivo, al que tampoco sería lícito invadir la esfera del legislador en ejercicio de las facultades reglamentarias que le otorga el artículo 140 inciso 3º de la misma Constitución. El problema consiste, pues, en definir qué se debe entender por "establecer los impuestos", para determinar por allí si la Ley de Reforma Tributaria delegó o no en el Poder Ejecutivo, del modo que se alega en el recurso, la potestad exclusiva que le confiere el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política.

III.- Establecer significa "instituir", y también "ordenar, mandar, decretar", de acuerdo con el Diccionario de la Lengua. Establecer un impuesto es, por lo tanto, ordenar o decretar una cierta carga tributaria; o sea, dicho con más amplitud, crear el tributo y determinar "los objetos imponibles, las bases y los tipos..."

Asimismo, en la sentencia 2006-009170 de las 16:36 del 28 de junio del 2006, la Sala se refirió al principio de reserva legal y sus alcances, en los siguientes términos:

**"V.- A) La jurisprudencia constitucional referida al principio de reserva legal como uno de los principios constitucionales que rigen la imposición tributaria.-** Con anterioridad y en forma constante la jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a los principios que rigen la actividad tributaria del Estado. Así por ejemplo se ha dicho que el Estado tiene la potestad soberana dentro de su jurisdicción de exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes. Esa potestad de gravar, es el poder de promulgar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de "Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ..." (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política), constituyendo así, obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 constitucional, correspondiendo por su lado al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales, artículo 140 inciso 7 de nuestra Carta Magna. **Sin embargo, el ejercicio de esa potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales de la Tributación, referidos al Principio de Reserva de Ley, al Principio de Igualdad o Isonomía, al Principio de Generalidad y al Principio de No Confiscación. En otras palabras, los tributos deben emanar de una Ley de la República (reserva legal), no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos (igualdad), deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no sólo a una parte de ellas (generalidad) y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (no confiscación), según los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13 de la Constitución Política** (ver al respecto la sentencia número 6455-94). Con fundamento en lo anterior, y respecto del principio de reserva legal, únicamente mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa pueden imponerse legítimamente los tributos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) constitucional, atribución que se le confiere al Poder Legislativo y que no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el «poder tributario» - potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición entre otros- es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido (sentencia número 1687-96, y en similar sentido, las sentencias número 4072-95, 5544-95, 0730-95, 4949- 94, 2947-94 y 4785-93). **Entonces, el principio de reserva legal en materia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales de nuestro Estado de Derecho, de manera tal que la definición de los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), aunque mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto a pagar, y siempre y cuando en la ley de creación del impuesto se establezcan con claridad los elementos o parámetros sobre los que debe definirse** (véase la sentencia número 0730-95, de las 15 horas del 03 de febrero de 1995, y entre otras las sentencias número 1426-95, 1427-95, y 0687-96). Asimismo, este Tribunal ha señalado la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo para establecer el mecanismo de recaudación de un tributo, sin que ello implique una violación a los principios de reserva de ley en materia tributaria y potestad reglamentaria contenidos en los artículos 11, 121 inciso 13) y 140 inciso 3) de la Constitución Política, ni tampoco de derecho fundamental alguno, en el tanto no se establezca un nuevo tributo o modifique el establecido en la

ley (sentencias número 3016-95, de las 11 horas 36 minutos del 09 de junio de 1995 y 3449-96, de las 15 horas 27 minutos del 09 de julio de 1996). En síntesis, el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria está referido a que la potestad de creación de tributos es exclusiva del legislador. (...)”

Puede concluirse entonces que es únicamente la Asamblea Legislativa, quien, a través del procedimiento para la creación de la ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos, siendo estos: la base imponible, el hecho generador, la tarifa, el sujeto pasivo y sujeto activo, así como el período fiscal. De ahí, que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca -nullum tributum sine lege-.” (Lo destacado no corresponde al original).

Asimismo, en dicha resolución la Sala hizo hincapié en lo siguiente:

“El artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política establece el principio de reserva legal en materia tributaria, y el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo desarrolla. Según dicho principio, sólo mediante ley formal se pueden crear los tributos, así como establecer sus elementos esenciales, concretamente: sujeto pasivo, base imponible, hecho generador y tarifa del gravamen. **Ergo, no se puede, por la vía interpretativa jurídica, variar la forma como se determina la base imponible de un tributo**”. (Lo destacado no corresponde al original).

Las consideraciones realizadas en dicha sentencia son igualmente aplicables a los tributos municipales y en concreto a los de patentes, cuyos elementos esenciales deben ya estar contemplados en el proyecto de ley proveniente de la iniciativa municipal, que es aprobado por la Asamblea Legislativa. Así, en la sentencia n.º2002-05504 esta Sala se refirió en concreto al principio de reserva legal aplicable al pago de patentes municipales:

**“El principio de reserva legal en materia tributaria es de índole constitucional y resulta enteramente aplicable al pago de licencias o patentes municipales. Si bien es cierto, se reconoce un poder tributario municipal originario, en virtud de la autonomía que la propia Constitución les confiere a esos Entes; es preciso que se cuente con la autorización de la Asamblea Legislativa, tal y como lo señala el artículo 121 inciso 13) de la Carta Fundamental:**

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

“Las Municipalidades no hacen a la Asamblea Legislativa una mera proposición, sino que deben poder someterle verdaderas fijaciones impositivas. Esto significa que el acto impositivo municipal es terminal y definitivo, creador del impuesto en un procedimiento tributario abierto al efecto por cada municipalidad, no inicial en un presunto procedimiento legislativo con igual función, como si fuera una simple proposición sujeta a la voluntad constitutiva y libre del legislador. Por consiguiente, la fijación tributaria municipal enmarca la materia del pronunciamiento legislativo, cuya función es tutelar y no constitutiva del impuesto municipal, y cuyo resultado consecuente sólo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal

” (sentencia número 1631-91, supera citada).

Esta competencia está establecida en el artículo 68 del vigente Código Municipal que dispone:

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

Asimismo, de la autonomía propia de estas corporaciones, deriva la posibilidad de administración de sus recursos, en tanto cada gobierno local es libre para definir los límites de su propio poder impositivo, de donde los sistemas de imposición tributaria municipal para su cobro y aplicación concretos son de los más variados.”

(Sentencia 1999-05445 de las catorce horas treinta minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve)

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

Siguiendo la misma línea jurisprudencial referida en esa sentencia, la Sala considera que el artículo 54 párrafo tercero del Plan Regulador del Cantón de Moravia, resulta inconstitucional por violación al principio de reserva de ley en materia tributaria, previsto en el numeral 121 inciso 13) de la Constitución Política. Lo anterior, en cuanto establece un pago por concepto de licencia para la publicidad exterior, sin que el mismo fuera aprobado por la Asamblea Legislativa”. (Lo resaltado no corresponde al original).

En la sentencia n.º2014-013759 esta Sala también se refirió al principio de reserva legal en materia tributaria municipal.

Concretamente se declaró la inconstitucionalidad del Reglamento de Máquinas de la Municipalidad de Buenos Aires, pues el mismo no estaba establecido en una norma de rango legal:

**"[E]l establecimiento de tributos mediante actos jurídicos con valor inferior a la ley y concretamente, mediante reglamentos emitidos por las Municipalidades, tal como el caso en cuestión violenta el principio de reserva de ley.**

V.- Sobre la norma impugnada. En efecto, el cobro fijado en la norma cuestionada cumple las condiciones propias de un impuesto. (...)

La norma reglamentaria en estudio establece la potestad por parte de la Municipalidad de Buenos Aires de cobrar a aquellos propietarios de máquinas de juego, en donde el jugador participa para lograr un premio material como beneficio y que se encuentren naturalmente dentro de dicho cantón, un 10% sobre el salario mínimo por cada máquina más los impuestos de ley. Ese pago deberá cancelar el interesado en forma trimestral adelantada. De esa manera, el Municipio impone una mayor carga tributaria que la ya existente por ley, a aquellos propietarios que en su cantón, se dediquen a una actividad comercial en la que involucren máquinas de juego; lo que indudablemente es una actividad cuyo hecho generador, es independiente de la gestión estatal. Así las cosas, para que la imposición que establece la norma impugnada fuese procedente, tendría que haber cumplido en primer término con el principio de reserva legal; es decir, emanar de la aprobación del legislador, pues si bien el Municipio tiene la potestad de iniciativa tributaria, la aprobación de los impuestos corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa.

VI.- Conclusión. De conformidad con lo anterior, procede declarar con lugar la acción y disponer la nulidad del artículo 3 del Reglamento de Máquinas de Juego, emitido por el Concejo Municipal de Buenos Aires, por violentar el principio de reserva legal, dispuesto en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política".

Conforme con lo anterior, aun en el caso de los impuestos municipales –que son iniciativa de las respectivas corporaciones municipales respecto de las actividades lucrativas que se desarrollen en su cantón– debe respetarse el principio de reserva legal, y en la norma de rango legal han de quedar establecidos los elementos fundamentales del tributo. Por tanto, no es posible que la administración municipal subsane esa omisión a partir de conductas administrativas de rango inferior a la ley.

#### **VI.- SOBRE LA LESIÓN AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA EN EL CASO CONCRETO**

El **accionante** alega que el numeral impugnado contiene una tabla con cuatro categorías (categoría 1, categoría 2, categoría 3 y categoría 4) para el pago de patentes o licencias municipales, y a cada categoría se le asigna una tarifa (medio salario base, salario base, dos salarios base y 2.5 x mil). Sin embargo, la norma no determina los parámetros para dar contenido a esa categorización mencionada, esto es, que existe ausencia de determinación a nivel legal de la escala de ingresos que sustente la categorización contenida en la norma, siendo ese, a criterio del accionante, un elemento esencial del tributo. En consecuencia, se invoca una lesión al principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que omite definir de forma completa y adecuada la tarifa del tributo, siendo que se menciona en dicha norma la existencia de cuatro categorías, para las cuales se pretenden fijar tarifas distintas, pero sin determinar cómo se definen esas categorías. Dicha omisión, según se cuestiona, ha sido suplida por la Municipalidad de San Rafael de Heredia mediante una conducta administrativa de carácter general.

La **PGR** concluyó en su informe que la acción debe ser acogida respecto a la inconstitucionalidad del art. 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, n.º9713 del 1 de agosto de 2019 y, por conexidad, la conducta administrativa de alcance general de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, mediante la cual crea una escala de ingresos para la aplicación de la tarifa del impuesto de patentes, por infracción al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria. Para llegar a tales conclusiones, se argumentó lo siguiente:

*"En este asunto, el numeral 6 establece un cuadro en el que consigna cuatro categorías a las que les asigna una tarifa, pero omite establecer los rangos de ingresos que cubre cada una de las categorías. Esa ausencia hace que la norma no defina de forma completa el elemento tarifa e impide que, a través de regulaciones infra legales se llene el vacío contenido en la norma. En efecto, esa "imperfección" del artículo cuestionado no podría solventarse a nivel infra legal, toda vez que, el numeral 6 también fue omiso en establecer parámetros mínimos para que la Administración Municipal defina la escala de ingresos que corresponde a la categorización que se establece en la norma, de suerte que, aunque la reserva legal en materia tributaria es relativa, en este caso, no podría subsanarse la omisión de la norma legal a través de normas de inferior rango, mucho menos con conductas administrativas de alcance general que no se plasmen en un acto formal".*

Por su parte, el **alcalde municipal de San Rafael de Heredia** reconoció que en el trámite legislativo se realizaron las advertencias del caso. Sin embargo, la Asamblea Legislativa no hizo la corrección oportunamente. Eso les hizo pensar, según reconocen, que la categorización se podría ejecutar mediante una directriz. Al efecto, aportan copia de la resolución dictada por la alcaldía municipal n.ºAM-1723-2019 de las 08:00 hrs. de 6 de diciembre de 2019, mediante la cual se definieron los parámetros de aplicación por categoría establecida en el art. 6 de la ley 9713, de impuesto de patentes.

En dicha resolución se consigna, en su parte considerativa, lo siguiente:

**"Que, para realizar el cálculo del impuesto de las licencias comerciales, establecido en el artículo 6 de la ley 9713 de patentes, resulta indispensable definir los criterios y/o parámetros para la clasificación en las categorías que se establecen en el artículo 6 de dicha ley, de acuerdo con la declaración de ingresos presentada por cada uno de los licenciatarios".** (Ver folios 154-159 del informe rendido a esta Sala).

Solicita la municipalidad que, de declararse la inconstitucionalidad, no se haga con efecto retroactivo, pues podría afectar las finanzas municipales.

En criterio de la **Sala**, esta acción debe declararse con lugar por lesión al principio de reserva legal en materia tributaria. En efecto, de la atenta lectura de la norma impugnada se aprecia que esta no establece los parámetros de las diversas categorías para pagar

el impuesto de patentes. La norma regula cuatro categorías de pago, pero omite definir los parámetros para incluir a los contribuyentes en una u otra escala y, con ello, determinar cuál de los montos les corresponde pagar. Tal omisión de la norma no se puede suplir mediante una mera directriz municipal. Como ya se advirtió *supra*, el contenido del principio de reserva legal en materia tributaria implica la necesidad de que sea el poder legislativo el que determine los elementos esenciales del tributo. Como se ha examinado a lo largo de esta resolución, si bien es verdad que las corporaciones municipales tienen una potestad de iniciativa en la creación de la norma tributaria, en virtud de la autonomía que la propia Constitución les confiere, es preciso que se cuente con la autorización de la Asamblea Legislativa, tal y como lo señala el art. 121 inciso 13) de la Constitución. Dicha autorización implica que los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto). En tal sentido, mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto concreto a pagar, pero esta misma Sala ha subrayado que la ley de creación del impuesto debe establecer con claridad los elementos o parámetros esenciales que lo definen.

En el *sub lite*, como es reconocido por las autoridades que intervienen en el proceso, es claro que la norma legal no establece los rangos o escalas de ingresos sobre los cuales recae la tarifa del tributo, ni tampoco establece parámetros mínimos para que la municipalidad defina los rangos de la categorización. Al respecto, esta Sala estima que dicha omisión en la norma incide en el correcto establecimiento de la estructura tributaria y su aplicación, lo que vulnera el principio de reserva de ley tributaria, pues, como se ha dicho, la tarifa es uno de los mencionados elementos esenciales. Aquí, dicha deficiencia se presenta en los parámetros de cálculo del tributo. En ese sentido, la tarifa se define como el factor nominal o porcentual que se aplica a la base imponible para obtener la cuota tributaria. Por su parte, la base imponible se conceptualiza como el parámetro de riqueza, patrimonio o beneficio sobre el cual se hace recaer la obligación fiscal. Se constituye como la expresión numérica del hecho generador. Así, la base imponible se expresa en términos de valores cuantitativos, bien de orden fijo –bajo previsiones de actualización por inflación– o por referencia a indicadores que se actualizan periódicamente en sí mismos. Sin embargo, respetando siempre el principio de legalidad, la base imponible permite que se pueda imponer una referencia a otros factores, pero, en definitiva, es necesario que la fuente de creación determine los parámetros para concretar con precisión la base imponible, en orden a la certeza jurídica. Así, la delegación a la Administración Tributaria de la determinación de la base de cálculo de la carga fiscal, sin establecer parámetros claros de tasación, quebranta la reserva de ley al asignar al ente local total discrecionalidad. El análisis de la norma pone en evidencia que la indeterminación se presenta en la base imponible, deficiencia que no puede ser superada por actos de naturaleza *infra* legal. La norma se limita a señalar que el ente local podrá crear cuatro categorías a las que aplica cargas fiscales de medio salario base, salario base, dos salarios base y 2.5 x mil, respectivamente. Al referirse a la contribución, establece un mínimo (medio salario base) y, en las actividades clasificadas como de subsistencia según el Programa de Ideas Productivas del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS), se fija una aportación de entre 5% al 20%, según puntaje derivado de los factores que la norma enuncia (la actividad –comercio, industria, servicio–, la ubicación, la condición del local, el nivel del inventario y el número de empleados). Sin embargo, como se observa, la regulación legal no establece ningún criterio que sirva de referencia para establecer la categorización propuesta, es decir, un parámetro que indique quiénes estarían integrando cada una de esas categorías. Se limita a señalar como título de la columna respectiva “Total de recaudación, según monto declarado”. Empero, esa referencia es por demás abstracta y no permite tener claridad sobre el parámetro cuantitativo respecto del cual pueda establecerse la tarifa.

Por otro lado, no se indica a qué tipo de ingresos o recaudación se refiere: si se trata de ingresos brutos o netos. Tampoco se alude a qué declaración se refiere la norma. Sobre esto último debe tenerse presente que, si la patente en cuestión se cancela por el ejercicio de actividades comerciales, los ingresos económicos obtenidos a partir de ese ejercicio están igualmente afectos al impuesto sobre la renta (Ley No. 7092), así como al impuesto al valor agregado (Ley No. 6826). En lo atinente al primer impuesto, el régimen de declaración del tributo considera ingresos brutos y netos; en tanto que, en el sistema de valor agregado, convergen aspectos de créditos y débitos. De esa manera, la sola referencia de montos recaudados y declarados es imprecisa y atribuye al ente local gestor del tributo un margen indeterminado y amplio para poder disponer por la vía reglamentaria los montos a los que aplicará cada tarifa. Esto es un elemento más que lleva a concluir que, materialmente, hay una ausencia absoluta del establecimiento de la base de cálculo de este impuesto bajo examen, lo cual, se reitera, atenta contra la máxima de reserva de ley que rige la materia tributaria.

Por tanto, concluye esta Sala que la norma impugnada –cuyo texto se cita en el considerando II– es inconstitucional. Por conexidad, la conducta administrativa de la Municipalidad de San Rafael de Heredia que implementa una escala de ingresos para esa categorización deviene también en inconstitucional. Es evidente que mediante esta conducta se pretende suplir la omisión de la norma legal, lo que es abiertamente inconstitucional, en perjuicio de los contribuyentes del cantón.

**VII.- EN CONCLUSIÓN.** Como corolario de las consideraciones realizadas, se impone declarar con lugar la acción de inconstitucionalidad por lesión al principio de reserva legal en materia tributaria.

Dado lo anterior y la consecuente nulidad las disposiciones impugnadas, carece de interés resolver el otro extremo alegado por el accionante –la vulneración al principio de la capacidad contributiva–, por lo que se omite pronunciamiento en cuanto a este.

Asimismo, y a fin de no producir mayores dislocaciones en el erario de la Municipalidad de San Rafael de Heredia, los efectos de esta sentencia se dimensionarán en los términos que se indicarán en la parte dispositiva de esta sentencia (ver en igual sentido la sentencia **n.º 2014-013759**).

**VIII.- DOCUMENTACIÓN APORTADA AL EXPEDIENTE.** Se previene a las partes que, de haber aportado algún documento en papel, así como objetos o pruebas contenidas en algún dispositivo adicional de carácter electrónico, informático, magnético, óptico, telemático o producido por nuevas tecnologías, estos deberán ser retirados del despacho en un plazo máximo de 30 días hábiles contados a partir de la notificación de esta sentencia. De lo contrario, será destruido todo aquel material que no sea retirado dentro de este plazo, según lo dispuesto en el "Reglamento sobre Expediente Electrónico ante el Poder Judicial", aprobado por la Corte Plena en sesión N° 27-11 del 22 de agosto del 2011, art. XXVI y publicado en el Boletín Judicial número 19 del 26 de enero del 2012, así como en el acuerdo aprobado por el Consejo Superior del Poder Judicial, en la sesión N° 43-12 celebrada el 3 de mayo del 2012, art. LXXXI.-



**POR TANTO:**

Se declara con lugar la acción de inconstitucionalidad. En consecuencia, se anula el artículo 6 de la Ley de Patentes y Licencias Municipales del Cantón de San Rafael de Heredia, ley n.º9713 del 1º de agosto de 2019 y las directrices municipales tendientes a definir los criterios y/o parámetros para la determinación de las categorías que se establecen en el referido numeral.

Esta sentencia tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma anulada, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional y para evitar graves dislocaciones al erario municipal, se dimensionan los efectos de este pronunciamiento, según las siguientes reglas:

**1)** Los que pagaron el impuesto establecido en esta norma, pero presentaron reclamo administrativo o judicial contra este y dicha gestión les fue resuelta de manera definitiva ANTES de la primera publicación del curso de esta acción, no tienen derecho a repetir lo pagado.

**2)** Aquellos que presentaron reclamo administrativo o judicial contra su cobro, y dicha gestión se encontraba pendiente de resolución en cualquiera de las dos vías hasta ANTES de la comunicación de la parte dispositiva de este pronunciamiento, tienen derecho a que se resuelva su reclamo según lo dispuesto en esta sentencia. En caso de que hayan pagado, tienen derecho a que se les repita lo pagado.

**3)** Los que pagaron el impuesto y NO presentaron reclamo alguno contra este, no tienen derecho a repetir lo pagado a la Municipalidad de San Rafael de Heredia.

**4)** De igual manera, se restablece la vigencia de los elementos de cuantificación de la estructura tributaria (base imponible, tarifa y cuota tributaria) para el impuesto sobre actividades comerciales (patente), definidos por la Ley de Impuestos Municipales de San Rafael de Heredia, No. 7362, con el fin de que se siga aplicando.

El magistrado Rueda Leal pone nota.

Comuníquese a la Municipalidad de San Rafael de Heredia. Reséñese este pronunciamiento en el Diario Oficial La Gaceta y publíquese íntegramente en el Boletín Judicial.

**Fernando Castillo V.**  
**Presidente**

**Paul Rueda L.**

**Luis Fdo. Salazar A.**

**Anamari Garro V.**

**Ingrid Hess H.**

**José Roberto Garita N.**

**Alexandra Alvarado P.**

**Exp. 24-001910-0007-CO**

**Res. 2024016378**

**Nota del magistrado Rueda Leal.** La lectura de la sentencia, en mi criterio, debería diferenciar los supuestos de violación al principio de reserva de ley lentiéndose, cuando normas de rango infralegal regulan materias reservadas a la ley- de los supuestos de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, que se dan cuando un mandato constitucional (como el principio de legalidad) se cumple parcialmente, de manera que la inconstitucionalidad radica solo en aquello que falta, como sucede en la especie con el artículo 6 impugnado.

Recuérdense, como premisas, que los ciudadanos deben contribuir a las finanzas públicas (canon 18 constitucional) y que la Ley Fundamental otorga a la Asamblea Legislativa la competencia para la aprobación de los impuestos (se trata de materia excluida de referendo e iniciativa popular -numerales 105 y 123- y reconocida al Parlamento -ordinal 121 inciso 13-). Se colige de lo anterior que los impuestos que apruebe la Asamblea Legislativa deben contener todos los elementos necesarios para su aplicación; caso contrario, se incurriría en tal tipo de omisión.

**Paul Rueda L.**

Exp: 24-001910-0007-CO



**Clasificación elaborada por SALA CONSTITUCIONAL del Poder Judicial. Prohibida su reproducción y/o distribución en forma onerosa.**

**Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 02-10-2024 12:55:08.**