

Sentencia N°2025003613 de Sala Constitucional, 05 febrero 2025. Exp: 25-001986-0007-CO. Res. N° 2025003613

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas cuarenta y cinco minutos del cinco de febrero de dos mil veinticinco.

Acción de inconstitucionalidad promovida por Fernando Alberto Gamboa Calvo y Roberto Enrique Cordero Brenes, abogados, en su condición de apoderados especiales judiciales de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, cédula jurídica nro. 3-002-045104, contra el artículo 36 del Reglamento a la Ley de Impuesto de Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo nro. 44414-H, publicado en La Gaceta nro. 73 del 26 de abril de 2024. Resultando:

1.- Por escrito recibido en esta Sala a las 09:36 horas del 23 de enero de 2025, los accionantes solicitan que se declare la inconstitucionalidad del artículo 36 del Reglamento a la Ley de *Impuesto* de Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo nro. 44414-H, publicado en La Gaceta nro. 73 del 26 de abril de 2024. Señalan que la norma impugnada establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 36. Aplicación de la no sujeción del inciso g) del artículo 4 de la Ley. Cuando se trate de inmuebles registrados a nombre de las Temporalidades de la Iglesia Católica, la Conferencia Episcopal de Costa Rica, la Arquidiócesis y las diócesis del país, la no afectación podrá aplicarse de oficio, previa verificación por parte de la Administración Tributaria de que el bien inmueble se encuentra registrado a su nombre, a través de la consulta en la página web del Registro Inmobiliario. En el caso de los inmuebles registrados a nombre de iglesias y organizaciones religiosas no católicas, su representante legal deberá presentar anualmente la solicitud junto con una declaración jurada en la que haga constar cuál es el área dentro del inmueble que se dedica exclusivamente al culto y que el inmueble se encuentra inscrito a nombre de la organización religiosa, información que deberá ser verificada por la Administración Tributaria, consultando la página web del Registro Nacional. Esta no afectación deberá aplicarse únicamente a la edificación y a la porción del terreno en donde se realiza el culto religioso, pues el resto del terreno y las otras edificaciones o construcciones que existan en el mismo, en donde se realicen actividades distintas a la indicada, constituyen el objeto del impuesto y sobre él subsiste la obligación tributaria, contemplada en la norma legal que impone el tributo, el cual es el artículo 4, inciso g) de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Ley nro. 7509), el cual indica: ARTÍCULO 4.- Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto: () g) Los inmuebles pertenecientes a iglesias y organizaciones religiosas, pero sólo los que se dediquen al culto; además, los bienes correspondientes a las temporalidades de la Iglesia Católica: la Conferencia Episcopal de Costa Rica, la Arquidiócesis y las diócesis del país".

Alegan, en primer lugar, una violación al principio de reserva de ley tributaria. Indican que, en nuestro país, la competencia para la imposición de las cargas tributarias es exclusiva de la Asamblea Legislativa mediante la promulgación de una Ley de la República, no pudiendo imponerse las cargas tributarias por medio de normas de carácter infra legal, pues lo contrario sería ir en contra de dicho principio. Señala que así lo establece, con absoluta claridad, los artículos 121, inciso 13, de la Constitución Política (reserva de ley absoluta en cuanto a sujeto, hecho generador y quantum de la obligación tributaria), en consonancia con el numeral 124 de la Ley General de la Administración Tributaria, en el sentido de no imposición tributaria, precisamente, por vía reglamentaria. Acusan que el artículo 36 del Reglamento a la Ley de Impuesto a los Bienes Inmuebles, impone una serie de requisitos para la imposición tributaria de manera parcial a iglesias no católicas (edificación y

terreno donde se realiza el culto religioso), excluyendo -según dice la norma- aquellas porciones o edificaciones destinadas a otras actividades distintas. Apuntan que el reglamento impugnado violenta el principio de reserva de ley tributaria absoluta en dos de los elementos esenciales de la obligación tributaria, a saber: sujeto (Iglesia católica Iglesia no católica) y hecho generador (práctica absolutizada del culto para toda la propiedad católica vs. práctica parcializada del culto a ciertas partes de la propiedad no católica). Insisten que, en atención a la reserva de ley, esto no puede ser regulado por una norma inferior, distinta de la representación colectiva (principio *no taxation without representation*).

Argumentan que la norma impugnada es a inconstitucional, puesto *que rebasa el trámite de una ley normal de la Asamblea Legislativa*. Señalan que esto *provoca la necesidad de procurar la atención interpretativa y aplicativa del artículo 4, inciso g) de la Ley de Impuesto de Bienes Inmuebles, puesto que, desde la voluntad del legislador (representación de la colectividad como un conjunto), sea, mediante la no sujeción tributaria establecida en dicha norma, la cual, indica que serán no sujetos al impuesto, todos los inmuebles de otras organizaciones religiosas, destinadas al culto religioso, sin parcializar o diferenciar porciones del inmueble como tales, desde la voluntad del legislador originario*. Agregan que el término *inmuebles* refiere tanto a las edificaciones y terrenos que se destinen para tal fin, sin excluir -como erróneamente lo hace- a las edificaciones o terrenos donde se realizan otras actividades propias y asociadas al culto religioso, como las educativas (aulas); las musicales (anfiteatros o auditorios); deportivas (canchas de práctica deportiva y recreativa), las vías de descanso y reposo vital (dormitorios), etc. Todas las cuales, al final, tienen el mismo propósito de ejercer un culto a la divinidad y a la sana espiritualidad hacia un ser supremo.

Añaden que la no sujeción establecida y disimulada por porciones de terreno, regulando el hecho generador, produciendo una especie de sujeción "parcial" es ilegal e INCONSTITUCIONAL, ya que la competencia de regular tal elemento esencial pertenece a la Asamblea Legislativa. Citan el artículo 121, inciso 13), de la Constitución Política. Reclaman que la norma aquí acusada *inconstitucional otorga una competencia ilegal y contraria la Constitución, sus valores y principios, al permitir que un Reglamento sustituya al legislador, cuando norma por encima de los 57 Diputados y de la simple lectura de lo reformado podemos apreciar cómo el Poder Ejecutivo se enfrenta al Poder Legislativo al disponer el primero, acerca del objeto y el hecho generador del impuesto de bienes muebles (competencia fundamental e indiscutible de la Asamblea legislativa), al establecer: Esta no afectación deberá aplicarse únicamente a la edificación y a la porción del terreno en donde se realiza el culto religioso, pues el resto del terreno y las otras edificaciones o construcciones que existan en el mismo, en donde se realicen otras actividades distintas a la indicada, constituyen el objeto del impuesto y sobre él subsiste la obligación tributaria*.

Argumentan que *tampoco puede pensarse que una norma legal alcance a autorizar a un reglamento para disponer qué es gravable y qué no, desde el punto de vista del objeto o el hecho generador como elementos esenciales de la constitución del tributo*. Manifiestan que, lo anterior, sin perjuicio de entender que la ley no establece expresamente que las no sujeciones del inciso g) del artículo 4 de la Ley sean parciales, pues únicamente establece para el caso de inmuebles dedicados al culto, por lo que, para el caso de mi representada, no se discute y es evidente que los inmuebles son dedicados en su totalidad, tanto los parqueos, los jardines y las edificaciones, al culto religioso de un credo que practica mi representada, lo cual, entendemos perfectamente que se trata de materia propia de la legalidad para cada caso concreto; pero, nunca afirmar que por vía de reglamento se

disponga qué edificaciones o qué porciones de terreno son gravables para una iglesia que no sea católica, pero con una organización religiosa que practica el culto.

Exponen, los accionantes, que no puede hacerse distinciones legales donde no las hay y menos por la vía del Reglamento, saltándose a la Asamblea Legislativa, al intentar interpretar que sólo las edificaciones de los inmuebles destinados al culto son susceptibles de exención (cuando debió haber indicado que no estaban afectas, bajo la estructura técnica de la norma IBI que indica: "no afectación" a título de NO SUJECCIÓN), puesto que la norma expresamente no lo indica de esa manera en el perfil del sujeto pasivo o del hecho generador objetivo, por lo que al ser un único folio real y al estar destinado totalmente al culto religioso, no siendo sujeto del impuesto en su totalidad, puesto que así debe interpretarse la norma, como ya hemos dicho, de manera restrictiva, máxime cuando no existe prueba en contra de nuestras manifestaciones y que, ahora, el Reglamento trata de burlar el trámite legislativo al disponer la regulación del hecho generador y objeto de la obligación tributaria. Sostienen que es preciso comprender que un culto religioso consiste en:

UNA MANIFESTACIÓN INTERIORIZADA Y EXTERIORIZADA DE ACTOS, ACTUACIONES, INDIVIDUALES Y COLECTIVAS QUE -INTEGRALMENTE-ATIENDEN, PROMOCIONAN, EXTIENDEN Y PROCURAN LA PRÁCTICA DEL CULTO CONSIDERADO COMO UN TODO, por lo que, el culto y la práctica del culto, puede implicar: 1) ORACIONES; 2) PLEGARIAS; 3) INSTRUCCIÓN EDUCATIVA RELIGIOSA; 4) ACTIVIDAD MUSICAL RELIGIOSA; 5) ACTIVIDAD DEPORTIVA RELIGIOSA; 6) ACTIVIDAD CULTURAL RELIGIOSA; 7) ACTIVIDAD ACADÉMICA RELIGIOSA, ya que, estas y otras actividades integralmente consideradas, educan, aculturán, promocionan, habilitan, despiertan, convencen, aprovisionan y, en general, determinan directa e indirectamente, este acercamiento con Dios, con la Divinidad y con la paz desde el espíritu, para lo cual no sólo basta el estar en silencio en una capilla o en una iglesia, puesto que existen personas cuyos mecanismos cerebrales y físico-químicos pueden beneficiarse a través del deporte, la música, la cultura, la pintura, etc., que se relacionen con la práctica del culto en aras de la búsqueda y encuentro con la paz, la divinidad y la eternidad, desde la doctrina, su práctica y el ejercicio idóneo de todo instrumento religioso que evoque y enaltezca la mente, el corazón y el espíritu de cada integrante y de cada fiel, así como de los nuevos integrantes y fieles de la Iglesia.

Señalan que, por lo anterior, no podemos limitarnos a pensar que un culto religioso sólo sean oraciones y plegarias, sino que, lógicamente, está acompañado de una serie de prácticas, instrucciones y educación, música, deporte, pintura, etc., referentes a todos los elementos que sirven a una persona para relacionarse con la deidad, lo sagrado y lo divino. Allí es donde es necesario comprender el hecho de que no sólo se trata de meditación y solo eso. Indican que debe acudir a los numerales 298 de la Ley General de la Administración Pública y por supletoriedad al artículo 41.5 del Código Procesal Civil; sea, en las reglas de la sana crítica: LA LÓGICA, LA EXPERIENCIA, EL SENTIDO COMÚN Y EL CORRECTO RAZONAMIENTO HUMANO (sana crítica "racional").

Con ello, podemos dimensionar que a unas personas, Dios les tocará y expandirá su espíritu a través del deporte que practique en nuestras instalaciones, a otras personas a través de la música que se toque, a otras personas través de explicaciones académicas y así sucesivamente, tratándose de actividades integralmente consideradas y no de forma sesgada, ya que Dios, la Divinidad y el encuentro con la paz, son todos a través, precisamente, de la enseñanza, práctica y aprovisionamiento de todo lo que se refiere al culto como tal. Y, dentro de este mismo perfil lógico y

de sentido común, podemos razonar que el culto también implica extensión social, a través de la comunidad y de crear y fortalecer la idea de grupo, el cual se manifiesta en la reunión para las distintas actividades religiosas que se desarrollan en todas nuestras instalaciones y no en una u otra instalación. Insisten que la práctica religiosa no es diferenciada o sesgada, sino que es un conjunto INTEGRAL de actividades y matices del ejercicio del culto religioso. Aseveran que para la religión que profesamos, no sólo es ir a una actividad aislada, sino que procuramos una formación y permanencia en la Fe firme de nuestros fieles, a partir del ejercicio de la religión nuestra en la totalidad de las instalaciones. Lo contrario sería pensar que, si estoy fuera de la capilla, pero sí dentro de las instalaciones: ¿me estoy apartando de la práctica del culto?

La respuesta natural es no, ya que todas y cada una de las actividades intrínsecas que se desarrollan dentro de las instalaciones y dentro de la completitud del inmueble que mi representada ha destinado para el culto, debe entenderse, comprenderse y dimensionarse correctamente como culto religioso como fin único, último y exclusivo el culto, adoración y promulgación de nuestro credo en la totalidad de la instalación, según los principios de la religión que profesamos.

Es así cómo, tanto los parqueos, como los espacios abiertos de reunión, las capillas, los templos, las canchas, las oficinas, las casas donde se hospedan nuestros misioneros., cumplen -TODOS- con la función única, exclusiva e indubitable de: Ofrendar el culto a Dios (Divinidad buena y sana) según la religión profesada por nuestros fieles, en todos y cada uno de los aspectos propios de la religión y el ejercicio explícito del culto a la misma. No existe en el inmueble ninguna actividad que sea destinada a otro fin que no sea el culto y ninguna parte de la propiedad tiene como fin el lucro, sino que los mismos están orientados únicamente, en su totalidad y completitud del inmueble, para el culto profesado por la IGLESIA DE JESUCRISTO DE LOS SANTOS DE LOS ÚLTIMOS DÍAS.

La propagación del culto se da por medio de los misioneros, a los que se les conoce como Líderes (masculino) y Hermanas (femenino), quienes tienen una vinculación particular con el espacio dedicado al culto: que sirve para sus labores formativas y además, su quehacer y misión son parte del fin de la religión: el culto. Por ello, no es lógico ni razonable entender que se pueda pensar en una separación entre las actividades y los espacios del inmueble, ya que es claro que todo tiene como culmen, fin y exclusividad el culto religioso. Entonces, la reforma recientemente implementada por el Poder Ejecutivo transgredió los parámetros constitucionales establecidos modificando lo establecido legalmente en los elementos constitucionales de la obligación tributaria (hecho generador y quantum de la obligación tributaria), cuando la norma establece que la no afectación deberá aplicarse solo al terreno y a la edificación que se dedique al culto.

Si cotejamos lo establecido en la norma LEGAL establecida, la norma indica la palabra INMUEBLES, sin hacer distinción en cuanto a si es terreno y edificación, puesto que como ya sabemos el instituto jurídico de los INMUEBLES abarca todo el concepto del dominio, sin distinguir entre edificación o terreno, cuando la norma reglamentaria cuestionada, si lo hace. Y es que, la Reserva de Ley en materia tributaria exige que los elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por Ley de manera absoluta. En el presente asunto, la norma REGLAMENTARIA, violentando la reserva de ley absoluta en cuanto a los elementos esenciales de la obligación tributaria, sustituye al legislador y al procedimiento legislativo (Constitución Política: creación de las leyes del numeral 124 y Reglamento de la Asamblea Legislativa) al DEFINIR POR VÍA DE REGLAMENTO el hecho generador y, como consecuencia inmediata el quantum del tributo, especialmente, en el párrafo segundo in fine, donde

se nota, con toda claridad, cómo el Reglamento pasa por encima del numeral 121, inciso 13) de la Constitución Política, al establecer:

Esta no afectación deberá aplicarse solo al terreno y a la edificación que se dedique al culto. Si cotejamos lo establecido en la norma legal establecida, la norma indica que la palabra inmuebles, sin hacer distinción en cuanto a si es terreno y a la edificación, puesto que como ya sabemos el instituto jurídico de los inmuebles abarca todo el concepto del dominio, sin distinguir entre edificación o terreno, cuando la norma reglamentaria cuestionada sí lo hace. Y es que, la Reserva de Ley en materia tributaria exige que los elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por Ley de manera absoluta.

En el presente asunto, la norma REGLAMENTARIA, violentando la reserva de ley absoluta en cuanto a los elementos esenciales de la obligación tributaria, sustituye al legislador y al procedimiento legislativo (Constitución Política, creación de las leyes del numeral 124 y Reglamento de la Asamblea Legislativa), al DEFINIR POR VÍA DE REGLAMENTO el hecho generador, y como consecuencia inmediata el quantum del tributo, especialmente en el párrafo segundo in fine, donde se nota con toda claridad cómo el Reglamento, por encima del numeral 121, inciso 13 de la Constitución Política, al establecer: Esta no afectación deberá aplicarse únicamente a la edificación y a la porción del terreno en donde se realiza el culto religioso, pues el resto del terreno y las otras edificaciones o construcciones que existan en el mismo, en donde se realicen otras actividades distintas a la indicada, constituyen el objeto del impuesto y sobre él subsiste la obligación tributaria.

Alegan que mediante el reglamento se sustituye del plano al legislador originario, al procedimiento legislativo, y se conculca con ello el numeral 121, inciso 13 de la Constitución Política, cuando por un acto administrativo general (reglamento) se indica cuál es el objeto del hecho generador de la obligación tributaria del Impuesto de Bienes Inmuebles: NO AFECTACIÓN; TERRENOS, RESTO DE TERRENOS; EDIFICACIONES; CONSTITUCIÓN DEL IMPUESTO; SUBSISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Todos; y, uno por uno, elementos esenciales del hecho generador de una obligación tributaria como el Impuesto de Bienes Inmuebles, con repercusión DIRECTA en el quantum.

Argumentan que ni siquiera se puede pensar en que esta reforma reglamentaria aquí impugnada por inconstitucional se trate como una relativización del principio de reserva de ley, puesto que no estamos frente a un tema tarifario que por autorización legal tenga los "pisos" y los "techos" para que, dentro de ese marco, el ente público disponga. Todo lo contrario, acá estamos ante una norma reglamentaria (acto administrativo general) que dispuso qué es gravable o no; qué porciones de terreno son atacadas por el impuesto; qué edificaciones; qué es el objeto del impuesto y qué no; y, ello, es resorte de una ley con base en el principio de reserva de ley absoluto. Si hubiésemos acudido a una remisión reglamentaria, donde la Ley debió establecer los criterios específicos para que los Decretos o Reglamentos complementen la formación de dichos elementos, como, por ejemplo: que la Ley disponga el quantum del tributo a partir de un parámetro cuya actualización pueda ser dispuesta por un Reglamento, no estaríamos en esta inconstitucionalidad de la norma aquí acusada.

Sostienen que tampoco se trata de que las Municipalidades DISPONGAN el HECHO GENERADOR como elemento esencial de la obligación tributaria, prohiendo una inconstitucionalidad manifiesta, al permitir DISCRECIONALIDAD ADMINISTRATIVA en una materia que es restrictiva. Contrario a este planteamiento, se trata de una norma que le dice a las Iglesias no católicas como nuestra representada, mediante un Reglamento, qué es objeto y hecho generador de la obligación tributaria

inmobiliaria, con repercusión cierta sobre el pago final. Citan la sentencia nro. 2022-023955 de esta Sala. Solicitan que, debido a lo anterior, se acoja la presente acción.

2.- Para efecto de sustentar su legitimación, los accionantes indican que su representada es una institución religiosa -no católica-, no sujeta al impuesto a los bienes inmuebles, conforme el artículo 4, inciso g) de la Ley al Impuesto de Bienes Inmuebles. Sostienen que desde varios años atrás ha interpuesto varias gestiones ante los diferentes municipios del país en donde tiene propiedades y edificaciones dedicadas -enteramente- al culto religioso, para solicitar la no sujeción total de los impuestos prediales, debido a la indebida interpretación y aplicación de los municipios de la norma de referencia, otorgando una "exoneración" parcial solo a las edificaciones donde se ejercía el culto, entendido este el lugar de adoración, confundiendo la "no sujeción" como concepto tributario con la "exoneración". Ante tales gestiones, luego del agotamiento de la vía administrativa respectiva, el Tribunal Contencioso Administrativo, como contralor no jerárquico de las municipalidades, aplicó de manera correcta la norma legal y obligó a los municipios a otorgar la no sujeción en su totalidad a los inmuebles pertenecientes a mi representada, tal y como en derecho corresponde.

Sostienen que, ahora, el asunto sube de nivel legal a nivel constitucional, puesto que ante la presencia actual de la norma aquí impugnada, al día de hoy, existen tres procedimientos administrativos en curso, tanto en los municipios de Alajuela, La Unión y Montes de Oca, donde las corporaciones municipales vienen a aplicar el artículo 36 del Reglamento a la Ley de Impuesto a los Bienes Inmuebles, utilizando un objeto impositivo y un hecho generador producido por norma reglamentaria y no por la vía legal, al aplicar el párrafo segundo in fine del numeral 36 aquí impugnado, norma que define -inconstitucionalmente- el hecho generador del tributo, el objeto y, que -lógicamente- tiene directa incidencia en el monto a pagar.

Añaden que, para efectos de la legitimación activa, adjuntamos como prueba útil y pertinente, los procedimientos administrativos previos pendientes de decisión final emanados de los municipios aquí indicados (Alajuela, La Unión, Montes de Oca), donde se está a la espera del agotamiento de la vía administrativa; así como, la invocación de la inconstitucionalidad de la norma en dichos procedimientos administrativos municipales, según corresponde el presupuesto procesal de admisibilidad:

1. Recurso de Revocatoria con Apelación en Subsidio con fecha 13 de enero de 2025 contra oficio sin numero de la Municipalidad de La Unión denominado "Nuevo Criterio Jurídico No Afectación Parcial a las Iglesias" y correo electrónico donde se presentó el mismo. 2. Correo electrónico enviado el día 20 de diciembre de 2024 por Yenci Alvarado Fernández, Coordinadora del Departamento de Valoración de Bienes Inmuebles de la Municipalidad de la Unión. 3. Oficio BIV - GT - 263 - 2024 de la Municipalidad de Montes de Oca. 4. Oficio BIV - GT - 191 – 2024 de la Municipalidad de Montes de Oca. 5. Oficio No MA ABI 1695 - 2024 de la Municipalidad de Alajuela. 6. Resolución de las once horas cinco minutos del seis de setiembre del año dos mil veinticuatro de la Coordinación de Bienes Inmuebles de la Municipalidad de Alajuela. 7. Oficio NO. MA-A-5665-2024 de la Alcaldía de la Municipalidad de Alajuela. 8. Oficio No. MAABI-2086-2024 de la Coordinación de Bienes Inmuebles de la Municipalidad de Alajuela. 9. Oficio No. MA-ABI-0027-2025 de la Coordinación de Bienes Inmuebles de la Municipalidad de Alajuela.

3.- El artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional faculta a la Sala a rechazar de plano o por el fondo, en cualquier momento, incluso desde su presentación, cualquier gestión que se presente

a su conocimiento que resulte ser manifiestamente improcedente, o cuando considere que existen elementos de juicio suficientes para rechazarla, o que se trata de la simple reiteración o reproducción de una gestión anterior igual o similar rechazada.

Redacta el Magistrado Castillo Víquez; y, considerando:

I.- DE LOS REQUISITOS Y FORMALIDADES DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. Esta Sala ha señalado, de forma reiterada, que la acción de inconstitucionalidad es un proceso con determinadas formalidades, que necesariamente deben cumplirse para que este Tribunal pueda pronunciarse válidamente sobre el fondo del asunto. El artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional regula la legitimación para interponer acciones de inconstitucionalidad y prevé situaciones distintas. En el párrafo primero se exige la existencia de un asunto pendiente de resolver, sea en sede judicial incluyendo los recursos de hábeas corpus o de amparo o en la administrativa en el procedimiento de agotamiento de esta vía, en el que se invoque la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, como medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado en el asunto principal.

En los párrafos segundo y tercero se regula la acción directa no se requiere del asunto base, en los siguientes supuestos: a) cuando por la naturaleza del asunto no exista lesión individual y directa; b) se trate de la defensa de intereses difusos o que atañen a la colectividad en su conjunto; y c) cuando la acción sea promovida por el Procurador General de la República, el Contralor General de la República, el Fiscal General de la República y el Defensor de los Habitantes.

Asimismo, en sentencia nro. 04190-95 de las 11:33 horas del 28 de julio de 1995, este Tribunal precisó que la acción de inconstitucionalidad es:

() un proceso de naturaleza incidental, y no de una acción directa o popular, con lo que se quiere decir que se requiere de la existencia de un asunto pendiente de resolver -sea ante los tribunales de justicia o en el procedimiento para agotar la vía administrativa- para poder acceder a la vía constitucional, pero de tal manera que, la acción constituya un medio razonable para amparar el derecho considerado lesionado en el asunto principal, de manera que lo resuelto por el Tribunal Constitucional repercuta positiva o negativamente en dicho proceso pendiente de resolver, por cuanto se manifiesta sobre la constitucionalidad de las normas que deberán ser aplicadas en dicho asunto; y únicamente por excepción es que la legislación permite el acceso directo a esta vía -presupuestos de los párrafos segundo y tercero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional .

Finalmente, existen otras formalidades que deben ser cumplidas, a saber, el escrito de interposición debe estar autenticado y contener una determinación explícita de la normativa impugnada, debidamente fundamentada, con cita concreta de los componentes del bloque de constitucionalidad que se consideren infringidos (artículo 78 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional). Debe, además, acreditarse las condiciones de legitimación (poderes y certificaciones), procederse al pago del timbre del Colegio de Abogados y aportarse certificación literal del escrito en el que se invocó la inconstitucionalidad de las normas impugnadas en el asunto base (artículo 79 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional).

II.- SOBRE LA INADMISIBILIDAD DE LA PRESENTE ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: DE LA FALTA DE DEBIDA INVOCACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL ASUNTO BASE. El artículo 75, párrafo

primero, *in fine*, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional exige, para efectos de la admisibilidad de una acción de inconstitucionalidad por la vía incidental como la presente, la existencia de un asunto principal pendiente de resolver, ya sea ante los tribunales inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se invoque esa inconstitucionalidad como medio razonable para amparar el derecho o interés que se considere lesionado. Cabe reiterar que esta Sala ha señalado en múltiples votos que:

(...) Tales requisitos no se traducen en una cuestión meramente formal, pues no basta con el simple cumplimiento de los mismos, sino que se requiere, además, que la norma impugnada a través de esta vía tenga una incidencia directa sobre el asunto que sirve como base, de tal suerte, que lo resuelto en la acción sirva como un medio razonable para amparar el derecho o interés lesionado dentro del asunto previo. A contrario sensu, si no existe una conexidad directa entre el objeto de discusión del asunto base y lo impugnado en la acción, no resulta posible que esta Sala se pronuncie al respecto. Es por lo anterior, que, de conformidad con los artículos 75 y 79 de la Ley que rige a esta Jurisdicción, los accionantes deben acreditar y aportar certificación literal del escrito en el que invocaron la inconstitucionalidad de las normas en el asunto base, a efecto de verificar su incidencia en tal asunto. (voto nro. 2019-016243 de las 9:20 horas del 28 de agosto de 2019, entre otros).

Este Tribunal también ha resuelto que la invocación de inconstitucionalidad debe efectuarse en el asunto base de previo a la interposición de la acción (véase, por ejemplo, votos nro. 2016-009868 de las 9:20 horas del 13 de julio de 2016 y nro. 2016-011291 de las 10:40 horas del 10 de agosto de 2016).

Ahora bien, en cuanto a los requisitos que debe cumplir el citado escrito de invocación, esta Sala ha indicado que: *() si bien, en la invocatoria de inconstitucionalidad de la norma, no se exige una extensa fundamentación, lo cierto es, que sí resulta necesario que en el asunto base se invoque expresamente, la inconstitucionalidad de la norma impugnada en la acción... y se indiquen las normas constitucionales que se consideren infringidas. (Sentencia No. 2014-000851 de las 14:30 hrs. del 22 de enero de 2014). (Sentencia nro. 2017-007744 de las 9:15 hrs. del 24 de mayo de 2017).*

Mientras que, en sentencia nro. 2022-5564, de las 9:00 horas del 9 de marzo de 2022, este Tribunal agregó lo siguiente: *() En este caso y relación con el contenido del artículo 17 referido al comiso, analizado el memorial en que se invocó la inconstitucionalidad de la norma, el mismo resulta insuficiente. Se mencionan los posibles artículos constitucionales lesionados, pero no se indican las razones. Sobre todo, se echa de menos los alegatos referidos al artículo 45 constitucional que es, precisamente, el derecho que se alega como lesionado en el escrito de interposición de la acción. Por último, en cuanto al artículo 20 referido, no es mencionado en el escrito de invocación, por lo que su cuestionamiento, carente del mínimo fundamento jurídico, es inadmisibile.*

En el *sub lite*, los accionantes señalan que su legitimación proviene de la existencia de tres procedimientos administrativos, tramitados ante las municipalidades de Alajuela, Montes de Oca y La Unión, en los que se ha realizado formal invocación de inconstitucionalidad, conforme lo exigido por los citados artículos 75 y 79 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Además, aportan copia certificada de esos tres escritos, expresamente titulados como "*INVOCACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD*". De la lectura de estos documentos se logra verificar que estos tienen el mismo contenido, que es el siguiente:

"ÚNICO: Invoco la inconstitucionalidad del artículo 36 del Reglamento a la Ley de Bienes Inmuebles, Decreto N° 44414-H, publicado en la Gaceta Número 73 del 26 de abril del 2024, por ser contrario y transgredir lo dispuesto en el numeral 121 inciso 13) de la Constitución Política."

En cuyo caso, al revisar los documentos identificados por los propios accionantes, como los documentos en que se realizó formal invocación de inconstitucionalidad, se constata que tal invocación no fue realizada de forma adecuada, pues, si bien en tales escritos se apunta que el artículo impugnado es inconstitucional por ser "*contrario y transgredir lo dispuesto en el numeral 121 inciso 13) de la Constitución Política*", lo cierto es que en estos escritos no se desarrolla mínimamente los motivos o razones concretas por las cuales se estima como infringido el referido componente del Derecho de la Constitución (véase la sentencia nro. 2022-5564, supra referida, así como los votos nro. 2022-027273 de las 9:45 horas del 16 de noviembre de 2022 y nro. 2022-028630 de las 9:29 horas del 30 de noviembre de 2022). Así las cosas y visto que tal invectoria debe realizarse de previo a la interposición de este proceso, lo cual no puede ser subsanado para los efectos de esta acción, esto constituye un primero motivo para declarar su inadmisibilidad.

III.- DE LA INADMISIBILIDAD DE LA PRESENTE ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: POR NO ESTAR EL ASUNTO BASE EN FASE DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA. Como ya se indicó, los accionantes hacen expresa referencia a la existencia de tres procedimientos administrativos pendientes de resolver, que se tramitan, actualmente, ante las municipalidades de Alajuela, Montes de Oca y La Unión. De la prueba documental aportada por los propios accionantes, se acredita que en estos tres casos existen sendos recursos de apelación elevados para ante el alcalde municipal para su resolución, que según se deriva del escrito de interposición no han sido resueltos al momento de interponerse esta acción. Por lo que debe reiterarse que el artículo 75, párrafo primero, *in fine*, de la Ley de la Jurisdicción Constitucional presupone, para efectos de la admisibilidad de una acción de inconstitucionalidad por la vía incidental, la existencia de un asunto principal pendiente de resolver, que bien puede tratarse de un procedimiento administrativo, siempre y cuando este se encuentre en fase de agotamiento de la vía. En cuyo caso, en materia municipal, existe un régimen general de impugnación, previsto en el artículo 171 del Código Municipal, que establece:

Artículo 171. Las decisiones de los funcionarios o las funcionarias municipales que no dependan directamente del concejo tendrán los recursos de revocatoria, ante el órgano que lo dictó y, el de apelación, para ante la alcaldía municipal, los cuales deberán interponerse dentro del quinto día; podrán fundamentarse en motivos de ilegalidad o inoportunidad y suspenderán la ejecución del acto.

Cualquier decisión de la alcaldía municipal, emitida directamente o conocida en alzada, contra lo resuelto por algún órgano municipal jerárquicamente inferior, estará sujeta a los recursos de revocatoria ante la misma alcaldía y el de apelación para ante el Tribunal Contencioso-Administrativo, los cuales deberán interponerse dentro del quinto día; podrán fundamentarse en motivos de ilegalidad y no suspenderán la ejecución del acto, sin perjuicio de que el superior o el mismo órgano que lo dictó pueda disponer la implementación de alguna medida cautelar al recibir el recurso. En cuanto al procedimiento y los plazos para la remisión del recurso de apelación, ante el superior, se aplicarán las mismas disposiciones del artículo 165 de este Código. (el destacado corresponde al original)

Por lo que se constata que, si el alcalde confirma la decisión municipal impugnada, entonces procede el recurso de revocatoria ante la alcaldía municipal y la apelación para ante el Tribunal Contencioso Administrativo, que conoce de tal apelación como jerarca impropio y cuya decisión es la que da por agotada la vía administrativa municipal. En consonancia con lo anterior, esta Sala ha resuelto para efectos del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional que: (...) *tratándose de actos municipales, se considera que el procedimiento administrativo está en fase de agotamiento de la vía cuando se encuentra en apelación ante el Tribunal Contencioso Administrativo como jerarca impropio (véase, entre otras, las sentencias n.º 03488-2005 de las 14:41 horas del 30 de marzo de 2005 y n.º 2020-08186 de las 09:20 horas del 29 de abril de 2020) (voto nro. 2022-015592 de las 10:05 horas del 6 de julio de 2022)*

Pero, además, en materia tributaria, existe un régimen especial de impugnación en atención a lo previsto, entre otra normativa, en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, conforme al cual, ciertos actos municipales tributarios son impugnables ante el Tribunal Fiscal Administrativo, cuyos fallos agotan la vía administrativa en esta materia (véase, *v. gr.*, votos nro. 198-2019 de las 13 horas del 8 de abril de 2019, nro. 302-2023 de las 9:24 horas del 13 de julio de 2023, nro. 2023-006195 de las 14:03 horas del 5 de diciembre de 2023, nro. 2024-003016 de las 13:42 horas del 9 de mayo de 2024 y nro. 2024-006733 de las 8:28 horas del 4 de octubre de 2024, todas del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda).

Ahora bien, a esta Sala no le corresponde prejuzgar, en el *sub judice*, cuál régimen de impugnación procede aplicar en el asunto base, pero lo cierto es que es claro que en ninguno de estos asuntos se acredita que el alcalde municipal ya se haya pronunciado respecto de los recursos de apelación interpuestos, ni mucho menos que ya se haya interpuesto formal recurso de apelación para ante el Tribunal Contencioso Administrativo o ante el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que, en definitiva, no se acredita que, al momento de formularse esta acción, tales procedimientos administrativos ya estuviesen en fase de agotamiento de la vía. Esto constituye otro motivo que determina la inadmisibilidad de esta acción.

IV.- EN CONCLUSIÓN. Como corolario de lo anterior, procede rechazar de plano la acción en estudio, como así se dispone.

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

POR TANTO, SE RECHAZA DE PLANO LA ACCIÓN.

Id. VLex. Link: <https://app.vlex.com/vid/sentencia-n-2025003613-sala-1070690046>