



Exp: 12-017390-0007-CO

Res. N° 2013003750

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas cinco minutos del veinte de marzo de dos mil trece.

Acción de inconstitucionalidad promovida por Marta Elena Cartín Godínez, mayor, soltera, Odontóloga, vecina de Pérez Zeledón, portadora de la cédula de identidad número 1-1252-806, contra el inciso c) del artículo 64 de la Ley número 8821, Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, en relación con la aplicación e interpretación realizada por la Municipalidad respecto de los artículos 40 y 63 de la misma ley.

Resultando

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala el 20 de diciembre de 2012, la accionante solicita se declare la inconstitucionalidad del inciso c) del artículo 64 de la Ley número 8821, Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, en relación con la aplicación e interpretación realizada por la Municipalidad respecto de los artículos 40 y 63 de la misma ley. Señala que su legitimación proviene del recurso de amparo que se tramita bajo el número de expediente 12-17386-0007-CO. Refiere que con base en los artículos impugnados, la Municipalidad de Pérez Zeledón pretende exigir y cobrar una patente municipal a los profesionales liberales para el ejercicio de su profesión, pues el artículo 63 cuestionado únicamente exime de la exigencia de patente a quienes ostenten un grado académico de Bachillerato, cuando lo cierto es que los colegios profesionales requieren ostentar al menos el grado de Licenciatura para autorizar el ejercicio profesional. Menciona que a pesar de los antecedentes jurisprudenciales de esta Sala, la Municipalidad pretende ejecutar un cobro indebido. Agrega que la Municipalidad considera el ejercicio liberal de la

profesión como una actividad productiva, y por eso las incluye dentro de las actividades que requieren patente municipal, cuando la Sala ha definido que a los profesionales liberales sujetos a los colegios profesionales no se les puede exigir adicionalmente el pago de una patente. Explica que en octubre de 2012, la Municipalidad le notificó una circular por la que se establecía la obligación de tramitar y pagar la licencia municipal y el impuesto de patente, pues, según lo indicado, únicamente los Bachilleres están exento de tal tramitación. Posteriormente, continúa, en diciembre se le comunicó la obligación de pagar trimestralmente por la licencia municipal, con el apercibimiento de que se le clausuraría el consultorio en caso de no pago. Afirma que la Municipalidad de Pérez Zeledón pretende que todo profesional con título superior al Bachillerato, cuente con una patente, sin distinguir si el ejercicio de la profesión se cumple de manera individual o bajo una organización mercantil con fines de lucro. Estima que el imponer el pago de una patente municipal, significa una carga adicional, desproporcionada e irrazonable para quienes ejercen una profesión liberal. Solicita se declare la inconstitucionalidad de la interpretación que realiza la Municipalidad de Pérez Zeledón para considerar que los servicios profesionales se encuentran sujetos a la obtención de la patente municipal.

2.- Mediante resolución de esta Sala, de las dieciséis horas diecinueve minutos del 15 de enero de 2013, se previno a la accionante aportar las especies fiscales correspondientes.

3.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala el 21 de enero de 2013, la accionante cumplió la prevención realizada.

4.- Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala el 27 de febrero de 2013, la accionante refiere el número del expediente bajo el cual se tramita el recurso de amparo que sirve de base a esta acción.

5.- El párrafo tercero del artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional faculta a esta Sala para acoger las gestiones formuladas ante ella, cuando considere suficiente fundarla en principios o normas evidentes o en sus propios precedentes o jurisprudencia.

Redacta la Magistrada Calzada Miranda; y,

Considerando

I.- Sobre la admisibilidad y trámite de esta acción. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 a 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, la presente acción resulta admisible, pues su objeto es de los indicados en los numerales 10 de la Constitución Política y 73 de la Ley citada. La legitimación de la actora procede de haber interpuesto el recurso de amparo que se tramita bajo el número de expediente 12-17386-0007-CO, y la acción cumple con los requisitos de forma establecidos en la normativa indicada. Sin embargo, tomando en consideración los antecedentes jurisprudenciales de esta Sala, y no encontrándose motivo para cambiar de criterio, se omite otorgar audiencia a la Procuraduría General de la República y demás entidades públicas relacionadas, y se procede al dictado de la resolución de fondo.

II.- Sobre el objeto de la acción. La accionante impugna de manera concreta el inciso c) del artículo 64 de la Ley número 8821, Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, en relación con la aplicación e interpretación que formula dicha Municipalidad respecto de los artículos 40 y 63 de la misma ley, en la medida que los mismos permiten que la Municipalidad pretenda imponer el requisito de obtener y cancelar el costo de una patente municipal a los profesionales liberales con grado mayor al de Bachillerato que pretendan ejercer la profesión en el cantón. La norma directamente impugnada señala, en lo conducente, que:

“ARTÍCULO 64.- Actividades exentas del pago del impuesto

EXPEDIENTE N° 12-01-390-0007-CO

Están exentas del pago del impuesto de patentes de la Municipalidad de Pérez Zeledón, total o parcialmente en la proporción que aquí se indica, las siguientes actividades productivas u organizacionales del cantón:

(...)

c) En cuanto a las actividades de los profesionales liberales estarán exentas tan solo a los que ostentan un grado inferior o igual al de bachillerato universitario y también los que prestan sus servicios de manera directa y exclusiva al sector público centralizado o descentralizado. En el caso de los profesionales que tengan más de un título académico, se considerará el de mayor valor para establecer la posible exención."

Por su parte, los artículos 40 y 63 de la misma ley disponen:

"ARTÍCULO 40.- Obligación del pago del impuesto derivado de la existencia de una licencia

Las actividades productivas que se desarrollen en el cantón de Pérez Zeledón solo podrán realizarse mediante autorización municipal por medio de una licencia. Para el ejercicio de esta licencia, el administrado deberá pagar a la Municipalidad un impuesto de patentes.

ARTÍCULO 63.- Régimen de exenciones

Por su naturaleza, se declara el Régimen de exenciones del impuesto de patentes de la Municipalidad como restrictivo y condicionado a lo que determina este capítulo de esta Ley y su Reglamento. En este sentido, todas las actividades productivas no enumeradas en este apartado de la Ley están gravadas con el impuesto de patentes."

III.- Sobre el fondo. Las patentes municipales para el ejercicio liberal de la profesión. La jurisprudencia de la Sala Constitucional es amplia, reiterada y contundente, en el sentido que resulta inconstitucional que las Municipalidades pretendan que para el ejercicio liberal de una profesión, sea necesario obtener una licencia o patente municipal y pagar los rubros correspondientes. Sobre el particular, indica la jurisprudencia de la Sala que:

"V.- DIFERENCIA ENTRE EL EJERCICIO DE UNA PROFESIÓN LIBERAL Y UNA ACTIVIDAD LUCRATIVA. Tradicionalmente, dentro de las profesiones liberales se aglutinan aquellas que suponen el ejercicio de una actividad de orden intelectual o técnico, mediante la aplicación de ciertas reglas científicas y técnicas que deben ser manejadas con suma propiedad por su titular, previa habilitación para ejercerla a través de la obtención de un título idóneo y adecuado y, eventualmente, la incorporación al colegio profesional respectivo. La singularidad de las profesiones liberales surge de la inexistencia de una relación de dependencia con su clientela, de modo que el profesional liberal tiene autonomía e independencia plena en la forma de prestar los servicios profesionales -horario, lugar, etc.- dado que lo hace por cuenta propia, razón por la cual sus servicios son remunerados mediante honorarios. El profesional liberal aplica, para un caso concreto, sus conocimientos científicos o técnicos sin someterse a ninguna dirección y bajo su exclusiva responsabilidad, esto es, de acuerdo a su leal saber y entender. Es menester señalar que el ejercicio de una profesión liberal, está íntimamente ligado a la libertad profesional, la cual incluye la de elegir libremente la profesión que se pretende ejercer y, una vez obtenida ésta a través de una titulación adecuada y la correspondiente colegiatura, la de ejercerla libremente sin otros límites que los necesarios para garantizar la corrección, supervisión y fiscalización en su ejercicio y la protección del interés público y, en particular, de los consumidores de los servicios profesionales. El ejercicio de una profesión liberal tiene por objeto proveerle a quien la despliega una remuneración que le asegure una calidad de vida digna, tanto en lo personal como en lo familiar. Es el ejercicio de actividades de orden comercial, empresarial e industrial las que tienen por objeto la obtención de un lucro o de réditos adicionales a los que pueden asegurar una existencia y calidad de vida digna. Debe tomarse en consideración, que el propio ordinal 79 del Código Municipal define con meridiana claridad el hecho generador del impuesto municipal de patente al indicar que gravará las actividades lucrativas, entendiendo por tales las de carácter mercantil, empresarial e industrial y no así el ejercicio de las profesiones liberales, puesto que, como se indicó, en éstas lo que pretende su titular es obtener una remuneración justa y digna a cambio de una prestación de orden profesional.

VI.- EJERCICIO INDIVIDUAL O GRUPAL DE UNA PROFESIÓN LIBERAL O POR MEDIO DE UN SUJETO DE DERECHO MERCANTIL. Resulta evidente que el ejercicio de una profesión liberal

puede realizarse de forma individual cuando un profesionista decide ofrecer sus servicios especializados a la colectividad de forma enteramente personal o bien de modo grupal, cuando varios profesionales optan por hacerlo conjuntamente para mejorar los servicios prestados o bien para compartir gastos comunes en el despliegue de su giro profesional. Es evidente que, en sendos supuestos, los profesionales lo que pretenden es obtener una remuneración para asegurarse su subsistencia y una vida digna. Distinto resulta cuando un grupo de profesionales deciden crear una organización colectiva del derecho mercantil para prestar sus servicios profesionales, puesto que, en tal caso, además del ánimo de subsistencia, existe un fin lucrativo o de obtener un margen considerable de rentas y utilidades, con lo cual deja de existir el ejercicio liberal de una profesión, en sentido estricto, y se está ante el despliegue de un giro o tráfico empresarial o mercantil que sí debe estar sujeto al impuesto de patente municipal.

VII.- INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA IMPUGNADA.

En criterio de este Tribunal Constitucional, la norma recurrida, resulta inconstitucional, concretamente, en cuanto a la frase "(...) particulares o (...)", en el tanto grava con el impuesto de patentes a quienes ejercen una profesión liberal en una oficina particular, sea de modo individual o grupal, en este último caso sin una organización colectiva del Derecho Mercantil, de hecho o de derecho, que les brinde respaldo, en la medida que quebranta el derecho al libre ejercicio de la profesión y les impone una carga adicional, desproporcionada e irrazonable a quienes, ejerciendo una profesión liberal, pretenden obtener una remuneración que les garantice un nivel de vida digno y de calidad.

VIII.- ALCANCES DE LA DECLARATORIA DE

INCONSTITUCIONALIDAD. Este Tribunal Constitucional admite, como se indicó en el considerando precedente, que resulta inconstitucional gravar con el impuesto de patente tanto el ejercicio individual o particular de una profesión liberal, como cuando varios profesionales ejercen, conjuntamente, su actividad en un mismo local, incluso, compartiendo gastos, pero sin una empresa comercial que los aglutine para ejercer, de forma lucrativa, la respectiva actividad profesional a través de la prestación de servicios profesionales, asesorías o consultorías, lo cual admite la posibilidad que lo hagan a través de una organización colectiva del Derecho privado sin fines de lucro como podría ser una asociación o fundación. Consecuentemente, este Tribunal opta por mantener la expresión "(...) en oficinas (...) de asociados", siempre y cuando se entienda que en esta hipótesis quienes ejercen la

profesión liberal lo hagan sustentados en una organización colectiva del Derecho Mercantil (v. gr. sociedad anónima o, incluso, una sociedad de hecho), en cuyo caso al existir un claro y expreso ánimo de lucro deben estar sujetos al impuesto de patentes.

IX.- COROLARIO. En mérito de lo expuesto, se impone declarar inconstitucional las palabras "particulares o" del artículo 2º, inciso d), de la Ley No. 8236 del 2 de abril del 2002, con las consecuencias de ley." -en este sentido ver, entre otras, sentencias números 2004-8728, 2005-17187, 2006-15492, 2007-11923, 2009-18141-.

Adicionalmente, mediante sentencias 2002-3975 y 2009-18141, también señaló la Sala que:

"Como de todos es sabido, para el ejercicio de la profesión se requiere en primer término, una autorización dada esencialmente por el título universitario. Una vez obtenida esa autorización, el graduado que desee prestar sus servicios profesionales está sujeto a otra serie de regulaciones emitidas tanto por el Estado como por el Colegio profesional en el marco de su competencia y entre las regulaciones impuestas por el Estado se encuentra la necesidad de colegiarse para ejercer la profesión; colegiatura obligatoria que se justifica por las potestades de control y fiscalización respecto del ejercicio de la profesión y por el interés público presente en el correcto desempeño de la actividad profesional que, a la vez, permite al colegiado el goce efectivo de un empleo o la libre elección de un trabajo. Ahora bien, si a los profesionales, por la naturaleza propia del servicio que prestan y por sus condiciones particulares de ejercicio, se les enmarca dentro de una categoría especial y diferente que al resto de trabajadores, no es posible pennitir que además de estar sujetos a exigencias de tanta relevancia para operar, también se les pretenda sobrecargar con la obligación de tener que contar con una patente para poder ejercer su profesión en un local comercial que se encuentre en determinada jurisdicción municipal. Tal exigencia, como la que se denuncia en el caso concreto, es en criterio de esta Sala, irrazonable y excesiva así como también lesiva de derechos fundamentales como el derecho al trabajo. Debe tenerse en cuenta que la licencia municipal es un permiso que otorga la Municipalidad de la jurisdicción correspondiente para abrir establecimientos dedicados a actividades lucrativas o realizar el comercio. Sin embargo, en el caso de las profesiones liberales, considera

la Sala que la Municipalidad no tiene competencia para sobrecargar el ejercicio de las mismas con la obligación de tener que contar, además, con un permiso de este tipo puesto que, a diferencia de los establecimientos comerciales en donde ese permiso les permite operar, como ya se indicó, los profesionales liberales fueron autorizados previamente para ello cuando obtuvieron su título profesional por la Universidad respectiva y posteriormente cuando se incorporaron al Colegio profesional afín a su profesión. En ese sentido, el exigirle a la recurrente como profesional liberal la tenencia de ese permiso, se le está sobreponiendo una carga adicional que en criterio de la Sala es arbitraria y lesiva de sus derechos...”.

De tal forma, es claro que resulta contrario al Derecho de la Constitución imponer el requisito de obtener una patente municipal para permitir el ejercicio de las profesiones liberales, por lo que en caso de emitirse alguna norma o interpretación que pretenda implementar tal obligación, la misma deberá analizarse de conformidad con el criterio aquí señalado y resolver lo que corresponda.

IV.- Las patentes municipales y el ejercicio liberal de la profesión en el cantón de Pérez Zeledón. En el caso bajo estudio, el inciso c) del artículo 64 de la Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, señala que estarán exentos del pago del impuesto de patente, únicamente los profesionales liberales que ostenten un grado igual o inferior al de Bachillerato universitario, de donde se entiende con absoluta claridad, que quienes dispongan de un título superior al de Bachillerato, como la Licenciatura –grado académico regulamente requerido para autorizar el ejercicio liberal de la profesión- sí estarían sujetos al pago del impuesto de patente; esto es, a gestionar la respectiva patente y hacer los pagos establecidos en la normativa municipal. Es por ello que en atención a esa definición legal, la Municipalidad de Pérez Zeledón pretende aplicar a los profesionales liberales –como la accionante- lo dispuesto en los artículos 40 y 63 de la misma ley de cita, en la medida que son los que disponen, respectivamente, la necesidad de pagar un

impuesto por el otorgamiento de una autorización municipal –artículo 40-, catalogando ese ejercicio liberal de la profesión como una actividad productiva gravada con el impuesto de patentes –artículo 63-. Sin embargo, de conformidad con lo señalado en el considerando precedente, resulta impropio e inconstitucional pretender sujetar o condicionar el ejercicio liberal de la profesión al otorgamiento y pago de una patente municipal, pues tal como se ha reconocido de manera reiterada por la jurisprudencia de la Sala, los profesionales liberales mantienen una relación especial respecto de los Colegios Profesionales a los cuales se encuentran necesariamente adscritos, al mismo tiempo que su ejercicio individual tampoco puede ser considerado como una actividad productiva en los términos que parece entenderlo la Municipalidad de Pérez Zeledón al interpretar y aplicar los artículos 40 y 63, a partir de la inconstitucional definición del inciso c) del artículo 64. En consecuencia, siendo que en el caso bajo estudio se acredita con certeza que esta última disposición citada contraviene el Derecho de la Constitución, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 9º de la Ley de Jurisdicción Constitucional, lo que corresponde es declarar con lugar de manera interlocutoriamente la acción planteada, en la medida que el referido inciso únicamente declara la exención para los profesionales con grado inferior o igual al Bachillerato universitario. En este sentido, la presente declaratoria de inconstitucionalidad del inciso c) del artículo 63 de la Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, lo es respecto del enunciado que indica «tan solo a los que ostentan un grado inferior o igual al de bachillerato universitario y también los que prestan sus servicios de manera directa y exclusiva al sector público centralizado o descentralizado. En el caso de los profesionales que tengan más de un título académico, se considerará el de mayor valor para establecer la posible exención», el cual deberá tenerse por anulado por inconstitucional. Debe

agregarse, tal y como lo resolvió la Sala en los antecedentes citados, que en el supuesto de que los servicios profesionales se presten bajo la denominación de una sociedad mercantil -sociedad anónima o, incluso, una sociedad de hecho- sí procede el cobro de una patente. En consecuencia, se impone declarar con lugar la acción de inconstitucionalidad, con las consecuencias de ley. Los Magistrados Castillo Víquez y Rueda Leal salvan el voto y declaran sin lugar la acción.

V.- Voto salvado de los Magistrados Castillo Víquez y Rueda Leal. Al conocer por el fondo esta acción de inconstitucionalidad, la decisión de la mayoría se apoya en lo expuesto por la Sala en resolución número 8728-2004 y sentencias subsiguientes, por las cuales se declararon con lugar reclamos similares realizado en contra de otras leyes de patentes. En aquella primera oportunidad, el Magistrado Vargas Benavides se apartó de la opinión mayoritaria, criterio al que se unió el Magistrado Castillo Víquez a partir de la sentencia 2009-18141, y que ahora comparte también el Magistrado Rueda Leal bajo los siguientes argumentos:

"I.- La facultad impositiva municipal. Sobre este tema la Sala se ha pronunciado en reiteradas oportunidades en especial en las sentencias 3494-94 de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del doce de julio y 4497-94 de las quince horas treinta y nueve minutos del veintitrés de agosto ambas de mil novecientos noventa y cuatro, en ésta última sentencia en lo conducente se consideró 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..."

También la Sala señaló las características del llamado Impuesto de Patente, con el que se gravan las actividades sujetas a licencia municipal; en la sentencia número 2003-15391 de las quince horas cincuenta y siete minutos

del diecinueve de diciembre del dos mil tres se pronunció sobre la naturaleza jurídica de ese impuesto, señalando 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... Con la promulgación de un nuevo Código Municipal, la patente municipal encuentra su sustento jurídico general en lo dispuesto en los artículos 79 a 80 bis del Código Municipal, Ley número 7794,... 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, que se les faculta para que definan los parámetros y bases imposables de este tributo, cuyo hecho generador siempre es el mismo, sea 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..."

II.- Acerca de la infracción del principio de igualdad tributaria.- El principio de igualdad tributaria deriva de lo dispuesto en los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, el primero en cuanto establece que todos los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el segundo que consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. De esta suerte, bien puede afirmarse que el principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, que consiste en dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas

EXPEDIENTE Nº 11-01*390-0007-CO

personas o bienes que fueren determinados singularmente. Sin embargo, no resulta adecuado estimar que en aplicación del principio de igualdad tributaria se pretenda extender el cobro de una patente municipal a todo el territorio nacional, por cuanto, como bien lo señala el Alcalde de la municipalidad recurrida, el territorio es uno de los elementos constitutivos de las municipalidades, en tanto por disposición constitucional -artículo 169- su competencia y gestión está limitada a una circunscripción territorial, sea, el cantón, en los términos desarrollados en el artículo 3 del Código Municipal, que en lo que interesa dispone:

"La jurisdicción territorial de la municipalidad es el cantón respectivo, cuya cabecera es la sede del gobierno local."

Así, la igualdad tributaria se expresa en la aplicación del tributo a todas las personas físicas y jurídicas que se sitúen en el presupuesto para el cobro de la patente, sea, la realización de una actividad lucrativa, de cualquier índole, en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley impugnada, en que grava la avicultura, ganadería, pesca, industria manufacturera o extractiva, comercio, servicios, rubro en el que comprende la actividad profesional -como el caso que motiva esta acción-. III.- Sobre la confiscatoriedad del cobro.- Tal y como lo ha señalado con anterioridad esta Sala -sentencia número 5236-99-, para determinar si un tributo es o no confiscatorio, es necesario que quien lo alegue demuestre esa situación, por cuanto no resulta legítimo el análisis en abstracto, dado que ello implica hacer un examen de la razonabilidad de la norma, y como se indicó en la sentencia número 3933-98, este examen se efectúa con los elementos de prueba aportados o criterios alegados por el accionante o recurrente, salvo que se trate de una "irrazonabilidad evidente y manifiesta". Así, en el caso concreto, el accionante no aporta prueba técnica al respecto; motivo suficiente para desestimar este alegato. En adición a lo expuesto, cabe señalar que la Sala al conocer de una consulta legislativa formulada sobre la posible confiscatoriedad de la Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela, estimó que no es confiscatorio, que la base de cálculo de la patente de la Municipalidad de Alajuela se haga con un porcentaje sobre el ingreso bruto:

"II.- Motivos de la consulta. Mediante el proyecto de "Ley de Impuestos Municipales del Cantón Central de Alajuela" la Asamblea Legislativa autoriza la creación de un impuesto municipal que grava las actividades lucrativas que se ejerzan en el cantón. El artículo 5 del proyecto establece como base para calcular el tributo los ingresos brutos que perciban las personas afectas al impuesto. El artículo 7 fija el monto del impuesto en un 0,15% sobre los ingresos brutos. Los diputados consultantes dudan de la

EXPEDIENTE Nº 11-01 7390-0007-Co

constitucionalidad de fijar esa base de cálculo por dos razones. Por un lado, consideran que podría violar el principio de igualdad tributaria, pues el ingreso bruto no tiene relación directa con las utilidades de la actividad. Así, por ejemplo, dicen, dos actividades con igual ingreso bruto pero tasas de rentabilidad neta distintas, una con un 50% y otra con 10%, pagarán igual, aunque el peso del impuesto sea mucho mayor para la de menor rentabilidad. Igualmente se puede dar el caso de que en igualdad de ganancias netas, una empresa pague más (por ser mayor su ingreso bruto) que otra. Por otra parte, consideran los diputados que el cálculo de impuestos sobre el ingreso bruto podría resultar confiscatorio. Que haya ingreso bruto, razonan, no implica que haya ganancias; podría darse el caso inclusive de que haya pérdidas. En estos casos, el impuesto podría privar a los administrados de una porción importante de las ganancias.

(...) El cálculo con base en los ingresos brutos en sí mismo no genera desigualdad porque a todos los municipios se les calcula el monto del impuesto con base en el mismo criterio. Podría no ser éste el mejor criterio, pero la decisión es un asunto que depende de la política municipal. (...) En este último caso lo que efectivamente se gravan son las utilidades, pero en el impuesto municipal no es así: lo que se grava es el ejercicio de una actividad lucrativa en un cantón, independientemente de si esa actividad genera o no utilidades. Por otra parte, el impuesto tampoco resulta confiscatorio, puesto que se trata de un impuesto del 0,15% por ciento. Ese porcentaje equivale a 1,5 colones por cada 1.000,00 de ingreso, lo cual no considera esta Sala que sea ni desproporcionado, ni confiscatorio. No habiendo en la consulta razones distintas a las aducidas en las anteriores acciones de inconstitucionalidad, que induzcan a este Tribunal a cambiar de criterio, el cual ha sido claro, firme y reiterado, se evacua la consulta en el sentido de que el proyecto no resulta inconstitucional por lo motivos consultados."

Consecuentemente, al no ser ni confiscatoria ni desproporcionada la base de cálculo del tributo municipal en cuestión, no se da la infracción a la libertad de empresa, alegada por el accionante.

IV.- Sobre el cobro de patente a los profesionales liberales.- Según establece el artículo 2 de la Ley 8236 cuestionada, el hecho generador de la patente municipal son todas las actividades lucrativas y dentro de ellas, el ejercicio liberal de una profesión. En la sentencia número 4510-94 de las catorce horas cincuenta y un minutos del veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, sobre ese tema se consideró lo siguiente:

"...Sobre la pretendida violación de los artículos 56 y 11 constitucionales, en razón de exigir la patente a las personas que ejercen actividades

profesionales, las que estarían exentas de tal gravamen por ser una manifestación del Derecho al Trabajo, la Sala acoge la explicación de la Procuraduría General de la República y concluye que no se presenta esa violación. Conforme a la práctica más generalizada en las legislaciones, el hecho generador o presupuesto fáctico del impuesto es el ejercicio del comercio, la industria, de una profesión, oficio, negocio o actividad lucrativa habitual. Es característico del impuesto de patente que se aluda a dos clases de actividades: las que corresponden a la vida normal del sujeto, cuya repetición en el tiempo no hace al concepto de impositibilidad (comercio, profesión u oficio) y los que se refieren a hecho ajenos al medio normal de vida del sujeto, pero que son susceptibles del gravamen, en razón de su habitualidad, es decir, de la repetición continuada, de tal forma que se convierta en una relación jurídica estable y permanente. Desde el punto de vista doctrinario, entonces, las profesiones liberales no aparecen como casos que razonablemente puedan conformar una excepción al principio de la generalidad tributaria y por ello, no considera la Sala que el artículo 1º de la Ley impugnada sea inconstitucional..."

VIII.- Conclusión. Habiéndose reconocido con anterioridad la constitucionalidad del cobro de la patente municipal -en sentencia número 2197-92, criterio reiterado en diversas ocasiones, entre otras en las sentencias número 3494-94, 5923-96 y 2001-10153-, tributo municipal que se sustenta en el ejercicio de una actividad lucrativa en un determinado cantón, es que a nuestro criterio resulta improcedente la impugnación del artículo 1º de la Ley de Impuestos de la municipalidad del cantón Central de Alajuela, número 8236. Consecuentemente, también son infundados los alegatos de las infracciones de los principios de igualdad, por cuanto la competencia de la gestión municipal está circunscrita a una jurisdicción territorial determinada, sea el cantón. Asimismo, resulta infundada la impugnación del artículo 7 del mismo cuerpo legal, por cuanto, además de que no demuestra la confiscación del tributo impugnado, con anterioridad -en sentencia número 2001-12993- esta Sala determinó que la base de cálculo -el cero coma quince por ciento sobre el ingreso bruto- no resulta confiscatorio ni desproporcionado, todo lo contrario, adecuado a la capacidad económica del contribuyente; y por ende, no se da la violación a la libertad de empresa; debiendo, en consecuencia, rechazarse por el fondo la acción en todos sus extremos."

Tal y como se desprende de la cita anterior, el establecimiento de un cobro por concepto de patente a las profesiones liberales, encuentra asidero en nuestra

Constitución Política, sin que en este nuevo caso se hayan planteado por parte de la accionante nuevas razones o argumentos que lleven a variar dicha posición. Por tal razón salvamos el voto, y con fundamento en los criterios expuestos declaramos sin lugar la acción planteada.

Por tanto

Se declara con lugar la acción. Se anula del inciso c) del artículo 64 de la Ley número 8821, Ley de Patentes Municipales de Pérez Zeledón, la frase que indica «tan solo a los que ostentan un grado inferior o igual al de bachillerato universitario y también los que prestan sus servicios de manera directa y exclusiva al sector público centralizado o descentralizado. En el caso de los profesionales que tengan más de un título académico, se considerará el de mayor valor para establecer la posible exención». Esta sentencia tiene efectos declarativos y retroactivos a la fecha de vigencia de la norma anulada, sin perjuicio de derechos adquiridos de buena fe. Reséñese este pronunciamiento en el Diario Oficial La Gaceta y publíquese íntegramente en el Boletín Judicial. Notifíquese. Los Magistrados Castillo Víquez y Rueda Leal salvaron el voto y declaran sin lugar la acción.



Ana Virginia Calzada M.
Presidenta



Gilbert Armijo S.



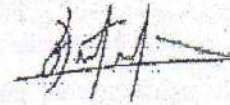
Ernesto Jimcsta L.



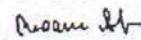
Fernando Cruz C.



Paul Rueda L.



Fernando Castillo V.



Roxana Salazar C.

-- Código verificador --



5JVGN SOYKC461