

EXP: 99-786-161-CA

RES: 000446-F-01

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José a las quince horas del veinte de junio del año dos mil uno.

Proceso contencioso administrativo –especial tributario- tramitado en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda por **EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE HEREDIA**, representada por su apoderado general judicial, Licenciado, Rolando Sáenz Ulloa, casado, abogado, vecino de Heredia por contra **MUNICIPALIDAD DE POAS**, representada por el señor Alcalde, Víctor Manuel Rodríguez Salazar. Las personas físicas son mayores de edad, y de más calidades no indicadas.

RESULTANDO:

1°.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora planteó demanda especial tributaria, cuya cuantía se fijó como inestimable, a fin de que en sentencia se declare:” I.- Que la Empresa de Servicios Públicos de Heredia S.A. se encuentra exenta del pago de impuestos por concepto de patentes municipales o cualquier otro tipo de tributo cuyo producto sea recaudado por la Municipalidad accionada. II.- Que la prevención dictada por la Alcaldía Municipal del referido cantón en oficio N°24 AM-98 de fecha 24 de agosto del precitado año es ilegal; tanto como la resolución emitida por el Concejo (sic) Municipal accionado mediante acuerdo N°6, de la sesión ordinaria N°26 del día 1° de octubre del prealudido año. III.- Que consecuentemente, se anulan, dejando sin ningún valor ni efecto jurídicos, los actos administrativos a que se refiere el extremo II que antecede y; IV.- Que se condene a la Municipalidad accionada al pago de las costas personales y procesales ocasionados con motivo de este proceso.

2.- La parte accionada contestó la demanda extemporáneamente.

3°.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, integrado por los Jueces, Miriam Anchia Paniagua, José Joaquín Villalobos Soto y Lilliana Quesada Corella, en sentencia N° 253-2000 de las 13:45 horas del 25 de agosto de 2000, **resolvió:** “Se declara improcedente la presente demanda con costas a cargo de la parte actora.”.

4°.- El licenciado Sáenz Ulloa, en su expresado carácter formuló recurso de casación para ante esta Sala. Acusa básicamente un reproche. Endilga aplicación indebida de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás N° 7285 de 28 de enero de 1992; y violación concomitante del artículo 4 de la Ley N° 5889 de 8 de marzo de 1976, en relación con las leyes N° 7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y artículos 1, 13 y 34 de la Ley N° 7789 de 30 de abril de 1998, así como de otras disposiciones conexas. Acusa también interpretación errónea de los artículos 129 de la Constitución Política, 8 del Código Civil, 5 y 6 del Código Tributario.

5°.- En los procedimientos se han observado las prescripciones legales.

Redacta Magistrado Zeledón Zeledón; y,

CONSIDERANDO:

I. Mediante oficio N° 24 AM-98, de 24 de agosto de 1998, el Alcalde de la Municipalidad de Poás le ordenó a la actora gestionar la obtención de una

patente, como empresa generadora de energía eléctrica, de conformidad con la Ley N° 7285 del 28 de enero de 1992, Ley de Patentes Municipales del Cantón de Poás. La actora interpuso los recursos de revocatoria y apelación. El Concejo Municipal rechazó el primero y admitió el segundo para ante la Sección Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo, quien mediante sentencia N° 9288 del 12 de marzo de 1999, confirmó el acuerdo apelado dando por agotada la vía administrativa. En consecuencia la actora promueve proceso ordinario especial tributario ante el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, quien mediante sentencia N°253-2000 del 25 de agosto del 2000, declara improcedente la demanda y condena a la actora al pago de las costas.

II. La recurrente entabla el presente recurso por razones de Fondo. Acusa básicamente un reproche. Endilga aplicación indebida de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás N° 7285 de 28 de enero de 1992; y violación concomitante del artículo 4 de la Ley N° 5889 de 8 de marzo de 1976, en relación con las leyes N°7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y artículos 1, 13 y 34 de la ley N° 7789 de 30 de abril de 1998, así como de otras disposiciones conexas. Acusa también interpretación errónea de los artículos 129 de la Constitución Política, 8 del Código Civil, 5 y 6 del Código Tributario. La primera de tales leyes estableció el impuesto de patentes para las empresas dedicadas a actividades lucrativas. La segunda, tercera y cuarta exoneran a la empresa recurrente del pago de algunos tributos, mientras que la quinta ley la transformó en sociedad anónima de utilidad pública. La aplicación indebida y violación alegadas, opera según la recurrente, por que no se dedica a una actividad lucrativa, por ello no se le debe sujetar al impuesto de patentes de la Municipalidad de Poás. Considera la recurrente incorrecta la tesis del Tribunal sobre la “derogatoria tácita” en materia de derecho Tributario, ni por emanar directamente del órgano encargado de dictarlo. Argumenta la interpretación sobre exenciones como restrictiva a la luz del artículo 6 del Código Tributario. Considera el criterio de la derogatoria tácita de las exoneraciones tributarias reconocidas a la Empresa recurrente, implica una apreciación incorrecta del artículo 129 de la Constitución, 8 del Código Civil, 5 y 6 del Código de Procedimiento Tributarios.

III. Previo a entrar en el análisis de cada uno de los agravios expresados, conviene traer a colación el planteamiento hecho por esta Sala en la sentencia N°12 de las 11 horas del 25 de marzo de 1994, relativos a las diferencias operantes entre tributos estatales y municipales así como sobre el fundamento de las Municipalidades para el establecimiento de tributos: “IV. ... En forma genérica el Código de normas y procedimientos tributarios en su artículo 4 párrafo primero define los tributos como "... las prestaciones en dinero, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines ...". Para el caso de las Municipalidades cualquier tipo de tributo (impuestos, contribuciones especiales o tasas) está encaminado a la obtención de recursos, mediante recaudaciones, para el fomento de actividades tendientes al cumplimiento de sus fines (fin extrafiscal del tributo). Los fines municipales son distintos a los propiamente estatales. Cada municipio debe atender problemas prioritarios dentro del ámbito territorial donde ejerce su autonomía (artículo 2.1 de la Ley General de la Administración Pública). Por esa razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues

si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintos entre sí (artículo 2 *Ibíd.*). Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme, mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares. V.- La potestad de las Municipalidades para el establecimiento de tributos descansa en una atribución de carácter Constitucional. El artículo 170 de la Carta Magna garantiza la autonomía municipal y otorga a estos entes menores la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales, pero siempre sujetos a la autorización legislativa (artículo 121 inciso 13). El acto de autorización es típicamente tutelar. Consiste en la remoción de un obstáculo legal para realizar la actividad autorizada. El titular de la actividad es el órgano autorizado y no el autorizante. La Asamblea Legislativa no puede asumir un papel creador de impuestos municipales (tributos en general), pues son las mismas corporaciones las creadoras de dichos impuestos en el ejercicio de su autonomía. La Asamblea puede rechazar un nuevo impuesto municipal pero no establecer uno distinto al originado en la voluntad municipal. Por ello, para la imposición de tributos municipales, se debe cumplir con todos los principios del derecho tributario: legalidad, generalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, pues solo así sería formal y legalmente válida.”

IV. A la luz de tal doctrina procede analizar el agravio acusado. Respecto a la alegada aplicación indebida y violación de las leyes N° 7285 de 28 de enero de 1992; 5889 de 8 de marzo de 1976, 7040 de 23 de abril de 1996, 7293 de 31 de marzo de 1992 y 7789 de 30 de abril de 1998, conviene analizar cada una de ellas según su orden. La Empresa de Servicios Públicos de Heredia fue creada mediante Ley 5889 de 8 de marzo de 1976, cuyo artículo 4 la exoneraba de todo tipo de tasas, cánones e impuestos, por la actividad que iba a desarrollar. Pero dicha norma no incluía la exoneración de los impuestos municipales, pues como dejó claro esta Sala en las sentencias ya mencionadas se trata de impuestos distintos. Por su parte la Sala Constitucional, en el voto N° 1631-91 de las 15 horas 15 minutos del 21 de agosto de 1991, es clara respecto a la creación de los impuestos municipales por parte de las Municipalidades, quienes no formulan una mera proposición a la Asamblea Legislativa, sino que someten a su conocimiento verdaderas fijaciones impositivas, aunque cuente la Asamblea Legislativa con el poder de denegar la aprobación de un tributo solicitado por los gobiernos locales.

V. Es claro entonces que los tributos estatales y municipales son distintos, creados por entidades diferentes, por lo cual no es posible entender que la exoneración establecida por el artículo 4 de la Ley 5889 del 8 de marzo de 1976 incluía los municipales. Tener claro tal extremo es de suma importancia, a fin de comprender el tipo de exoneraciones operantes en las otras leyes citadas como violadas. Idéntica situación presenta la exoneración del artículo 36 de la Ley 7040 de 6 mayo de 1986, relativa a impuestos, tasas y cánones por concesiones de aprovechamiento de agua, fuerza hidráulica. No indica exoneración de impuestos municipales y mucho menos de la patente, pues la única entidad que podría dictarla es la respectiva Municipalidad, lo cual no sucedió en este caso. Por otra parte, y con relación a la ley 7200 de 13 de setiembre de 1990, en su artículo 17, define la exoneración para las empresas productoras de energía eléctrica autónoma o paralela, dicese es igual de la que goza el Instituto Costarricense de

Electricidad en la importación de maquinaria y equipo para conducción de agua, así como para “turbinar”, generar, controlar, regular, transformar y transmitir energía eléctrica; siendo taxativa la lista de asuntos a exonerar y se trata de tributos estatales y no municipales. A quien correspondería hacer la exoneración de los municipales, como ya se ha dicho reiteradamente, es a la misma Municipalidad, conforme al principio de autonomía contemplado constitucionalmente. En igual sentido la Ley 7293 de 31 de marzo de 1992, al derogar en su artículo primero todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, se refieren todos a tributos estatales y no municipales, de ahí que al establecer los incisos c) y ch) del artículo 2 varios casos de exención, no incluyen los tributos municipales, por las razones antes dadas. Entonces, las exenciones que se conceden para el desarrollo de programas privados donde se proponga producir y distribuir energía eléctrica, con propósitos comerciales y cuando se dediquen al abastecimiento de agua potable para usos domiciliario, industrial y para el consumo humano, así como a la recolección, tratamiento y disposición de aguas negras y pluviales o servidas, subterráneas y de cualquier otra clase y a las actividades colaterales y complementarias de éstas, no se refieren a los municipales sino a los estatales. En ese mismo sentido cuando mediante la Ley 7789 del 23 de abril de 1998 se transforma la empresa de Servicios Públicos de Heredia en una sociedad anónima derogando en su artículo 34 la Ley Constitutiva N° 5889 de 8 de marzo de 1976, donde se le oponga, se debe entender vigente el artículo 4 de la Ley 5889 por cuanto la N° 7789 no hace referencia al tema, no operando de esa forma choque alguno. Pese a ello tal como se aclaró antes, dicho artículo no se refiere a la exoneración de impuestos municipales sino únicamente a algunos estatales. Finalmente y con relación a la Ley 7285 del 20 de noviembre de 1992, la cual regula la tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de Poás, su artículo 1° establece que las personas físicas o jurídicas, dedicadas al ejercicio de cualquier tipo de actividades lucrativas, en el cantón de Poás estarán obligadas a pagarle a la Municipalidad un impuesto de patentes para ejercer esas actividades, de conformidad con esa ley, según corresponda. Entonces ninguna de las otras leyes traídas a colación, imponían una exoneración de los impuestos municipales a favor de la recurrente. No es sino a partir de la Ley 7285 cuando se regula, en los términos expuestos, el impuesto de patente a las personas físicas o jurídicas cuya actividad es lucrativa en el Cantón de Poás.

VI. Nuestra legislación distingue entre la licencia propiamente dicha, es decir el acto administrativo destinado a habilitar al particular para ejercer la respectiva actividad y el pago del impuesto propiamente dicho, denominado patente. En el Ordenamiento Jurídico costarricense la “patente” es el impuesto encargado de gravar el ejercicio de una determinada actividad lucrativa cuyo ejercicio requiere de licencia o autorización municipal. El artículo 79 del Código Municipal establece el deber de los interesados en contar con licencia municipal para ejercer cualquier actividad lucrativa, la cual se obtiene mediante el pago de un impuesto. El impuesto de Patentes desde hace muchos años es una importante fuente de ingresos de los Gobiernos Locales costarricenses, así como es uno de

los tributos más viejos en la historia de los mismos, pues aunque estuvo regulado en normas de carácter nacional, tal como el Código Municipal, y anteriormente en las ordenanzas municipales, siempre ha sido de administración local. Mediante una reforma al Código Municipal en 1989, se le confiere la potestad de regular este impuesto a las Municipalidades, debiendo ser éstas quienes propongan ante la Asamblea Legislativa sus proyectos de ley, mediante los cuales cada una regulará en forma independiente y en ejercicio de su autonomía municipal los elementos esenciales del tributo, tales como base imponible, tarifa, su forma de gestión, recaudación y fiscalización, estando solo regulado en el Código Municipal el hecho generador del impuesto, sea la realización de actividades lucrativas o bien, poseer la licencia municipal. Este impuesto se crea por ley especial para cada una de las Municipalidades del país, quienes ejercen individualmente su poder tributario, mediante la iniciativa de su ley respectiva, regulando así las obligaciones tributarias locales que la Constitución y la ley le otorgan. Potestad tributaria derivada de la aplicación de los artículos 170 y 121 inciso 13) de la Constitución Política, así como del artículo 83 del Código Municipal donde se establece que este impuesto deberá regularse mediante ley especial.

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

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

VIII. Corresponde ahora analizar si la actividad realizada por la recurrente es lucrativa o no, a fin de determinar el supuesto contemplado en el artículo 1° de la ley 7285. Para tales efectos conviene también considerar los artículos 5, 8, 10 y 11 de dicha ley. El primero de ellos indica las plenas facultades de la Empresa recurrente para prestar servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y evacuación de aguas pluviales, así como para la generación, distribución, transmisión y comercialización de energía eléctrica y alumbrado público, en convenio con las municipalidades de la Provincia de Heredia incorporadas, dentro de la jurisdicción de estas. Además, la empresa podrá desempeñar esas funciones en forma directa, por medio de sus subsidiarias mediante la celebración de contrataciones o alianzas con entidades de reconocido prestigio tecnológico y financiero. Por otra parte el artículo 8 indica el sometimiento de la empresa y sus subsidiarias al derecho privado en el giro normal de sus actividades. Mientras el artículo 10 dispone la posibilidad de la empresa para contratar empréstitos con agencias de crédito nacional o extranjeros así como emitir toda clase de títulos valores. Más claro aún el artículo 11 indica el deber de las sociedades subsidiarias de retener y entregar al Erario Público el importe de los tributos correspondientes sobre las utilidades distribuidas a sus accionistas privados. Y como norma clave sobre el tema en cuestión la Empresa queda obligada a capitalizar las utilidades netas obtenidas por las actividades realizadas de modo directo, así como por las utilidades recibidas de sus subsidiarias. A la luz de tal normativa así como de la jurisprudencia de la Sala Constitucional y la de esta Sala, antes expuestas, se concluye fácilmente como la actividad desarrollada por la empresa de Servicios Públicos de Heredia Sociedad Anónima es "lucrativa", y no ha sido exonerada de la cancelación de tributos municipales.

IX. Con relación a las otras disposiciones normativas alegadas como violadas procede hacer el siguiente razonamiento. Según el artículo 5 del Código Tributario sólo la ley puede otorgar exenciones tributarias, mientras el 6 establece la exención restrictiva en la materia. Y conforme al artículo 8 del Código Civil las leyes sólo se derogan por otras posteriores. El Tribunal Contencioso Administrativo no violó tal normativa dándole la interpretación errónea acusada por la recurrente, pues la empresa recurrente no ha sido exonerada en forma alguna del pago de impuestos municipales. Si bien el Tribunal incurre en el error de interpretar la existencia de una derogatoria tácita de leyes exonerativas de impuestos anteriores a la transformación de la Empresa recurrente, en 1998, como sociedad anónima, tal yerro no fue acusado en los términos aquí expuestos. Más bien antes de la promulgación de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón de Poás dicha Empresa no había sido exonerada del pago de los mismos, incluida la patente, simplemente porque no se había fijado el mismo. Entonces, no se trata de una derogatoria, simplemente es un impuesto municipal creado a partir de 1992, no aplicado antes a la Empresa recurrente porque no era Sociedad Anónima y no realizaba una actividad lucrativa, pero al ser transformada, en 1998 como tal, calza perfectamente en el supuesto del artículo 1° de la Ley de Patentes de la Municipalidad de Poás. La recurrente no puede ser exonerada sino es por la misma Municipalidad de Poás o por una ley posterior incompatible con la del impuesto. En ese sentido se ha pronunciado esta Sala en la sentencia N° 12 ya citada, de 1994, en cuanto dice: "VII.- La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6, párrafo segundo) dice: "La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones". Por otra parte, aunque exista disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación (artículo 63 ibídem) y puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado (artículo 64 ibídem). De la relación de dichas normas se desprende la protección al principio de legalidad en materia de exenciones, mediante la imposibilidad de interpretar ampliativamente las normas a ellas referidas." Así las cosas no han operado las infracciones alegadas por lo cual se rechaza el reproche. Tampoco ha operado la alegada violación al artículo 129 de la Constitución, pues la Asamblea Legislativa se limitó a aprobar una ley de tributos municipales, referida por quien tenía potestad para hacerlo, es decir: la Municipalidad del Cantón de Poás en ejercicio de su autonomía.

X. No encontrándose las violaciones de ley alegadas, se declara sin lugar el recurso, siendo sus costas a cargo de quien lo interpuso.

POR TANTO:

Se declara sin lugar el recurso. Son sus costas a cargo de quien lo interpuso.

Rodrigo Montenegro Trejos

Ricardo Zeledón Zeledón

Luis Gmo. Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya
gdc.-

Anabelle León Feoli