

OJ-131-2000

San José, 27 de noviembre del 2000

Señor

Lic. Danilo Chaverri Soto

Ministro de la Presidencia

Su despacho

Estimado señor Ministro:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República me es grato referirme a su oficio DM-1190-2000 del 22 de los corrientes, a través cual solicita el criterio del órgano superior consultivo técnico-jurídico sobre la constitucionalidad y aplicabilidad de la ley n.º 8024. 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 Administración Pública. Se hace como una colaboración en la importante labor que desempeña el Ministerio de la Presidencia.

#### **I. - NORMATIVA APLICABLE**

##### **A.-**

##### **Constitución Política de 7 de noviembre de 1949.**

Artículo 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."

"Artículo 169. - La administración de los intereses y servicios municipales locales en cada cantón, estará a cargo del Gobierno Municipal, formado de un cuerpo deliberante, integrando por regidores municipales de elección popular, y de un funcionario ejecutivo que designará la ley."

Artículo 170. - Las corporaciones municipales son autónomas.

##### **B.-**

##### **Código Municipal, ley n.º 7494 de 30 de abril de 1998.**

"Artículo 4. - La Municipalidad posee la autonomía política, administrativa y financiera que le confiere la Constitución Política.

Dentro de sus atribuciones se incluyen:

(...)

- a. *Aprobar las tasas, precios y las contribuciones municipales, y proponer los proyectos de tarifas de impuestos municipales".*

*"Artículo 13. - Son atribuciones del Concejo:*

*(...)*

- b. *Acordar los presupuestos y aprobar las contribuciones, tasas y precios que cobre por los servicios municipales, así como proponer los proyectos de tributos municipales a la Asamblea Legislativa..."*

##### **C.-**

##### **Ley 8024 de 27 de setiembre del 2000.**

"ARTÍCULO 1. - Adiciónanse a la Ley de impuestos municipales del cantón de La Cruz, N° 7166, de 5 de junio de 1990, los nuevos artículos 16 y 17; consecuentemente, se corre la numeración de los artículos. Los textos dirán:

'Artículo 16. - Cada extranjero que, por la frontera de Peñas Blancas, ingrese al país o salga de él, pagará a la Municipalidad del cantón de La Cruz, la suma de tres dólares estadounidenses (US\$3.00), al tipo de cambio que fije el Banco Central de Costa Rica. Los costarricenses solo pagarán por efecto de salida. Las autoridades del Servicio de Migración quedan obligadas a exigir el pago efectivo de este impuesto.'

'Artículo 17. - Lo recaudado por concepto de este impuesto se destinará exclusivamente al mantenimiento, la reparación y limpieza de las vías del cantón.'

##### **II.-**

##### **SOBRE EL FONDO.**

Para efectos de una mejor comprensión del problema que estamos abordando, vamos a dividir nuestra exposición en las siguientes partes: los impuestos nacionales y los municipales, los impuestos nacionales cuyos destinatarios son los gobiernos locales y, por último, el caso de la ley n.º 8024.

**A.-**

### **Los impuestos nacionales y los municipales.**

De la lectura de las normas constitucionales y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se puede deducir que existen, entre otros, dos tipos de impuestos en nuestro medio: los nacionales y los municipales. Los primeros son aquellos creados por la Asamblea Legislativa en el ejercicio de la potestad tributaria(1) que posee el Estado, la cual se expresa a través de la potestad de legislar, que pueden tener un destino específico(2), aunque necesariamente lo que se recaude a causa de ellos tiene que ingresar a la caja única ( artículo 185 de la Carta Fundamental)(3), o un determinado destinatario diferente del Estado, entre ellos, los gobiernos locales(4) y que recaen sobre hechos, actos, bienes, servicios, actividades, rendimientos y gastos realizados en el ámbito nacional. Los segundos, en cambio, son aquellos creados por el concejo(5), en el ejercicio de una potestad tributaria derivada(6), que requiere de una ulterior autorización de la Asamblea Legislativa, cuyo único destinatario es el gobierno local, su destino obligado el sufragar los gastos que demanda la prestación de los servicios locales y que recaen sobre hechos, actos, bienes, servicios, actividades, rendimientos y gastos realizados o vinculados al ámbito local.

(1)Véase las sentencias de la Sala Constitucional n.ºs. 6455-94, 5398-94 y 1341-93

(2)Véase las sentencias n.ºs. 4528-99 y 4529-99 del Tribunal Constitucional.

(3)Véase la sentencia n.º 4529-99 del Tribunal Constitucional.

(4)Véase, entre otras, las sentencias n.ºs. 3930-95, 4785-93, 4072-95, 4268-95, 6935-93, 687-96 y 467-99.

(5)En la sentencia n.º 467-99 el Tribunal Constitucional señaló 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).

(6)La Sala Constitución ha señalado que las municipalidades tienen un poder tributario originario, voto n. 687-96, tesis que no compartimos por lo que a continuación se indica. 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 esta 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), Editorial Jurídica Continental, San José, 1999, páginas 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.

Sobre la necesidad de que el impuesto recaiga sobre actividades locales ( objeto(7)), la doctrina y la legislación española, refiriéndose a la potestad tributaria originaria de las comunidades autónomas, la cual le fue reconocida en la Constitución española de 1978, han sostenido que tienen los siguientes límites:

(7) El objeto o materia imponible del impuesto son los presupuestos de hecho que la ley prevé como idóneos para dar nacimiento al impuesto. Este tiene una gran similitud con el hecho generador, el cual, de conformidad con del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación; no obstante ello, la doctrina establece una diferencia entre ambos institutos tributarios.

a.-

No pueden establecer tributos sobre hechos imponibles gravados por el Estado.

b.-

No pueden sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados o realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad.

c.-

No pueden gravar negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

d.-

No pueden establecer obstáculos para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencias de las personas o la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español ni comportar cargas trasladables a otras comunidades.(8)"

(8) Véase al respecto: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, artículos 6 y 9, RODRÍGUEZ VINDAS ( Ramón Luis) op. cit. página 103 y SÁNCHEZ SERRAÑO ( Luis) Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1997, volumen 1, página 375.

TORREALBA, al comentar estas normas, nos indica lo siguiente:

"Valorando estos artículos de la LOFCA, C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUAREZ PANDIELLO(9) afirman que las condiciones ahí establecidas "están basadas en razones de técnica impositiva suficientemente avaladas por la teoría del federalismo fiscal, como son:

(9) Op.cit., p. 139.

1. Evitar supuestos de doble imposición, puesto que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.
2. Evitar la exportación fiscal, de modo que no puedan establecerse impuestos que graven rendimientos ni bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.

Preservar la unidad del mercado interior, prohibiendo aquellos tributos que supongan un obstáculo efectivo a la libre circulación de mercancías o factores productivos."

Por su parte, el artículo 6 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales española reproduce estos principios, disponiendo que las entidades locales pueden establecer tributos respetando, en todo caso, los siguientes principios:

*'a) No someter a gravamen bienes situados, actividades desarrolladas, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Entidad.*

*b) No gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Entidad impositora, ni el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.*

*a. No implicar obstáculo alguno para la libre circulación de personas, mercancías o servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de la residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, sin que ello obste para que las Entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.'*

*En el ordenamiento alemán, encontramos límites similares respecto de las características de los impuestos que pueden crear los Lander y, por delegación de éstos, los municipios, a través de las Ordenanzas municipales: sólo impuestos sobre el consumo o el gasto, cuyos efectos se circunscriban al ámbito local y que no sean equivalentes a otros impuestos estatales.(10)*

*(10) Cfr. A. GARCIA FRIAS, "La financiación..."*

*, cit., p. 344.*

*También es interesante mencionar lo que contempla la Constitución chilena, en su artículo 19, núm. 20): '...la ley podrá autorizar que determinados tributos pueden estar afectados a fines propios de la defensa nacional o autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local puedan ser establecidos, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades comunales y destinados a obras de desarrollo comunal'.*

*Y por Ley Orgánica Constitucional, art. 5 h) se establece que es atribución de las municipalidades 'Aplicar tributos que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación local y estén destinados a obras de desarrollo comunal, para cuyo efecto las autoridades comunales deberán actuar dentro de las normas que la ley establezca.'*

*Se recoge aquí la idea de localización que deben tener los tributos propios de los municipios.*

*Así, los límites de contenido pueden estar establecidos en la misma Constitución (como sucede en el ejemplo citado que impide a tales entes afectar bienes situados fuera de su territorio o impedir la libre circulación de bienes y servicios) o, bien, puede el Estado quedar constitucionalmente autorizado para fijar legislativamente tales límites, todo en aras de garantizar los órdenes de principios indicados.*

*Resulta pues, importante que tanto la Constitución Política como el Código Municipal recoja este tipo de límites, de lo que normas como las indicadas pueden ser un modelo a seguir. Claramente, una de las implicaciones de la incorporación de este tipo de principios sería la necesidad de proceder a una importante revisión de la regulación del impuesto de patentes, sobre todo por cuanto ésta presenta serias deficiencias en cuanto a los principios de no exportación fiscal y de doble imposición.(11)"*

*(11) TORREALBA NAVAS ( Adrián) op. cit. páginas 55 al 57.*

**B.-**

#### **Impuestos nacionales cuyos destinatarios son las municipalidades.**

Tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional admiten que el Estado establezca impuestos nacionales cuyos destinatarios son los gobiernos locales. En este sentido, existe abundante jurisprudencia, tan solo a manera de ejemplo citamos los votos números 3930-95, 4785-93, 4072-95, 4268-95, 6935-93, 687-96 y 467-99. En el último, donde se reafirma el criterio adoptado en los anteriores, se indica lo siguiente:

"V.-

JURISPRUDENCIA SOBRE EL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL: Entre muchas otras, en sentencia número 4268-95 de las dieciocho horas veintisiete minutos del primero de agosto de mil novecientos noventa y cinco, se recogieron abundantes precedentes sobre la misma temática que ahora se examina y se expresó:

I).-

OBJETO DE LA ACCION Y ASUNTO PREVIO.- La acción pretende que se declare que es inconstitucional toda norma tributaria que asigne recursos a personas jurídicas distintas de la Municipalidad de Esparza, con motivo del funcionamiento del Puerto de Caldera ubicado en ese Cantón, en razón de que por ser ella la Municipalidad de la jurisdicción territorial en que está ubicado el complejo portuario, automáticamente excluye toda posibilidad de que puedan resultar beneficiarias de los impuestos sujetos jurídicos distintos (...)

II.-

TRIBUTOS NACIONALES Y TRIBUTOS MUNICIPALES.- Esta Sala, en sentencia No. 3930-95 de las 15:27 horas del 18 de julio de 1995, expresó lo siguiente:

'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)

'VII).-

POTESTAD IMPOSITIVA MUNICIPAL BIS.- Lo expresado en el considerando anterior, no debe provocar la falsa conclusión, que solamente son constitucionales los tributos municipales que se originen en una iniciativa del gobierno local. La jurisprudencia lo que ha señalado, claramente, es que existen servicios públicos que por su naturaleza no pueden ser más que municipales y que se involucran en la definición del artículo 169 de la Constitución Política al señalar que 'La Administración de los intereses y servicios locales de cada cantón, estará a cargo del Gobierno Municipal'. Si esos intereses y servicios requieren del pago de impuestos y contribuciones de los munícipes de la jurisdicción territorial correspondiente, entonces la iniciativa tributaria solo puede ser municipal, como producto de la potestad tributaria del gobierno local y es la que se define en la jurisprudencia antes comentada. **Pero ello no quiere decir que el legislador no pueda dotar a las Municipalidades de recursos extraordinarios, mediante un impuesto general a distribuir, como en el caso del impuesto territorial; mediante un impuesto regional que beneficie a un determinado número de gobiernos locales; o bien, mediante un impuesto especial que grave determinadas actividades, como resulta ser la exportación del banano, a distribuir entre los cantones productores. En estos casos la iniciativa de la formulación de la ley tributaria es la ordinaria, puesto que aquí no se trata de la autorización de un tributo de naturaleza municipal, sino la creación de uno diverso, en el que resulta que el o los destinatarios o beneficiarios,**

serán uno o varios gobiernos locales, como en el caso del impuesto que ha creado el artículo 36 del Código de Minería, o el impuesto sobre la venta de licores. En este caso, el tributo será municipal por su destino, pero su origen es la ley común, por tratarse de recursos extraordinarios y beneficiosos para las comunidades. En síntesis, la potestad impositiva municipal, que es la que se origina en la creación del tributo por el gobierno local para que sea autorizado por la Asamblea Legislativa, no obsta para que el legislador pueda, extraordinariamente y por los trámites de la ley común, conceder rentas y recursos económicos distintos, de carácter nacional en cuyo caso el proyecto de ley respectivo, no deberá originarse, necesariamente, en la iniciativa municipal, aunque los beneficiarios del tributo sean los propios gobiernos locales. En este último caso, la recaudación, disposición, administración y liquidación, corresponde a las Municipalidades destinatarias de los tributos..."

( Lo que está entre negritas no corresponde al original).

Con base en lo anterior, se puede concluir que el Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, puede crear impuestos nacionales cuyos destinatarios sean los gobiernos locales. En este sentido, la jurisprudencia ha sido clara y constante.

**C.-**

#### **El análisis de la cuestión planteada.**

Según se desprende del expediente legislativo n.º 13.845 "Reforma a la Ley No. 7166, Ley Impuestos Municipales del Cantón de La Cruz", el origen de este impuesto se encuentra en un acuerdo del concejo (12). Por otra parte, se busca con él financiar servicios de naturaleza municipal ( se destina exclusivamente al mantenimiento, la reparación y limpieza de las vías del cantón), con lo cual se cumple otro requisito básico, elemental, para que el ejercicio de la potestad tributaria municipal esté acorde con el Derecho de la Constitución). Resta por analizar si la actividad que se grava con el impuesto se ubica o no en el ámbito local.

(12) Debido a que un señor Diputado tiene el expediente legislativo no tuvimos acceso a él. Sin embargo, consultado otras fuentes alternativas hemos obtenido cierta información. Véase al respecto el Diario Oficial La Gaceta n.º 28 de 9 de febrero del 2000, en la que en la exposición de motivos del proyecto de ley se indica que la municipalidad, mediante acuerdo n.º 15, de la sesión ordinaria n.º 44-99 del 9 de noviembre de 1999, solicitó a los Diputados de la zona su intermediación para su aprobación.

Debemos recordar al respecto, que este impuesto se encontraba en la Tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de La Cruz, artículo 2, de la ley 6930 de 30 de noviembre de 1983, "Otros Impuestos", en el que se establecía que cada persona que ingresaba o salía de Costa Rica por la Frontera de Peñas Blancas debía pagar la suma de 10 colones. Para 1986, en el numeral 89 de la ley n.º 7083, "Modificación a la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario para el año de 1987, n.º 7055 de 18 de diciembre de 1986", se aumentó a 75 colones. Posteriormente, la Municipalidad de La Cruz acordó reajustar los impuestos municipales del cantón mediante ley n.º 7166, "Tarifa de Impuestos Municipales del Cantón de La Cruz". En esta última ley, se derogó la 6930 ( artículo 23) y con ello el citado impuesto ya que no se incluyó en la ley n.º 7166.

Según se desprende claramente de la ley n.º 8024 el objeto del tributo es gravar el ingreso y salida de extranjeros y salida de nacionales al territorio nacional. No otra cosa puede desprenderse de la norma cuando se señala que cada extranjero que, por la frontera de Peñas Blancas, ingrese al país o salga de él, pagará a la Municipalidad del cantón de La Cruz, la suma de tres dólares estadounidenses (US\$3.00), al tipo de cambio que fije el Banco Central de Costa Rica. Además se indica que los costarricenses solo lo pagan cuando salen del país y que las autoridades del Servicio de Migración quedan obligadas a exigir su pago efectivo. Evidentemente, estamos frente a una actividad que desborda el ámbito local y se ubica en el nacional ( ingreso y salida de nacionales y extranjeros al país), aunque forzosamente se desarrolla en el territorio de un gobierno local, por la sencilla razón de que ahí se encuentra ubicado el puesto fronterizo de Peñas Blancas, hecho que no provoca que las actividades que se realicen en esa dependencia del Gobierno Nacional tengan el carácter de local. Esta circunstancia hace que el ejercicio de la competencia del concejo devenga en inconstitucional, toda vez que ha rebasado, con el acto de crear un impuesto municipal que grava una actividad de carácter general o nacional, los límites que impone el Derecho de la Constitución a ese órgano para ejercer la potestad tributaria municipal.

En el caso que nos ocupa, en realidad deberíamos estar frente a un impuesto nacional ( recaer sobre una actividad nacional) cuyo destinatario es un gobierno local ( para el mantenimiento, reparación y limpieza de las vías del cantón de La Cruz). Como se indicó en el aparte anterior,

la existencia de esta modalidad de impuestos es constitucionalmente posible en nuestro medio, siempre y cuando, y como lo manifestó la Sala Constitucional, **la iniciativa de la formulación de la ley tributaria sea la ordinaria, puesto que aquí no se trata de la autorización de un tributo de naturaleza municipal, sino de la creación de uno diverso, nacional, en el que el destinatario o beneficiario es un gobierno local.** Este es el primer vicio de inconstitucionalidad de la ley n.º 8024, el cual se resume en la incompetencia del concejo para crear el impuesto que estamos comentado, toda vez que recae sobre una actividad de naturaleza nacional que rebasa, en mucho, las competencias del gobierno local, las cuales están referidas a los intereses y servicios locales.

El segundo vicio de inconstitucionalidad está residenciado en el procedimiento de la aprobación de la ley. Según consta en el expediente legislativo n.º 13.845, el proyecto de ley en mención fue delegado a una Comisión Permanente con Potestad Legislativa Plena, concretamente a la Segunda, quien, finalmente, lo aprobó. Ahora bien, de conformidad con el artículo 124 de la Constitución Política la Asamblea Legislativa, no pueden delegarse en estas instancias parlamentarias la creación de impuestos nacionales o la modificación de los existentes. En el caso que nos ocupa, se que quebrantó el precepto constitucional en doble vía. Primero, al delegar en una Comisión Permanente con Potestad Legislativa Plena un proyecto de ley que creaba un impuesto nacional. Segundo, al aprobarlo esa instancia parlamentaria, cuando en realidad esta materia esta reserva, en forma exclusiva, al Pleno.

El segundo aspecto que se nos consulta versa sobre la aplicabilidad de la ley. Como aclaración previa, debemos indicar que la forma en que está redactada la norma presupone el ejercicio de una competencia por parte del Banco Central de Costa Rica ( al tipo de cambio que fije el ente emisor), y no la atribución de una competencia que ese ente no posee(13). Ahora bien, lo que debemos preguntarnos es si en la actualidad el Banco Central de Costa Rica fija el tipo de cambio o no.

(13) Coincidimos con su acertada apreciación, en el sentido de que si la intención del legislador era asignarle una nueva competencia al Banco Central de Costa Rica era obligatorio cumplir con lo dispuesto con los artículos 121 inciso 17) y 190 de la Carta Fundamental (se tenía que consultar al ente emisor). Pero además de ese vicio existiría otro, y es que de conformidad con el artículo 124 de la Carta Fundamental, las Comisiones Permanentes con Potestad Legislativa Plena son incompetentes para conocer de la materia relativa a la unidad monetaria, moneda, el crédito, pesas y medidas.

De conformidad con el artículo 48 de la LOBCCR, n.º 7558 de 3 de noviembre de 1995, le corresponde al ente emisor calcular el tipo de cambio promedio donde no existan restricciones para la compra o venta de divisas con el fin de determinar el valor comercial efectivo de la moneda extranjera. Así las cosas, y tal y como acertadamente lo afirma el gerente del Banco Central de Costa Rica, Lic. José Rafael Brenes Vega(14), en la actualidad no es el ente emisor el que fija el tipo de cambio, sino el mercado como consecuencia de la interacción de oferentes y demandantes de divisas, limitándose el Banco Central de Costa Rica únicamente a hacer el cálculo de conformidad con el numeral 48 a que hemos hecho referencia(15).

(14) Véase oficio G/N 528-2000 de 22 de noviembre del 2000 suscrito por el Lic. José Rafael Brenes Vega, gerente del Banco Central de Costa Rica.

(15) En realidad Costa Rica no sigue un sistema de flotación libre, sino de "flotación sucia". Sobre el particular, el órgano asesor al rendir su informe a la Sala Constitucional, en su condición de asesor objetivo e imparcial, en la acción de inconstitucionalidad que se tramita bajo el expediente judicial n.º 4101-0007-00-CO expresó lo siguiente: "La fluctuación puede originar un sistema de tasa de cambio libremente flexible o de flotación libre o un sistema de 'flotación sucia'. En el primero, la tasa de cambio se determina diariamente en el mercado de cambio extranjero por las fuerzas de la oferta y la demanda. Los gobiernos y los bancos centrales se abstienen de cualquier intervención sistemática. No obstante, la mayor parte de los países conocen la intervención del Banco Central para equilibrar fluctuaciones amplias en la tasa de cambio (posibilidad que contempla el artículo 28 inciso a), acápite ii impugnado). Por demás, los Estados tienen otras alternativas, como el permitir la flexibilidad dentro de límites amplios (sistema de banda amplia) o la devaluación gradual, que permite que la tasa de cambio varíe continuamente en pequeñas cantidades."

Así las cosas, resulta que existe un vicio residenciado en un elemento esencial del impuesto, concretamente en la tarifa, toda vez que se hace remisión a un hecho inexistente a la hora de fijarla (la suma de tres dólares estadounidenses (US\$3.00) al tipo de cambio que fije el Banco Central de Costa Rica). Debemos recordar que la Sala se ha pronunciado a favor de la delegación relativa en materia tributaria, pero no así en lo que se refiere a los elementos

constitutivos de la obligación tributaria ( sujeto activo y pasivo, objeto de la obligación, causa y tarifa del impuesto), en lo que sí se da la llamada reserva de ley. Lo anterior significa, que esos elementos, incluidos la tarifa, solo pueden ser fijados por el legislador, y esta regulación tiene que ser de tal forma que a la hora de la aplicación del impuesto no exista la menor duda en cuanto al monto a pagar. En otras palabras, la tarifa del impuesto debe ser fijada en forma clara y precisa por el legislador, por lo que no es posible dejar un margen para su determinación por parte de un ente o órgano distinto del Parlamento, excepto en aquellos casos en los cuales existe un mínimo y un máximo dentro del cual puede moverse la Administración Tributaria(16). Ahora bien, si la tarifa es imprecisa o inexistente porque se hace referencia a un hecho o acto inexistente para su determinación, la consecuencia lógica es la inaplicabilidad del impuesto.

(16) Véase el voto de la Sala Constitucional n.ºs. 687-96, 739-95, 4949-94 y 2947-94.

Distinta es la situación que se presenta con la legislación anterior a la entrada en vigencia de la ley n.º 7558, la cual adoptó como punto de referencia la fijación que, en su momento histórico (a la hora de proponerse, discutirse y votarse el proyecto de ley), hacía el ente emisor, tal y como ocurrió con la ley n.º 5874 de 23 de diciembre de 1975 y sus reformas, la que en su artículo 1 dispone lo siguiente:

"Artículo 1º.-

Establécese un impuesto único de salida, equivalente en colones costarricenses a treinta dólares (\$30,00), (moneda de Estados Unidos de Norteamérica) calculados al tipo de cambio libre del día que fije el Banco Central de Costa Rica. El impuesto será pagado por toda persona que salga del territorio nacional, utilizando cualquiera de los aeropuertos internacionales, puertos marítimos, aéreos o que cruce las fronteras del país.

Del impuesto único de salida a que hace referencia el párrafo anterior y que se recaude en el Aeropuerto Internacional Juan Santamaría, el Poder Ejecutivo destinará el diez por ciento (10%) para la Municipalidad del Cantón Central de Alajuela, para cubrir los costos de construcción de los acueductos de la ciudad."

( Así reformado por el artículo 7º de la Ley Nº 7218 de 16 de enero de 1991).

En este caso, y entre otros que pudieran existir en el ordenamiento jurídico, debe hacerse una correcta exégesis de él, en el sentido de que ese numeral sufrió una modificación tácita, por lo que la referencia que hace la tarifa del impuesto ya no es al tipo cambio libre que fija el Banco Central de Costa Rica, sino al cálculo del tipo de cambio promedio que hace el ente, de conformidad con el artículo 48 de la ley n.º 7558. En este caso, el legislador no hizo referencia a un hecho inexistente, sino a uno real y concreto, el cual por una decisión posterior de él se transformó en otro. Ahora bien, al no haber sido su intención derogar toda la legislación en la que se hacía referencia a él, debemos interpretar que ella se mantiene, con la variable de que el punto de referencia es la nueva situación, y no la anterior que dejó de existir o se transformó por mandato de ley.

Desgraciadamente, esta interpretación no es aplicable para el caso que estamos comentando, toda vez que el legislador está compelido a ceñirse a su realidad cuando ejerce la potestad de legislar con el fin de lograr que la ley no solo sea válida, sino también eficaz.

**III.-**

### **CONCLUSIONES**

1.-

La Ley n.º 8024 presenta vicios de inconstitucionalidad, toda vez que un impuesto que grava una actividad nacional tuvo origen en el concejo y fue conocido y aprobado por una Comisión Permanente con Potestad Legislativa Plena.

2.-

Dada la imposibilidad que existe para fijar su tarifa, al remitirla a un hecho inexistente ( fijación del tipo cambio por el Banco Central de Costa Rica), el impuesto que se crea a través de la ley n.º 8024, es inaplicable.

De usted, con toda consideración,

Lic. Fernando Castillo Víquez  
Procurador Constitucional