

**Opinión Jurídica : 071 - J del 14/08/2008****OJ-071-2008****14 de agosto, 2008**

**Licenciada  
Hannia Milena Durán, Jefa de Área  
Comisión Permanente Especial de Ambiente**

**Asamblea Legislativa**

Estimada señora:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República me es grato referirme a su carta del 21 de julio del año en curso, a través de la cual solicita el criterio del Órgano Superior Consultivo Técnico-Jurídico sobre el proyecto denominado "Ley creación de un fondo municipal para el desarrollo sostenible de la Isla del Coco", el cual se tramita bajo el expediente legislativo n.º 17.002.

Es necesario aclarar que el criterio que a continuación se expone, es una mera opinión jurídica de la Procuraduría General de la República y, por ende, no tiene ningún efecto vinculante para la Asamblea Legislativa por no ser Administración Pública. Se hace como una colaboración en la importante labor que desempeña el (la) diputado (a).

**I.- RESUMEN DEL PROYECTO**

Según se indica en la exposición de motivos y así se desprende del articulado, la presente iniciativa tiene por objeto crear un Fondo municipal para el desarrollo sostenible de la Isla del Coco. Dicho Fondo se constituye con el 1% del total recaudado por concepto de impuestos territoriales y un 5% del total recaudado por concepto de patentes turísticas municipales correspondientes a las municipalidades de: Garabito, Parrita, Aguirre, Miramar y cantón Central de Puntarenas.

Para administrar los recursos se crea un fideicomiso. El fiduciario sería un banco público seleccionado mediante licitación pública. El administrador del Fondo sería el Ministerio de Ambiente y Energía mediante el Programa de parques nacionales.

## II.- SOBRE EL FONDO

El proyecto de ley presenta problemas de técnica legislativa y de constitucionalidad.

En cuanto al primero, en el numeral 2 de la iniciativa, se habla de impuestos territoriales. En la exposición de motivos se aclara que se trata de impuestos territoriales municipales de los ochenta y un cantones. Sin embargo, como es bien sabido, con la entrada en vigencia de la Ley de impuesto sobre bienes inmuebles, Ley n.º 7509 de 9 de mayo de 1995, se habla de impuestos sobre bienes inmuebles, y no de impuestos territoriales. Al respecto, los numerales 2 y 3 de la citada ley indican lo siguiente:

**"ARTÍCULO 1.- Establecimiento del impuesto.**

*Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente Ley.*

**ARTÍCULO 2.- Objeto del impuesto.** *Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan".*

Si bien se nos podría objetar que los impuestos territoriales corresponden a los de bienes inmuebles, lo cierto del caso es que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley n.º 7509, el legislador optó por una nueva terminología, la cual, en aras de la claridad y la calidad de la ley, debe ser observada cuando el legislador se refiera a estos impuestos.

En otro orden de ideas, debemos afirmar que al ser el impuesto de bienes inmuebles un impuesto nacional cuyos destinatarios son las municipalidades, el numeral 2 del proyecto no presenta problemas de constitucional. Así se desprende del numeral 1 transcrito y del artículo 3 de la Ley citada que dispone lo siguiente:

**"ARTÍCULO 3.- Competencia de las municipalidades**

*Para efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán el carácter de administración tributaria. Se encargarán de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de*

*administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente Ley. Podrán disponer para gastos administrativos hasta de un diez por ciento (10%) del monto que les corresponda por este tributo.*

*Las municipalidades distribuirán entre los sujetos pasivos una fórmula de declaración, la cual obligatoriamente será de recibo de la administración tributaria y, con base en ella, elaborarán un registro que deberán mantener actualizado. La declaración que presente el sujeto pasivo no tendrá el carácter de declaración jurada”.*

*(Así reformado por el artículo 1º, inciso a), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997)*

Sobre este aspecto, en la opinión jurídica OJ-105-2006 de 27 de julio del 2006, expresamos lo siguiente:

## **"II.- DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES**

*El artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política reconoce la potestad tributaria del Estado, al asignar como atribución de la Asamblea Legislativa la facultad de 'Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, (...).' Se trata de una potestad soberana del Estado que lo faculta, entre otras cosas, para exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Sin embargo, en el ejercicio de dicha potestad, el Estado se encuentra sujeto a ciertos límites, como por ejemplo: los tributos que se establezcan deben disponerse a través de una Ley; no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos; deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstos en la ley; y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada.*

*Como contraparte a la potestad tributaria del Estado, la Constitución Política establece también la obligación de los costarricenses de contribuir para los gastos públicos. (Artículo 18 Constitucional).*

*Ahora bien, en ejercicio de las atribuciones constitucionales y, específicamente, de la potestad tributaria, la Asamblea Legislativa aprobó la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, n.º 7509 del 9 de mayo de 1995. Se trata de un impuesto sobre los terrenos y las instalaciones o construcciones fijas y permanentes que allí existan. Por su origen, es un impuesto de carácter nacional; no obstante, por disposición expresa del legislador, ha sido asignado a las corporaciones municipales, con el fin de fortalecer el régimen municipal. El artículo 1º de la ley en cuestión dispone:*

*'Establecimiento del impuesto. Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente Ley.' (Lo subrayado no es del original).*

*Conforme se podrá apreciar, a pesar de que se trata de un impuesto establecido a favor de las municipalidades, reviste un carácter nacional ya que es una manifestación del poder tributario del Estado. En torno a la naturaleza del impuesto en cuestión, la Sala Constitucional señaló:*

*'V.-DE LA NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES. De lo anterior, queda en claro que el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo de orden municipal en razón de su destino –únicamente–, pero no lo es en el sentido en que lo alega la accionante, precisamente en virtud de su procedimiento de origen o promulgación, dado que no nació de la iniciativa de los gobiernos locales, sino del ejercicio de la potestad tributaria otorgada a la Asamblea Legislativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, es decir, que es producto de la propia labor legislativa ordinaria. Cabe reiterar que la Asamblea Legislativa es soberana, en cuanto al uso del poder tributario, para establecer los impuestos que se requieran, sean estos nacionales o municipales.'* (Sentencia n.º 1999-5669, de las 15:21 horas del 21 de julio de 1999).

*Además, la ley en comentario les otorga a las municipalidades el carácter de "administración tributaria" respecto de dicho tributo, lo cual significa que son las encargadas de retener y percibir el citado impuesto (doctrina del artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). Y les atribuye también una serie de prerrogativas y deberes a fin de poder cumplir con la gestión de este tributo, entre ellas '(...) realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente Ley. (...).'* (Artículo 3).

*Téngase en cuenta, finalmente, que las corporaciones municipales, en ejercicio de la potestad reglamentaria que les es propia, en razón de la autonomía que les garantiza la Constitución Política, bien pueden aprobar las normas de organización interna que requieran a fin de hacer efectivo el cobro y la recaudación del impuesto sobre bienes inmuebles".*

No podemos decir lo mismo de los impuestos municipales (patentes turísticas municipales), pues, en este caso, el legislativo no puede disponer de esos recursos ya que ello quebranta la autonomía municipal garantizada en los numerales 169 y 170 constitucionales. Se trata de una materia no disponible del legislativo. Máxime que para la Sala Constitucional las municipalidades están dotadas de una potestad tributaria originaria, y no derivada, tesis que no compartimos. En efecto, el Alto Tribunal de la República señaló, en un primer momento, en la sentencia n.º 467-99, lo siguiente:

*"IX).- PODER Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS MUNICIPALES.- Hemos dicho anteriormente, que el tributo que deben pagar las empresas extractoras de canteras y tajos, con ser un impuesto de carácter nacional que tiene como beneficiarias a las Municipalidades, es constitucionalmente compatible con los principios y normas que regulan lo que podríamos llamar el Derecho Tributario Municipal. Este concepto ha sido elaborado por la Sala en la sentencia No. 4785-93 de las ocho horas treinta minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres, considerando VII, al expresar lo siguiente:*

*'VII.- Resta analizar lo que atañe a la figura del "agente recaudador"*

*término que es el que utiliza la acción. 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- consiste en "... la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)..."; con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes. En efecto, pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido; mas el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. Las diferencias entre ambos conceptos han sido puestas de manifiesto, en nuestro medio, al establecerse la separación entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo. De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación'.*

*En consecuencia, resulta **más que evidente que las municipalidades, según lo ha venido expresando la jurisprudencia de esta Sala, están constitucionalmente dotadas de Poder Tributario** y para el caso concreto del impuesto creado en el artículo 36 del Código de Minería, de Competencia Tributaria; es decir, del poder para hacer efectivo ese tributo en el plano material...". (Lo que está entre negritas no corresponde al original).*

Posteriormente, la Sala Constitución expresó que las municipalidades tienen un poder tributario originario (véase el voto n. 687-96). Esta tesis, como indicamos atrás, no la compartimos por lo que a continuación se menciona. Al no existir en nuestro país un fenómeno de descentralización política, tal y como sucede en los Estados Federales, en España, con las Comunidades Autónomas, o en Italia, con las Regiones y, más recientemente, en Gran Bretaña, con la decisión del Gobierno Laborista, a cuya cabeza estaba el señor Tony Blair, de reabrir los parlamentos de Edimburgo y Gales, sino de descentralización administrativa, en sus diversas modalidades (por región, por servicio y colaboración), resulta impropio expresar que los gobiernos locales en Costa Rica gozan de una potestad tributaria originaria. Esta solo es posible en los casos que hemos indicado, donde los poderes legislativos locales pueden crear impuestos sin que se dé una labor de control por parte del gobierno nacional, bastando para su validez y eficacia únicamente el respeto de la distribución de competencias nacionales y locales o regionales que están en la Constitución Política y, en el caso de Gran Bretaña que carece de constitución escrita, en el instrumento jurídico pertinente. Sobre el particular, también véase RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis. *Temas de Derecho Financiero y Tributario (Costa Rica-España)*, San José, Editorial Jurídica Continental, 1999, págs. 101 a la 104. Por último, véase a TORREALBA NAVAS, Adrián. "La Hacienda Local en Costa Rica. Reflexiones para una Reforma." En Seminario-Taller de Derecho Tributario patrocinado por la Procuraduría General de la República, celebrado del 22 al 24 de mayo del 2000.

Lo cierto del caso es que la Sala Constitucional ha sido muy clara en cuanto a la competencia de la Asamblea Legislativa en materia de impuestos municipales. En efecto, en el voto n.º 687-96 ya citado indicó lo siguiente:

*"En la sentencia No. 4285-95 dijo entre otras cosas la Sala:*

*'VI).- POTESTAD IMPOSITIVA MUNICIPAL.- En su sentencia No. 1631-91 de las quince horas quince minutos del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y uno, al analizar una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 15 de la Ley del Impuesto de Patentes de la Municipalidad de Puntarenas, la sala señaló que tratándose de tributos municipales, la competencia de la Asamblea Legislativa a que se refiere el inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política, es la de autorizar los impuestos y expresamente indicó en el considerando II :*

*'... 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 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.*

*Autorizar no conlleva potestad alguna de reformar ni imponer programas o criterios de oportunidad, salvo que la norma que exige la autorización expresamente disponga en contrario, lo que no ocurre en este caso con la respectiva norma constitucional (art. 121 inc. 13). Así las cosas, la Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal, pero no establecer uno distinto no originado en la voluntad municipal, ni introducir disposiciones como la aquí impugnada en la autorización de un impuesto municipal o sus modificaciones. 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 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 solo puede ser la autorización o desautorización de lo propuesto, no la sustitución de la voluntad municipal. Debe admitirse que, dado el silencio constitucional al respecto, los motivos de la autorización legislativa o de su denegación bien pueden ser de mérito u oportunidad y no meramente legales o constitucionales, pero aún así la disposición legislativa solo puede ser una de las dos, autorización o desautorización, y no creación del impuesto municipal en lugar y con suplantación de la municipalidad. Lo contrario es violación de la autonomía municipal constitucionalmente garantizada, que incluye la potestad de fijar impuestos para sostenimiento de la Municipalidad y que prohíbe -aunque la sujete a autorización*

*legislativa- privar a ésta de tal potestad, para trasladarla, en último término, a la voluntad única y excluyente de la Asamblea legislativa" (en confirmación de esta jurisprudencia, véase también sentencia 2197-92, considerando VI y sentencias Nos. 3494-94, 4497-94 y 4510-94)".*

Así las cosas, el asignarle mediante Ley un fin específico a un porcentaje de los impuestos municipales de varias municipalidades es contrario a la Carta Fundamental porque la Asamblea Legislativa sustituye al Concejo, vulnerando con ello la autonomía municipalidad y excediéndose en las atribuciones que la Carta Fundamental le otorga en esta materia.

### **III.- CONCLUSIÓN**

El proyecto de ley presenta un problema de técnica legislativa y otro de constitucionalidad, los cuales, con el respeto acostumbrado, se recomiendan corregir.

Atentamente,

Dr. Fernando Castillo Viquez

Procurador Constitucional

FCV/mvc