



[Ver aviso legal al final del documento](#)

TEMA: EXCENCIÓN A PERSONAS JURÍDICAS DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

SUMARIO

1. ARTÍCULO 4 LEY DE IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES N°7509
2. LOS BIENES DE USO COMÚN PROPIEDAD DE PERSONAS JURÍDICAS AMPARADAS A LA LEY NÚMERO 3859
3. JURISPRUDENCIA SOBRE EL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 7509 DE 9 DE MAYO DE 1995
 - a. Inmuebles destinados al culto
 - b. Exención aplicada a las Mutuales
 - c. Inmuebles únicos de persona física
4. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA SOBRE EL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 7509
 - a. Sobre las Juntas de Educación
 - b. Mutuales y fideicomisos
 - c. Del impuesto sobre los bienes inmuebles y del impuesto de patente
 - d. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados
 - e. Instituciones públicas en relación con las personas jurídicas privadas y su sujeción al pago del tributo
 - f. Empresas concesionarias del régimen de zonas francas
 - g. Empresas turísticas



DESARROLLO

1. ARTÍCULO 4 LEY DE IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES N°7509

"Artículo 4.- Inmuebles no afectos al impuesto (*)

No están afectos a este impuesto:

- a) Los inmuebles del Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas que, por ley especial, gocen de exención.
 - b) Los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas o hayan sido declarados, por el Poder Ejecutivo, reserva forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar.
 - c) Las instituciones públicas de educación y de salud.
 - d) Los parceleros o los adjudicatarios del Instituto de Desarrollo Agrario (IDA), durante los primeros cinco años de la adjudicación.
 - e) Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma. El concepto de "salario base" usado en esta Ley es el establecido en el artículo 2o. de la ley No. 7337 del 5 de mayo de 1993.
 - f) (El inmueble único de persona física, cuando el valor de este sea igual o inferior al equivalente a dos años de salario mínimo inferior, vigente a la fecha de cobro.) (*) Derogado
 - 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.
 - h) Las sedes diplomáticas y las casas de habitación de los agentes diplomáticos y consulares, con las limitaciones que se generen al aplicar, en cada caso, el principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales.
 - i) Los organismos internacionales que, en el convenio de sede aprobado por ley anterior, estén exonerados del impuesto territorial o de tributos en general.
 - j) La Cruz Roja y los inmuebles destinados a los bomberos.
 - k) Los bienes de uso común, propiedad de las personas jurídicas amparadas a la Ley No. 3859 y sus reformas.
 - l) Los inmuebles pertenecientes a las asociaciones declaradas de utilidad pública por las autoridades correspondientes."
- (*) El inciso e) del presente artículo ha sido modificado y el inciso l) adicionado mediante Ley No. 7729 del 15 de diciembre de 1997. LG# 245 del 19 de diciembre de 1997.



(*) El inciso f) presente artículo ha sido derogado mediante Ley No. 7729 del 15 de diciembre de 1997. LG# 245 del 19 de diciembre de 1997."

2. LOS BIENES DE USO COMÚN PROPIEDAD DE PERSONAS JURÍDICAS AMPARADAS A LA LEY NÚMERO 3859

Las personas jurídicas reguladas en la ley número 3859 de 7 de abril de 1967 son las siguientes:

- Dirección nacional de desarrollo de la comunidad
- Consejo Nacional de desarrollo de la comunidad
- Asociaciones de desarrollo de la comunidad
- Registro nacional de asociaciones de desarrollo de la comunidad

3. INMUEBLES ÚNICOS MENORES A ¢ 4 275 000

Según el SINALEVI en la Gaceta número 10 del 15 de enero de 1999, se Exonera Pago Impuesto a Inmuebles Unicos Menores ¢4,275.000.

4. JURISPRUDENCIA SOBRE EL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 7509 DE 9 DE MAYO DE 1995

a. Inmuebles destinados al culto

“Considerando:

I.- Sobre las solicitudes de coadyuvancia presentadas. Comprueba la Sala que las solicitudes de coadyuvancia formuladas por los representantes de las siguientes asociaciones: Asociación Iglesia de Dios Evangelio Completo Costa Rica, Asociación Cristiana Asambleas de Dios; Asociación Iglesia Pentecostal de Costa Rica del Movimiento Misionero Mundial; Asociación Evangelista Centroamericana de Costa Rica; Asociación Convención de Iglesias Menonitas de Costa Rica; Asociación de Iglesias Bíblicas Costarricenses y Asociación de Iglesias de Santidad Pentecostal de Costa Rica fueron todas presentadas dentro del plazo establecidos en el artículo 83 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, además de ostentar un interés directo en la resolución de esta acción. En vista de ello, procede admitir tales gestiones y tener a las referidas organizaciones como coadyuvantes activos. Por el



contrario, habiendo sido presentada en forma extemporánea, se rechaza la gestión planteada por Alberto Cabezas Villalobos.

II.- Sobre la admisibilidad. A partir de la atenta lectura de su escrito inicial, así como del memorial donde invocó la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, llega esta Sala a la conclusión de que si bien este recurso está dirigido en parte a cuestionar la validez del inciso g) del artículo 4 de la Ley 7509 y el inciso g) del artículo 5 del Decreto Ejecutivo número 27601-H, lo cual es posible a partir de lo establecido en el artículo 73 inciso a) de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, lo cierto es que en parte la presente acción está destinada a atacar la interpretación dada por la Municipalidad de San José al concepto de "inmuebles destinados a culto", lo cual es materia a lo sumo atacable en vía de amparo (artículo 29 ibídem), y no a través de la acción de inconstitucionalidad. Así las cosas, en cuanto a la referida interpretación, la presente acción deberá ser rechazada de plano. (Ver en sentido similar la sentencia número 5966-94, de las quince horas cincuenta y cuatro minutos del once de octubre de mil novecientos noventa y cuatro)

III.- Por otra parte, el accionante estima que el inciso g) del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, número 7509 de nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco, en especial la frase "...pero solo los que se dediquen al culto..." y el inciso g) del artículo 5 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo número 27601-H, de doce de enero de mil novecientos noventa y nueve, son contrarios al parámetro de constitucionalidad, por el hecho de establecer un trato diferente a las temporalidades de la iglesia Católica (exentos en su totalidad del impuesto sobre bienes inmuebles) respecto de los bienes de las otras organizaciones religiosas, para quienes la exención cobija tan solo los inmuebles destinados a culto, en contravención del principio de igualdad y de las libertades religiosa y de culto. El texto del artículo 75 de la Constitución Política establece lo siguiente:

"Artículo 75.-

La Religión Católica, Apostólica, Romana, es la del Estado, el cual contribuye a su mantenimiento, sin impedir el libre ejercicio en la República de otros cultos que no se opongan a la moral universal ni a las buenas costumbres."

Sobre este aspecto, es importante recalcar que en anteriores ocasiones ha debido esta Sala referirse a la norma citada. Así, por ejemplo, en la sentencia número **6139-96**, de las quince horas treinta minutos del trece de noviembre de mil novecientos noventa y seis, dijo la Sala respecto del concepto de libertad religiosa:



"III. Alega el recurrente que lo actuado por la funcionaria accionada lesiona en perjuicio de la amparada su libertad de culto. No hay que olvidar que la libertad de culto es un derecho fundamental reconocido en la Constitución Política (en el artículo 75, que se refiere al "libre ejercicio en la República de otros cultos (además del católico) que no se opongan a la moral universal ni a las buenas costumbres"). La Convención Americana sobre Derechos Humanos -para no citar otros instrumentos internacionales-, más amplia y actualizada, lo contempla en el artículo 12, que al referirse a la libertad de conciencia y de religión dice que este derecho implica (entre otras cosas) "la libertad de profesar y divulgar su religión o sus creencias, individual o colectivamente, tanto en público como en privado". Es decir, de la libertad en materia religiosa -que se expresa en creencias religiosas que a su vez se manifiestan socialmente- deviene como cosa natural la libertad de culto, que, como suele decirse, es la libertad para realizar prácticas religiosas externas (como la celebración de ritos que supongan incluso la enseñanza religiosa), y que, desde luego, incluye el derecho a establecer y mantener lugares para el culto. De otro lado, si la libertad de religión tiene tanto un carácter individual como colectivo (caso en el cual es un derecho que en términos generales se ejerce mediante las confesiones religiosas o los grupos con específica finalidad religiosa, sobre todo en cuanto no se trata de derechos personalísimos), su cobertura alcanza a los derechos de asociación con fines religiosos (posiblemente, la Asociación Nacional de Comunidades Cristianas es un ejemplo de ello) y de reunión con los mismos fines. Conviene agregar, finalmente, que la libertad de culto no es una libertad ilimitada: por el contrario, ya se mencionó que el artículo 75 de la Constitución Política subordina su ejercicio a ciertos límites cuya definición corresponde a la ley."

Específicamente sobre la posibilidad de dar regímenes jurídicos diferenciados a la Iglesia Católica y a otros cultos religiosos, a partir de la interpretación del numeral 75 constitucional, manifestó la Sala en sentencia número **3173-93, de las** catorce horas con cincuenta y siete minutos del seis de julio de mil novecientos noventa y tres:

"IX.- El artículo 75 de la Constitución dispone que el Estado debe contribuir al "mantenimiento" de la religión Católica, esta norma constitucional no puede interpretarse en sentido restrictivo; por el contrario, se entiende que el Estado tiene una obligación, en sentido general, de cooperar con las diferentes confesiones religiosas que profesan los habitantes del país y en forma específica con la Iglesia Católica. Esta obligación constitucional



consiste en posibilitar la formación religiosa en los centros docentes públicos, en la creación necesaria para su desarrollo y no concretamente en la asistencia de financiamiento económico. Con esto, la norma suprema considera de interés general la satisfacción de las necesidades religiosas, pese a la existencia de personas que no participen de ellas. Además, debe interpretarse, no como un indicador de parcialidad de la Constitución en beneficio de una confesión religiosa determinada, sino como un indicador de una realidad sociológica, cual es la mención expresa a la confesión indiscutiblemente más arraigada y extendida en nuestro país, lo que en ningún momento implica una discriminación por parte de los poderes públicos para las demás confesiones o para los ciudadanos aconfesionales."

En el caso concreto, las normas impugnadas establecen dos categorías distintas: los bienes de la Iglesia Católica y los de las otras organizaciones religiosas existentes en el país. Para las primeras, el pago del impuesto sobre bienes inmuebles les fue eximido en forma absoluta; para las segundas en cambio, la exención es parcial, ocurre únicamente respecto de los bienes inmuebles destinados a culto. La diferenciación hecha en las referidas normas no es contraria al Derecho de la Constitución, en vista de que el mismo constituyente reguló en forma diferenciada a ambas categorías, dándole a la Iglesia Católica el carácter de religión oficial del Estado, mientras que a los demás credos les confirió un ámbito de actuación en el marco de las libertades de culto y religiosa. La exención parcial dada por el legislador formal fue un acto aprobado en uso de sus potestades discrecionales como una forma de facilitar el ejercicio de las libertades citadas, sin que pueda afirmarse que le está exigido dar una exención total a los bienes inmuebles de todas las organizaciones religiosas existentes en el país, sin importar su oficialidad y representatividad. Así las cosas, en cuanto a este extremo, la presente acción debe ser rechazada por el fondo, como en efecto se hace."ⁱ

b. Exención aplicada a las Mutuales

Proceso contencioso administrativo, especial tributario, establecido por la MUTUAL ALAJUELA DE AHORRO Y PRÉSTAMO, representada por su apoderado general judicial, licenciado Juan Bautista Conejo Badilla, en contra de la MUNICIPALIDAD DE ALAJUELA, representada por su alcalde, licenciado Jorge Ernesto Ocampo Sánchez, soltero, vecino de esa ciudad. Figura además como apoderado especial judicial de la actora el licenciado Carlos



Eduardo Quesada Hernández, vecino de San José. Todos los citados son mayores de edad, abogados y con la excepción consignada, casados.

RESULTANDO

1°. Estimada en seis millones seiscientos veintitrés mil ochocientos setenta y siete colones con treinta y cinco céntimos, fundamentada en las disposiciones legales que cita, "Se pretende la declaración de nulidad absoluta de los siguientes actos: 1. Acto administrativo número GC-99-148, dictado por la Licenciada Angela Arce Herrera, en su condición de Jefe del Departamento de Gestión de Cobro de la Municipalidad de Alajuela, notificado a mi representada el 23 de marzo de 1999, en el que se le previene cancelar la suma de seis millones seiscientos veintitrés mil ochocientos setenta y siete colones, treinta y cinco céntimos, por concepto de Impuesto de Bienes Inmuebles y multas e intereses en ese Tributo. Este acto administrativo fue recurrido en tiempo y forma por Mutual Alajuela, mediante libelo presentado a la Municipalidad el 25 de marzo de 1999. Fueron interpuestos los recursos de revocatoria y apelación en subsidio. 2. Acto Administrativo sin número, dictado por la Licenciada Angela Herrera a las 14 horas del 29 de marzo de 1999, en el que se rechaza por el fondo la revocatoria planteada y se admite la apelación que en subsidio se formulara. Este acto fue notificado a mi representada el 30 de marzo de 1999. El el (sic) término del emplazamiento Mutual Alajuela mantuvo y fundamentó el recurso de apelación, mediante libelo presentado a la Municipalidad de Alajuela el 6 de abril de 1999. 3. Acto administrativo presunto producto de silencio administrativo negativo, en virtud de que a hoy la alcaldía Municipal no ha resuelto ni se ha pronunciado en absoluto respecto del recurso de apelación formulado en tiempo y en forma. La impugnación de todos estos actos tiene como finalidad el solicitar la anulación total de los mismos, por encontrarse viciados en su forma y fondo y haberse violado las normas legales referentes a la ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y sus reformas así como los principios del debido proceso en lo que se refiere a la averiguación de la verdad real de los hechos y la pronta respuesta a las gestiones presentadas ante un Ente Público. Se pretende además que el Juzgado declare que Mutual Alajuela de Ahorro y Préstamo no es sujeto pasivo del Impuesto de Bienes Inmuebles y por lo tanto no se encuentra sometida a ninguna de las obligaciones establecidas por la ley de Creación del mismo y sus reformas."

2. La Municipalidad accionada no contestó la demanda y a solicitud de parte fue declarada rebelde.



3. En los procedimientos se han seguidos los preceptos legales y se dicta esta resolución, dentro de las posibilidades de este Despacho, previas las deliberaciones de rigor.

Redacta la conjueza Vargas Rodríguez

CONSIDERANDO

I. Como demostrados con la prueba documental que consta en el expediente, se tienen: 1. El veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y nueve la accionante fue notificada de la resolución del Departamento de Cobro de la Municipalidad de Alajuela, según la cual debía en concepto de impuestos sobre bienes inmuebles, de los años mil novecientos noventa y seis, mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, multas e intereses, la cantidad de seis millones seiscientos veintitrés mil ochocientos setenta y siete colones, treinta y cinco céntimos, previniéndole que de no cancelar esas sumas en ocho días hábiles, se procedería al cobro judicial. (Hecho primero de la demanda, Oficio GC-99-148 a folios 31 y 32 del expediente administrativo). 2. El seis de abril de mil novecientos noventa y nueve, la actora recurrió de esa determinación interponiendo los recursos de revocatoria y apelación. (Hecho segundo de la demanda, expediente administrativo, folios 27 a 30). 3. El Departamento de Gestión de Cobros, declaró sin lugar el recurso de revocatoria y admitió la apelación ante el alcalde municipal. (Hecho tercero de la demanda, resolución de las catorce horas del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y nueve, folio 24 y 25 del expediente administrativo). 4. El alcalde de la Municipalidad de Alajuela mediante resolución de las ocho horas del veintiocho de abril de mil novecientos noventa y nueve, notificada a la actora el veinte de enero del dos mil, rechazó el recurso de apelación interpuesto en contra de la gestión cobratoria emitida por el Departamento de Cobros y mantuvo lo resuelto por esa Oficina. (Hecho quinto de la demanda, resolución y notificación del alcalde, folios 1 a 3 del expediente administrativo). 5. Este proceso fue interpuesto el siete de enero del año dos mil. (Folio 17 del expediente judicial).

II. El proceso tiende en lo fundamental, a que se declare la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la Municipalidad de Alajuela cobra a la accionante el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, intereses y multas por el atraso en su pago. La tesis del reclamante es que las Mutuales están exentas del pago de ése y otros tributos, en virtud de la legislación vigente, concretamente, con lo dispuesto en la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, artículo 68, en el que se dispone una exención tributaria general para esas asociaciones. Por su parte la Ley Reguladora de las Exenciones Vigentes, Derogatorias y



Excepciones, Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, artículo 2° inciso ñ, dice, mantiene vigentes las exenciones creadas en la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda. Agrega que la ley N°7509 de 9 de mayo de 1995 que creó el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no menciona a las mutuales ni para gravarlas, ni para eximir las de aquel tributo, de modo que no se reformó la normativa existente hasta ese momento. A pesar de lo descrito, la Municipalidad de Alajuela ha interpretado, a su juicio erróneamente, que se produjo una derogatoria expresa de la exención sobre ese tributo específico. Estima que en virtud de la reforma al artículo 69 de la Ley del Sistema Financiero de la Vivienda, ocurrida el 3 de noviembre de 1995, cinco meses después de la promulgación de la ley sobre Bienes Inmuebles, se reafirmó la exención general de las mutuales de todo tipo de tributos, por lo que existe una ley posterior y especial, en la que expresamente se dispensa a las mutuales de toda clase de tributos, incluyendo como es natural a los establecidos en la Ley sobre Bienes Inmuebles.

III. La Ley Del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, N°7052 de 13 de noviembre de 1986, establecía en el artículo 69 "Las Mutuales deberán organizarse y funcionar de acuerdo con lo establecido en esta ley y su reglamento y según las disposiciones generales que emita el Banco. Para la mejor realización de sus fines, gozarán de exención de impuestos de toda clase, presentes y futuros." (La cursiva no es del texto original). Ese artículo fue modificado mediante Ley 7558 de 3 de noviembre de 1995, publicado en el Alcance a la Gaceta N° 55 de 27 del mismo mes y año, en los siguientes términos: "Artículo 69. Las mutuales deberán organizarse y funcionar de acuerdo con lo establecido por esta ley y en la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica. Para la mejor realización de sus fines, las mutuales gozarán de exención, de tributos de toda clase, presentes y futuros." (La letra cursiva no es del texto). Ante esta legislación, el único argumento en sede administrativa de la Municipalidad accionada, ya que en este proceso no contestó la demanda y fue declarada rebelde, se reduce a la opinión de que en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles N°7509 de 9 de mayo de 1995, artículo 4°, no se enumeraron como exentos del tributo, los bienes inmuebles de las mutuales, y además, dispuso una derogatoria genérica de toda disposición legal que se le oponga (artículo 34, inciso d).

IV. En realidad el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 63, dispone en cuanto a exenciones tributarias: "Límite de Aplicación. Aunque no haya disposición expresa de la Ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación". Esta norma puede sustentar en parte



la tesis municipal, aunque en un lapso muy breve, desde que fue promulgada la Ley Sobre Bienes Inmuebles, 9 de mayo de 1995 hasta el 27 de noviembre del mismo año, fecha en que se publicó en el Alcance a la Gaceta N° 55 la reforma del artículo 69 de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, norma en la cual se estipula a favor de las mutuales un exención de tributos de toda clase, presentes y futuros. En lo que interesa a este juicio, esa situación no reviste ninguna importancia, habida cuenta de que los tributos que se pretende cobrar son los que hubieran podido generarse entre los años 1996 a 1998, época en la que toda duda acerca de la exención a favor de las mutuales se había desvanecido.

V. El objeto del procedimiento especial tributario que se fija de manera irrevocable en el escrito de interposición de demanda o en sus ampliaciones, es la impugnación de actos administrativos, entre otros, en que se fijan o liquiden impuestos, en consecuencia, no son procedentes pronunciamientos de otra índole, de carácter general o que abarquen situaciones ajenas a la problemática del proceso. (Artículos 83, 61-2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa). De conformidad con lo expresado, deberá declararse procedente la demanda, en cuanto pide la anulación por ser contrarios al ordenamiento jurídico el acto administrativo del Departamento de Cobro de la Municipalidad de Alajuela, Oficio GC-99-148 que previno cancelar a la accionante la cantidad de seis millones seiscientos veintitrés mil ochocientos setenta y siete colones, treinta y cinco céntimos, por concepto de pago del Impuesto de Bienes Inmuebles, intereses y multas; el dictado por ese mismo Departamento a las catorce horas del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y nueve, que rechazó el recurso de revocatoria en contra de la anterior. Se rechaza la nulidad pedida en cuanto a acto presunto invocado por la accionante, petitoria 3, como producto de silencio administrativo negativo, ya que este fenómeno procesal tiene como objeto únicamente allanar la reclamación judicial sin que pueda estimarse como la voluntad de la administración, sino su inercia.

VI. En cuanto a las costas del proceso deben correr a cargo de la vencida, ya que a juicio del Tribunal no existe ninguna de las causales que ameriten la exoneración. En realidad el punto examinado es bastante simple y el actor debe ser compensado por los gastos que incurrió en la tramitación del proceso. (Artículo 98 de la Ley de la materia).ⁱⁱ

c. Inmuebles únicos de persona física

Considerando:



I.- La recurrente reclama que a pesar de lo dispuesto por esta Sala mediante sentencia número 3172-99, la Municipalidad recurrida con fundamento en una directriz de la Dirección General de Tributación, considera que posee dos bienes inmuebles -su vivienda y el nicho- y por lo tanto no puede acogerse al beneficio total o parcial de la exoneración del impuesto de bienes inmuebles dispuesto en la Ley 7509. Por su parte las autoridades recurridas aceptan los hechos y manifiestan que el cobro se está realizando puesto que la ley no permite hacer diferencia entre los nichos de los cementerios y los demás inmuebles, además de que no comparten el criterio emitido por la Sala mediante sentencia 3172-99.

II.- De importancia para la resolución de este asunto debe indicarse que esta Sala mediante sentencia número 03172-99 de las once horas del treinta de abril de mil novecientos noventa y nueve, conoció un asunto igual al aquí planteado y dispuso en lo conducente lo siguiente:

"En el sub examine, la inconformidad de la recurrente se basa en que la autoridad recurrida aplicó directamente una norma de rango legal, considera la petente que en su perjuicio. El inciso f) del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, número 7509, del nueve de mayo de mil novecientos noventa y cinco, excluye del pago de dicho tributo a los inmuebles únicos de persona física, cuando el valor del mismo sea igual o inferior a dos años de salario mínimo inferior, vigente a la fecha del cobro. Lo anterior nos explica que el acto impugnado no es arbitrario. Sin embargo, resta por considerar si el mismo se encuentra basado en una errónea interpretación o una indebida aplicación de los textos legales vigentes, para así saber si está ante uno de los supuestos que enumera el artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional.

II.- El inciso f) de la Ley 7509 dice expresamente:

"Artículo 4.- Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

(...)

f) El inmueble único de persona física, cuando el valor de éste sea igual o inferior al equivalente a dos años de salario mínimo inferior, vigente a la fecha del cobro.

(...)"

Encuentra esta Sala que la norma en cuestión debe ser interpretada a la luz de su finalidad, con el objeto de su aplicación corresponda proporcional y razonablemente al objetivo perseguido por el legislador con su creación. En efecto, la decisión de exonerar del pago del impuesto sobre bienes inmuebles a ciertas propiedades tiene una causa de eminente interés social: beneficiar a quien tiene únicamente una propiedad habitable. De lo contrario,



si el contribuyente tiene una finca destinada a vivienda y otra para uso de nicho en un cementerio, resulta desproporcionado considerar que por ello no se está ante el supuesto del inciso f) del artículo 4 en cuestión. A partir de lo anterior, debe la Municipalidad de Heredia proceder a resolver la solicitud de la amparada, omitiendo tomar en consideración la propiedad sobre el nicho, y así aplicar la exoneración si es que ésta corresponde jurídicamente. Así las cosas, el presente recurso de amparo debe ser declarado con lugar, como en efecto se hace."

Es evidente que el análisis realizado en el precedente anterior resulta de plena aplicación en este asunto, puesto que a pesar de que el numeral 4 de la Ley 7509 fue modificado mediante Ley 7729, lo cierto es que la nueva disposición tampoco varía en nada lo apuntado en la sentencia supra transcrita. Así, el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles dispone en la actualidad: "Artículo 4.- Inmuebles no afectos al impuesto [...]
e) Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma. El concepto de "salario base" usado en esta Ley es el establecido en el artículo 2 de la Ley No. 7337, de 5 de mayo de 1993."

Del inciso transcrito se desprende claramente que aun cuando el texto varió, la norma sigue siendo la misma, en la medida que la finalidad que persigue es igual a la anterior. Por lo expuesto, el análisis hecho en la sentencia supra transcrita resulta de plena aplicación y por tal motivo la Municipalidad recurrida debe resolver la solicitud de la amparada, omitiendo tomar en consideración su propiedad sobre el nicho de marras, para determinar en definitiva si cumple los demás requisitos para que se le otorgue la exoneración.

III.- Asimismo debe indicarse que llama poderosamente la atención a esta Sala el criterio emitido tanto por el Director a.i de Tributación como por el Alcalde Municipal en sus respectivos informes. El primero de ellos señala que "el Órgano de Normalización Técnica, no comparte el criterio emitido por la Sala Constitucional en el voto 3172-99. Sin embargo, lo aplica para aquellos casos en que se declare con lugar los recursos de amparo interpuestos por los contribuyentes" Por otro lado, el Alcalde señala que no comparte el criterio de la Sala y que "para otros contribuyentes que deseen ampararse a este fallo, deberán proceder a interponer el recurso del caso, ante la Sala Constitucional y hasta tanto no se pronuncie al efecto, el ente municipal lo considerará como otro inmueble afecto al pago del impuesto sobre Bienes Inmuebles" Es claro que los funcionarios informantes



desconocen los alcances de lo dispuesto en la Ley de la Jurisdicción Constitucional y siendo que nadie puede ignorar desconocimiento de la ley, los alegatos esbozados en dichos informes resultan a todas luces inadmisibles. Al respecto el artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional dispone:

"Artículo 13.- La jurisprudencia y los precedentes de la jurisdicción constitucional son vinculantes erga omnes, salvo para sí misma"

Es claro que mientras no haya un pronunciamiento expreso de la Sala variando su criterio, todas las resoluciones que haya emitido resultan vinculantes erga omnes, es decir, para todos. No pueden aventurarse las autoridades recurridas a aplicar lo dispuesto por la Sala solamente en los casos donde se acogió un recurso de amparo, puesto que la obligatoriedad de las sentencias nace desde el mismo momento de su dictado y resulta aplicable a todos los casos que se encuentren en igualdad de condiciones. Por lo anterior, es totalmente contrario al Derecho de la Constitución que mediante directrices, el órgano encargado "deje sin efecto" las sentencias de la Sala, lo cual además, trae consigo el evidente menoscabo a derechos fundamentales y la vulneración de la supremacía constitucional.

IV.- En virtud de lo expuesto, el recurso debe acogerse, y en consecuencia debe la Alcaldesa Municipal de Moravia resolver la gestión de la amparada, sin tomar en consideración la existencia del nicho en cuestión.ⁱⁱⁱ

5. PRONUNCIAMIENTOS DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA SOBRE EL ARTÍCULO 4 DE LA LEY 7509

a. Sobre las juntas de educación^{iv}

C-170-2005

06 de mayo de 2005

Señor

Bernardo Portugués Calderón

Secretario Concejo Municipal

Municipalidad de Cartago

S.

O.

Estimado señor:

Con autorización de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio de fecha 21 de abril de 2005, mediante el cual transcribe el artículo 20 del Acta N° 208 de la sesión celebrada el día 05 de abril de 2005. En dicho artículo se conoce el informe presentado por el Alcalde Municipal, IN-198-



Centro de Información Jurídica en Línea



2005, del 31 de marzo del 2005, elevando a conocimiento del Concejo Municipal el dictamen rendido por la Gestora del Proceso de Bienes Inmuebles y por el Gestor de la Unidad Resolutora Municipales, contenido en el oficio DBI-248-2005 del 30 de marzo de 2005, en el cual vierten criterio sobre lo acordado por el Concejo Municipal en el artículo 28 del Acta 201 del 22 de febrero del año en curso, en referencia al dictamen C-062-2005 rendido por la Procuraduría General de la República el 14 de febrero del 2005, referente al pago del impuesto de bienes inmuebles por parte de las Juntas de Educación, según lo previsto en la Ley N° 7509 y sus reformas. Con fundamento en el oficio DBI-248-2005, se solicita a la Procuraduría General una aclaración del dictamen C-062-2005, en cuanto a si ese dictamen es o no extensivo a las Juntas Administrativas y si consecuentemente al igual que las Juntas de Educación las Juntas Administrativas están obligadas al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

De previo a referirnos al punto en concreto debemos aclarar que de conformidad con el oficio (sin número) de fecha 19 de mayo de 2004, el señor Bernardo Portugués Calderón, Secretario del Consejo Municipal, transcribió lo acordado por el Concejo Municipal del Cantón Central de Cartago según artículos 14 y 1° de las Actas N° 150 y 151 celebradas los días 11 y 18 de mayo de 2004 respectivamente. Según el artículo 14 del Acta N° 150, se acuerda consultar expresamente a la Procuraduría General sobre la posibilidad o no de tener a las Juntas de Educación como sujetos pasivos del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin referirse a las Juntas Administrativas. Dice en lo que interesa el acuerdo:

"(...) Conocidos los dos documentos, se acuerda por unanimidad: Consultar a la Procuraduría General de la República sobre la posibilidad o no de tener a las juntas de educación como sujetos pasivos del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de conformidad con la Ley N° 7509 y su Reglamento. (...)" (La negrilla no es del original).

En virtud de lo solicitado la Procuraduría General emitió el dictamen C-062-2005 analizando la situación jurídico-tributaria de las Juntas de Educación. Sin perjuicio de ello, no se encuentra objeción alguna para adicionar dicho dictamen con respecto a las Juntas Administrativas, en los siguientes términos:

A las Juntas Administrativas al igual que las Juntas de Educación de conformidad con las Leyes N°s 181 de 18 de agosto de 1944 (Código de Educación) y 2160 de 25 de 1957 y sus reformas (Ley Fundamental de Educación se les otorga plena personalidad jurídica y patrimonio propio, es decir, han sido creadas en virtud de un acto de imperio del Estado y se les ha conferido



Centro de Información Jurídica en Línea



personalidad jurídica propia para atender una serie de fines especiales. Pueden calificarse - al igual que las Juntas de Educación - como entes públicos menores, distintos del Estado, que conforman también la Administración Pública descentralizada, es decir, son entes descentralizados instrumentales. Como todos los entes públicos menores están sometidos en primer término a la tutela administrativa del Poder Ejecutivo, es decir, a una relación de dirección de parte de éste.

Siendo entonces que las Juntas Administrativas gozan de una naturaleza jurídica igual a las de las Juntas de Educación - son entes descentralizados del Estado - les resulta aplicable el análisis realizado en el dictamen C-062-2005 respecto al régimen exonerativo de las Juntas de Educación. Dice en lo que interesa el dictamen de referencia:

"Si analizamos los supuestos de excepción contenidos en el artículo 2º de la Ley N° 7293, advertimos que mediante el inciso l) se exceptúan de la derogatoria general a que refiere el artículo 1º de dicha Ley, aquellos regímenes exonerativos que se hubieren otorgado al Poder Ejecutivo, al Poder Judicial, al Poder Legislativo, al Tribunal Supremo de Elecciones, a las instituciones descentralizadas, a las municipalidades, a las empresas públicas estatales y municipales y a las universidades estatales. Lo anterior implica, que independientemente de que las Juntas de Educación hubieran sido calificadas en su oportunidad como órganos del Ministerio de Educación Pública (dictamen C-128-92), o como entes descentralizados (dictamen C-386-2003), los regímenes de favor que las beneficia siempre queda fuera del alcance de la derogatoria genérica prevista por el legislador en el artículo 1º de la Ley N° 7293 por disposición del inciso l) del artículo 2º de la Ley.

Sin perjuicio de lo dicho, debe advertirse que al variarse la naturaleza jurídica de las Juntas de Educación, se produce en cambio de importancia en cuanto al origen del régimen exonerativo; por cuanto a tenor del dictamen C-128-92 al haberse calificado a las Juntas de Educación como órganos del Ministerio de Educación, éstas resultaban exentas en virtud del principio de inmunidad fiscal del Estado (El Poder del Estado para imponer tributos y su posición como sujeto acreedor de la obligación tributaria es precisamente el fundamento del principio de inmunidad fiscal del Estado, al entenderse que éste no podría ser deudor de aquellos tributos creados a su favor. Sobre este tema, pueden verse, entre otros, los pronunciamientos de la Procuraduría C-336-83, C-142-91, C-114-92 y C-035-2000), en tanto, al ser calificadas como entes descentralizados y haberse reconsiderado el dictamen de referencia, las exenciones a favor de las Juntas de Educación



Centro de Información Jurídica en Línea



derivan, en virtud del principio de legalidad, de leyes concretas que le otorguen beneficios fiscales.

Es a partir de tal cambio, que debemos analizar si la Ley N° 7509 del 5 de mayo de 1995 y sus reformas (Ley de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles), concede algún beneficio exonerativo a las Juntas de Educación.

De conformidad con el artículo 2° de la Ley N° 7509 y su reforma el objeto del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles son los terrenos, las instalaciones y las construcciones fijas y permanentes, es por ello que el legislador al crear un régimen de favor en el artículo 4° lo hace bajo el concepto de "no sujeción" con carácter de números clausus, no estando comprendido en ninguno de ellos las Juntas de Educación.

Si bien el inciso a) del artículo 4° dispone que no están sujetos al impuesto "Los inmuebles del Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas que por ley especial, gocen de exención" y el inciso c) dispone que no están sujetos al impuesto los bienes de "Las instituciones públicas de educación y salud", es lo cierto que las Juntas de Educación a partir del cambio de criterio de la Procuraduría General con respecto a la naturaleza jurídica, no pueden conceptuarse como órganos del Ministerio de Educación y consecuentemente parte del Estado; y si bien se les definió como entes descentralizados, no tienen el rango de instituciones autónomas ni semiautónomas, a fin de beneficiarse de la no sujeción prevista en dicho inciso. Tampoco, su naturaleza jurídica les alcanza para ser calificadas como instituciones públicas de educación conforme a lo previsto en el inciso c) del artículo 4°, por cuanto si analizamos el Decreto Ejecutivo N° 31024-MEP en relación con los artículos 35 y 406 del Código de Educación y 42 de la Ley Fundamental de Educación, las Juntas de Educación son organismos auxiliares de la Administración Pública cuya función es la de servir como agencias para asegurar la integración de la comunidad y el centro educativo.

En virtud de lo expuesto, las Juntas de Educación están obligadas al pago del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles".

Consecuentemente, las Juntas Administrativas también están obligadas al pago del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles, por cuanto los inmuebles de su pertenencia no están contemplados en los supuestos de no afectación previstos en el artículo 4 de la Ley N° 7509 y sus reformas.

Con toda consideración suscribe atentamente,

Lic. Juan Luis Montoya Segura
PROCURADOR TRIBUTARIO



b. Mutuales y fideicomisos^v

C-104-2005

7 de marzo de 2005

Licenciado

Donald Murillo Pizarro

Gerente General

Banco Hipotecario de la Vivienda

Estimado señor:

Con la aprobación de la señora Procuradora General, tengo a bien referirme a su oficio N° GG-0014-2005 de 7 de enero del presente año, por medio del cual consulta el criterio de la Procuraduría en relación con el pago de impuesto de bienes inmuebles por parte del Banco Hipotecario de la Vivienda y de las entidades autorizadas del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, en relación con los bienes que se encuentran fideicometidos mediante fideicomisos en los cuales el fideicomitente y fideicomisario es el BANHVI y el fiduciario una entidad autorizada del SFNV.

Relata Ud. que el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación ha establecido por directriz 01-2002 de 3 de septiembre de 2003, que el BANHVI y las mutuales de ahorro y préstamo son entidades no afectas al impuesto de bienes inmuebles. No obstante en oficio DONT-229-2003 se indica que esa no sujeción se refiere a los propios de su gestión, pues toda entidad financiera puede administrar otros bienes inmuebles, bienes temporales, los cuales debe tener claramente diferenciados de los propios de su gestión. Esos bienes se encuentran afectos al pago del impuesto. De allí que las municipalidades hayan interpretado que cuando una entidad autorizada del SFNV le administra al BANHVI bienes inmuebles en fideicomiso, sobre estos se debe pagar el impuesto.

Por lo que se consulta si los "fideicomisos que constituya el BANHVI con entidades autorizadas del SFNV, no solo con mutuales de ahorro y préstamo sino también con las demás entidades autorizadas (banco privados y públicos, cooperativas, etc) para la administración de bienes inmuebles, deben o no deben pagar el impuesto sobre bienes inmuebles, dado que los tres sujetos que conforman la relación fiduciaria gozan de exoneración tributaria total, al amparo de la normativa de la Ley de SFNV, conforme ha sido expuesto".

Se adjunta el criterio de la Asesoría Legal, oficio AL-1-004-2005 de 5 de enero del presente año. En dicho oficio se



Centro de Información Jurídica en Línea



señala que en los documentos del Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda se indica que tanto el BANHVI como las mutuales son entidades no afectas al pago del impuesto de bienes inmuebles. Sin embargo, se indica que esa no sujeción se origina cuando se trata de bienes propios de su gestión. Se está en presencia de una interpretación incorrecta, en razón de la naturaleza del Sistema: organización compuesta por el BANHVI y las entidades autorizadas. Cuando una entidad asume la condición de autorizada se le amplía su personalidad jurídica y sus atribuciones, "formando parte ahora de una organización pública". Esa organización es pública aunque integre sujetos privados. Se trata de una organización pública sectorial o un sistema institucional público, con prerrogativas especiales dictadas por el Estado para solucionar el problema habitacional del país. Tanto el Banco como las entidades autorizadas constituyen fideicomisos para la administración de los bienes inmuebles propiedad del BANHVI. Se trata de un fideicomiso en el cual los diferentes componentes son sujetos exentos del pago de tributos. Aunque los inmuebles fideicometidos conforman un patrimonio autónomo, su propietario tanto registral como real es el BANHVI que goza de exoneración. El concepto de patrimonio autónomo es básicamente un concepto contable comercial, para los efectos de que el fiduciario pueda administrar los bienes con perfecta distinción de los propios. Tal autonomía no deja sin efecto las exoneraciones tributarias que sean aplicables tanto al fiduciario como al fideicomitente y fideicomisario. En caso de que se determine que esos bienes pagan el impuesto de bienes inmuebles, se dejaría sin efecto la exoneración a favor del Banco Hipotecario por la vía de una interpretación. Los bienes aunque sean fideicometidos pertenecen al Banco, son propiedad de un ente público.

Por oficio N° ADPb-219-2005 de 3 de febrero siguiente, se otorgó audiencia a la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, a efecto de que se pronunciara sobre lo consultado.

Mediante oficio N° DGT-247-05 de 11 de febrero siguiente, la Dirección de Tributación comunica el criterio de la División Órgano de Normalización Técnica respecto de lo consultado. Señala ese oficio que la Ley que crea el tributo no se refiere al tema en específico. Empero, tanto el Banco Hipotecario de la Vivienda como las mutuales se encuentran exentos del impuesto. En cuanto al fideicomiso se señala que es un contrato mercantil, según el numeral 633 del Código de Comercio. Considera el Órgano de Normalización a partir de los artículos 651 y 662 que los bienes fideicometidos están exentos del pago del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles, pero no del impuesto sobre Bienes



Inmuebles. Lo anterior en aplicación del principio de legalidad. Agrega que la Ley N° 7509 y sus reformas comprenden entre los sujetos pasivos del impuesto a los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad. Considera que al aparecer inscritos, se desprende quién es el propietario registral y se encuentra afecto al pago del tributo salvo excepciones por ley. Agrega que para el caso de los fideicomisos no se da normativa específica que establezca la no afectación al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En cuanto a los fideicomisos constituidos por el BANHVI, se señala que ante el cierre y liquidación de algunas entidades autorizadas, el Banco recibió como forma parcial de pago, sea en dación en pago, la totalidad o parte de la cartera hipotecaria de largo plazo de esas entidades y como no podía administrarlos directamente, trasladó la administración a entidades autorizadas mediante fideicomiso. El objetivo principal de estos fideicomisos es la recuperación de los créditos que pertenecían a la cartera de la entidad liquidada. Los bienes inmuebles afectados se inscriben en el Registro Público bajo el nombre de la entidad autorizada, en condiciones en que no se puede concluir que se trate de un fideicomiso. Cuando se inscribe a nombre de una mutual no hay problema porque no están afectas al pago del impuesto que pesa sobre los bienes inmuebles. El problema se produce cuando se registran a nombre de bancos privados. Si bien el Registro Público pone una pequeña leyenda "en calidad de fiduciario", no es posible determinar si ese fideicomiso se refiere a bienes del BANHVI o bien, se trata de otro tipo de fideicomiso. No es posible distinguir cuando se está en presencia de un fideicomiso proveniente de una dación en pago efectuada al BANHVI y otro de fuente privada. Se agrega que el artículo 2, inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta comprende a los fideicomisos como contribuyentes del impuesto, con las excepciones señaladas en la directriz 013-2002 de la Dirección General de Tributaria. Se concluye señalando que si existiera norma que establezca la no afectación de los fideicomisos o una norma posterior a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aunque el fideicomiso esté inscrito, no tendría que pagar el impuesto resultante. Agrega que la propia constitución de fideicomisos del BANHVI con la posibilidad de ampliar sus operaciones al comprar cartera hipotecaria, lleva a generar utilidades, por lo que puede tener otro objeto más allá de la administración de la cartera hipotecaria otorgada al Banco en dación en pago, por lo que se está en la obligación de pagar el Impuesto sobre Bienes inmuebles. De allí que los bienes inmuebles registrados bajo el nombre del BANHVI o de las mutuales no están afectos al pago del Impuesto



sobre Bienes Inmuebles, por estar señalado en la Ley Orgánica del Banco Central, pero si se trata de un fideicomiso a nombre de un particular que no goza de la no afectación, aun cuando se trata de un inmueble proveniente de un fideicomiso del BANHVI sí se deberá pagar el impuesto. Esto en tanto se trata de un particular en régimen de derecho privado y el bien se registra bajo su nombre particular, sin que a dichos inmuebles se les pueda distinguir la procedencia. El pago debe ser realizado por el fiduciario.

El Banco constituye fideicomisos como una forma de administrar los bienes inmuebles recibidos en dación en pago. Los bienes dados en fideicomiso continúan siendo propiedad del BANHVI. Por ende, están sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles.

A.- EL FIDEICOMISO: UN MECANISMO PARA ADMINISTRAR BIENES

Dado el problema habitacional del país y la carencia de recursos públicos suficientes para hacer frente a dicho problema, el legislador consideró la necesidad de incentivar el ahorro y propiciar la inversión, de manera tal que se derivaran recursos para el financiamiento de las viviendas (cfr. artículo 1 de la Ley N° 7052 13 de noviembre de 1986, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y creación del Banco Hipotecario de la Vivienda).

Se pretende crear un sistema como organización. Una organización compuesta de dos pilares: de una parte, el Banco Hipotecario de la Vivienda, creado por la ley y por otra, el conjunto de entidades autorizadas. El Sistema actúa bajo la dirección y vigilancia del Banco Hipotecario (BANHVI), que a su vez está facultado para dar asistencia financiera a las entidades autorizadas.

La Ley N° 7052 cataloga al BANHVI como una "entidad de Derecho Público de carácter no estatal"; clasificación que por sí sola determinó en ese momento la no pertenencia del Banco al Sistema Bancario Nacional y la ausencia de la garantía constitucional de la autonomía. No sólo no se trata de un banco del Estado, sino que por su actividad no podría ser considerado un banco comercial. Antes bien, el Banco presenta características de un banco de desarrollo en un sector específico de la actividad económica: el financiamiento a la vivienda.

Un banco comercial es aquél que puede realizar las "operaciones comerciales" a que se refiere el artículo 56 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional y reguladas en los artículos 58 y siguientes. Operaciones que permiten a los bancos actuar como los mayores intermediarios del sistema. A diferencia de esos bancos, el Hipotecario de la Vivienda debe obtener recursos y distribuirlos entre las entidades autorizadas, a quienes financia, todo con el objeto de fomentar la inversión en el sector vivienda.



Centro de Información Jurídica en Línea



En efecto, la Ley encarga al Banco el financiamiento del sector de entidades financieras de la vivienda y el garantizar las operaciones que los entes autorizados realicen (artículo 5). La disposición es clara en cuanto que la actividad crediticia del Banco está referida a las entidades autorizadas. Banco de segundo piso, el BANHVI no ha sido creado para operar directamente con los usuarios finales del crédito. Por el contrario, el financiamiento del mercado de vivienda tiene lugar a través de los entes autorizados. No obstante, se permite que garantice determinados créditos otorgados por las entidades.

La prohibición de operar con los usuarios del crédito es reafirmada enérgicamente por los artículos 9 y 10:

"Artículo 9º.- El Banco Hipotecario de la Vivienda no estará facultado para hacer operaciones financieras directamente con el público. Conforme con esta ley, sólo las entidades autorizadas podrán conceder préstamos a las personas calificadas como usuarios del Sistema, para la construcción o adquisición de viviendas o de lotes".

Artículo 10.- Al Banco Hipotecario de la Vivienda le está prohibido operar directamente en el financiamiento, compra y venta, o construcción de inmuebles, salvo que se trate de la venta de bienes recibidos con motivo de la liquidación de garantías hipotecarias u otros que le fueren donados, o de la compra de los que le sean indispensables para la instalación de sus oficinas centrales o agencias".

Dado que el Banco Hipotecario es un banco de segundo piso, no se encuentra autorizado para realizar operaciones financieras directamente con el público y por ello mismo, le está prohibido operar directamente en el financiamiento, la compra, venta o construcción de inmuebles:

Ahora bien, de la referencia a la Ley N° 7052 se deriva que la cartera crediticia del Banco Hipotecaria está integrada por los créditos que otorgue a las entidades autorizadas. En efecto, al no estarle permitido operar respecto de otros usuarios del crédito, se sigue como necesaria consecuencia que sus deudores deben ser las mencionadas entidades financieras. No obstante, los problemas presentados por algunas entidades autorizadas han determinado que el BANHVI haya debido recibir en dación en pago cartera crediticia "comercial". Por ende, operaciones con personas físicas o jurídicas que no constituyen "entidades autorizadas". Lo anterior significa que el Banco ha devenido acreedor de personas con las cuales no puede operar. Su estructura administrativa y financiera no ha sido diseñada para operar como un banco de primer piso, susceptible de administrar una cartera crediticia comercial. Una cartera que en muchos casos se caracteriza por el riesgo. Pero,



además, desde el punto de vista jurídico, el Banco Hipotecario carece de facultad legal para administrar directamente la cartera en cuestión. Una administración directa implicaría la realización de operaciones para las cuales no ha sido constituido ni facultado. Por consiguiente, dicha administración directa entrañaría una modificación sustancial de la naturaleza y objeto del BANHVI.

No obstante lo cual, el Banco está obligado a recuperar los recursos financieros trasladados a las entidades liquidadas que no le fueron devueltos. Recuperación que es necesaria para el sano equilibrio del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda.

Esta situación condujo al Banco Hipotecario a recurrir a la figura del fideicomiso. En ese sentido, el fideicomiso es un mecanismo para administrar cartera crediticia. Es de advertir que al recurrir a este mecanismo, el Banco Hipotecario no está innovando. Cabe recordar que cuando se presenta el problema del Banco Anglo Costarricense, el Banco Central adquiere cartera crediticia y para poderla administrar recurre a los servicios de diversos bancos, para lo cual se constituyen fideicomisos.

B.- EL PATRIMONIO FIDUCIARIO

En su consulta, el BANHVI ha enfatizado en la titularidad de los bienes dados en fideicomiso. En ese sentido, indica que dichos bienes continúan siendo de su propiedad, por lo que imponer el pago del impuesto supondría eliminar la exoneración fiscal que lo favorece.

La duda en orden a la titularidad de los bienes se produce porque habitualmente se considera que al crearse el fideicomiso se transfieren los bienes a efecto de constituir un patrimonio separado, que se diferencia del patrimonio del ente que lo constituye. Se deja la idea de que este ente pierde la titularidad de los bienes fideicometidos.

Empero, resulta claro que la constitución de fideicomiso lo que tiende es a crear un patrimonio separado, sin que en modo alguno se modifique la titularidad última de los bienes. Este aspecto fue analizado en la Opinión Jurídica N° OJ-072-2001 de 14 de junio de 2001, en la cual indicamos:

"En efecto, la figura del fideicomiso surge en la legislación del comercio, como la posibilidad de que se transfiera la propiedad de bienes o derechos para el cumplimiento de determinados fines. En ese orden de ideas dispone el artículo 633 del Código de Comercio:

"Por medio del fideicomiso el fideicomitente transmite al fiduciario la propiedad de bienes o derechos; el fiduciario queda obligado a emplearlos para la realización de fines lícitos y



predeterminados en el acto constitutivo".

La nota característica de este contrato es la transferencia de la propiedad del bien o derecho sobre el que recae el negocio a título fiduciario. Es un negocio traslativo de la propiedad para disponer de bienes dentro de los límites y con sujeción a las modalidades previstas para el cumplimiento de los fines. Empero, se trata de una propiedad imperfecta o limitada. No puede desconocerse, al efecto, que las facultades del fiduciario son restringidas y, particularmente, que le está prohibido dar al bien traspasado un destino diferente del determinado en el acto constitutivo. El fideicomiso se constituye para la ejecución de un encargo respecto de un bien. En ese sentido, la facultad de disposición del fiduciario es reducida.

Dado que se transmite la propiedad, se habla de la existencia de un patrimonio autónomo de aquél del cual se separó el bien transferido. Ello puede dar margen para pensar en la existencia de un ente independiente. Empero, jurídicamente lo que existe es un patrimonio separado y separado en cuanto se administrará en forma diferente y para el cumplimiento de ciertos fines. Por ello el artículo 634 del Código de Comercio dispone:

"Pueden ser objeto de fideicomiso toda clase de bienes o derechos que legalmente estén dentro del comercio. Los bienes fideicometidos constituirán un patrimonio autónomo apartado para los propósitos del fideicomiso".

No sólo no se está creando un ente independiente sino que podría decirse que el "patrimonio separado" es de carácter transitorio. Ha de terminar por el acaecimiento de un hecho futuro e incierto con efectos resolutorios, previsto en el acto constitutivo o bien, por el cumplimiento de un plazo previamente fijado. Dispone el numeral 659 del Código citado:

"El fideicomiso se extinguirá:

- a) Por la realización del fin para el que éste fue constituido, o por hacerse éste imposible;
- b) Por el cumplimiento de la condición resolutoria a que está sujeto;
- c) Por convenio expreso entre fideicomitente y fideicomisario. En este caso el fiduciario podrá oponerse cuando queden sin garantía derechos de terceras personas nacidos durante la gestión del fideicomiso;
- d) Por revocación que haga el fideicomitente, cuando se haya reservado ese derecho. En este caso deberán quedar garantizados los derechos de terceros adquiridos durante la gestión del fideicomiso; y
- e) Por falta de fiduciario cuando existe imposibilidad de sustitución".



Por el contrario, las personas jurídicas son creadas y dejan de existir conforme lo disponga la ley de creación. Entre las causales de extinción no podrían estar las establecidas en el numeral transcrito para la extinción el fideicomiso.

La transmisión de la propiedad constituye una garantía de que a los bienes se les dará el destino para el cual se constituye el fideicomiso; teniendo la propiedad del bien, el fiduciario puede ejercer los atributos del dominio necesarios para dar debido cumplimiento al encargo recibido. Ahora bien, se trata de una propiedad sui generis en el sentido de que se transmite al fiduciario en forma transitoria para que se cumpla un determinado encargo y se mantiene hasta tanto se cumpla el plazo o condición a que está subordinado. La transmisión a título de confianza se diferencia de la transmisión que tiene lugar por otro tipo de contratos traslativos de dominio, vb.gr. la compraventa. De ello se sigue que al extinguirse el fideicomiso, el fiduciario deviene obligado a transferir el bien en propiedad plena a quien corresponda, según lo estipulado en el acto constitutivo:

"Las facultades que corresponden al titular del dominio fiduciario son necesariamente restringidas, ya que en principio se limitan a la realización de los actos necesarios para la correcta ejecución del encargo recibido. Recordemos que el propietario fiduciario recibe la cosa para darle un destino determinado que debe constar en el acto constitutivo...". M. A. CARREGAL: *El fideicomiso*, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1982, p. 69.

Aspecto que cobra mayor importancia cuando se trata de fideicomisos constituidos por entes públicos".

Se deriva de lo expuesto que al constituirse un fideicomiso, se forma un patrimonio autónomo que se rige esencialmente por lo dispuesto en el Código de Comercio y en su acto constitutivo. Por medio de ese contrato, el fiduciario adquiere la propiedad fiduciaria y con ello el derecho y la obligación de administrar los bienes, para lo cual podrá disponer de los fondos recibidos; además, ante terceros actúa como si fuera el "propietario real" de los bienes. Dada esta característica, se comprende que la constitución de fideicomisos debe ser excepcional en tratándose de los entes públicos, por lo que debe ser conforme con los fines de la entidad y enmarcarse dentro de la competencia del Ente. Es decir, debe derivarse implícitamente de la definición de competencias hecha por el legislador, pero al mismo tiempo, esa creación no puede ser un mecanismo para evadir el ejercicio directo de la competencia otorgada (así dictamen C-188-97 de 2 de octubre de 1997).



No obstante, es necesario precisar que la propiedad que el fiduciario adquiere es fiduciaria, dirigida a la administración del bien. El fiduciario no recepta la propiedad de los bienes, sino su administración y disposición para el cumplimiento del fin público de que se trate, que debe necesariamente enmarcarse dentro del fin del ente público fideicomitente. Por consiguiente, la titularidad no se transfiere, por lo que los bienes propiedad de un ente público mantienen su condición de fondos públicos aún cuando el fiduciario sea una entidad privada.

Se deriva de lo expuesto que los bienes dados en fideicomiso por el BANHVI continúan siendo de su propiedad, aun cuando la administración se transfiera al fiduciario.

C.- EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El Banco Hipotecario ha constituido fideicomisos con diversas entidades autorizadas, a efecto de que administren la cartera y los bienes recibidos en dación en pago. Algunas entidades autorizadas son entes privados, por lo que se plantea el aspecto del pago del impuesto sobre bienes inmuebles. Afirma el Banco Hipotecario que, conforme a la Ley del Sistema Financiero Nacional, las entidades autorizadas están exentas de dicho pago. Conclusión que la Dirección General de Tributación cuestiona en tratándose de entidades bancarias privadas.

Se requiere, entonces, analizar si conforme a la Ley los bienes inmuebles del Banco y las entidades autorizadas están sujetas al pago del impuesto que nos ocupa.

La Ley del Impuesto sobre bienes inmuebles, N° 7509 de 9 de mayo de 1995 establece un tributo a favor de las municipalidades que pesa sobre los bienes inmuebles (terrenos, instalaciones, construcciones fijas y permanentes sobre terrenos, artículos 1 y 2 de la Ley). La Ley no sólo crea el tributo, establece su hecho generador, los sujetos activos y pasivo, la base imponible y la tarifa, sino que también establece supuestos de no sujeción y crea una oficina con competencia encargada de asesorar a las municipalidades en aspectos de valoración y aplicación del tributo.

Los supuestos de no sujeción son establecidos en el artículo 4 de la Ley en tanto preceptúa:

"ARTÍCULO 4.- Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

a) *Los inmuebles del Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas que, por ley especial, gocen de exención.*

b) *Los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas o hayan sido declarados, por el Poder Ejecutivo, reserva forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar.*



Centro de Información Jurídica en Línea



- c) *Las instituciones públicas de educación y de salud.*
- d) *Los parceleros o los adjudicatarios del Instituto de Desarrollo Agrario (IDA), durante los primeros cinco años de la adjudicación.*
- e) *Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma. El concepto de "salario base" usado en esta Ley es el establecido en el artículo 2 de la Ley No. 7337, de 5 de mayo de 1993. (Así reformado por el artículo 1º, inciso b), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997).*
- f) *DEROGADO.-(Derogado por el artículo 3º, inciso a), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997).*
- 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.*
- h) *Las sedes diplomáticas y las casas de habitación de los agentes diplomáticos y consulares, con las limitaciones que se generen al aplicar, en cada caso, el principio de reciprocidad sobre los beneficios fiscales.*
- i) *Los organismos internacionales que, en el convenio de sede aprobado por ley anterior, estén exonerados del impuesto territorial o de tributos en general.*
- j) *La Cruz Roja y los inmuebles destinados a los bomberos.*
- k) *Los bienes de uso común, propiedad de las personas jurídicas amparadas a la Ley No. 3859 y sus reformas.*
- l) *Los inmuebles pertenecientes a las asociaciones declaradas de utilidad pública por las autoridades correspondientes". (Así adicionado este inciso por el artículo 2º, inciso a), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997).*

De acuerdo con dicho artículo, los bienes propiedad del Estado, de las instituciones autónomas y semiautónomas no están sujetos al pago del impuesto que se crea, en tanto esas entidades gocen de exención. Lo que implica que la no sujeción está condicionada por la naturaleza del ente y por el requisito de una exoneración otorgada por ley especial.

En el caso del Banco Hipotecario, tenemos que de acuerdo con la Ley N° 7052 este es una entidad no estatal, artículo 4. Dada esa condición de ente no estatal no es posible subsumir al Banco Hipotecario en la categoría de "institución autónoma" o institución semiautónoma. El Banco Hipotecario por su origen, recursos y sobre todo fines debería constituir un ente estatal, empero el legislador expresamente decidió darle



naturaleza de ente no estatal. Lo que impide considerarlo comprendido dentro del inciso a) del artículo 4 antes transcrito.

En lo que se refiere a la exoneración fiscal, tenemos que el artículo 38 de la Ley N° 7052 dispone:

"Para la mejor realización de sus objetivos, el Banco gozará de la exención de tributos de toda clase, presentes y futuros. Además tendrá las siguientes prerrogativas:

a) *Sus operaciones y las que realice con las entidades autorizadas estarán exentas de impuestos, directos e indirectos, nacionales y municipales, incluidos los de papel sellado, timbres fiscales, timbres y otros cargos de los colegios profesionales y de derechos registrales".*

El otorgamiento de esa exención general por Ley N° 7052 de 13 de noviembre de 1986, comprensiva de los tributos futuros, es anterior a la reforma al artículo 63 Código Tributario por Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, así como de la propia Ley que crea el Impuesto sobre bienes inmuebles, Ley N° 7509 de 9 de mayo de 1995. Disposiciones que limitan la eficacia del artículo 38 de mérito.

Cabe recordar, al efecto, que el artículo 63 del Código Tributario dispone:

"ARTICULO 63. - Límite de aplicación.

Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación". (Así reformado por el artículo 50 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992).

En tanto que el artículo 64 regula la vigencia de las exoneraciones:

"ARTICULO 64.- Vigencia.

La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado". (Así reformado por el artículo 52 de la ley N° 7293 de 26 de marzo de 1992).

7052 Sobre estas normas dijimos en el dictamen N° C-263-2000 de 26 de octubre de 2000:

"Pero, además, se limitan los efectos de la exoneración, de manera tal que a partir de la vigencia de la Ley N° 7293 y, consecuentemente, de la reforma al Código Tributario, no puede pretender abarcar los tributos futuros, aún cuando así se haya establecido. De manera tal que la exoneración se limita a los tributos que existían al momento de creación de la ley exonerativa, por lo que para los tributos que en el futuro se emitan, la exención general y originaria no es suficiente; por el



contrario, para su disfrute será necesario que en cada caso se establezca que determinadas personas están exentas del pago del tributo. La exención para los tributos futuros debe ser concreta, con lo cual se restringen, como se indicó, los efectos de las exenciones generales.

No hay discusión sobre que esta norma se aplica para todo tributo que haya sido aprobado con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 7293. Empero, la duda surge en relación con el período entre la ley que crea la exención y la eficacia de la Ley N° 7293. ...

La jurisprudencia de este Órgano Consultivo a partir de la Ley N° 7293 ha sido clara en el sentido de que el artículo 63 del Código Tributario viene a restringir el disfrute de las exenciones respecto de los tributos existentes en el momento de otorgarse la exención. De manera tal que para conocer cuál es la situación de un contribuyente respecto de un determinado tributo, debe indagarse si éste estaba vigente en el momento en que se aprobó la norma de exención. Si fuere posterior a ésta, la exención general deja de surtir efectos y el contribuyente requeriría una exención concreta para dispensarse del pago de la obligación. ¿Significa lo anterior que se están dando efectos retroactivos a la reforma legal del artículo 63? La respuesta para la Procuraduría es negativa, máxime que en forma tal vez menos clara, el principio estaba contenido en el texto original del artículo 63, al disponer:

"Artículo 63.- Límite de aplicación. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su otorgamiento".

(...).

Por otra parte, procede recordar que en materia tributaria rigen los mismos principios en orden a la aplicación de la norma jurídica. Para determinar si una Ley nueva se aplica respecto de un tributo, debe estarse al momento de acaecimiento del hecho generador o, en su caso, del hecho exento. En orden a la aplicación de las leyes en el tiempo, ese hecho generador o el hecho exento el que determinan que se esté ante un problema de aplicación normal de la ley, de retroactividad, irretroactividad o ultraactividad. Ergo, una ley nueva sólo puede aplicarse a los hechos exentos que hayan acaecido con posterioridad a su entrada en vigor. En la medida en que la reforma al Código Tributario haya entrado en vigor antes de que se verifique el hecho exento (pareciera que se pretendería como hecho exento el no pago de los impuestos que pesan sobre los combustibles y que por ende, tienen lugar ahora), debe concluirse que la aplicación de la ley se refiere a hechos futuros, por lo que no se plantea problema alguno



de retroactividad".

Dicho criterio ha sido reiterado en diversos pronunciamientos, entre ellos C-105-2002 de 26 de abril de 2002, C-171-2001 de 11 de junio de 2001, C-259-2003 de 29 de agosto de 2003, C-052- de 4 de febrero de 2004 y 142 de 10 de mayo de 2004. Criterio que encuentra sustento en la jurisprudencia judicial. La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en voto N° 00037-F-04 de 21 de enero de 2004, estableció que:

"Adicionalmente, en su artículo 63 el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (reformado por el ordinal 50 de la Ley N° 7293) señala que no pueden haber reglas que concedan exoneraciones de fecha anterior al impuesto. Esta regla tiene efectos a partir de su promulgación, esto es, el 3 de abril de 1992. Bajo ese predicado, instituciones descentralizadas como el ICE, a partir de ese momento y hacia futuro, no pueden beneficiarse de exoneraciones tributarias creadas al amparo de normas anteriores a aquéllas en las que se regula el tributo y conservan las exoneraciones concedidas por normas anteriores a esa fecha... sin embargo las restricciones a los beneficios que vinieron ostentando diversas actividades e instituciones, no pueden aplicarse con efecto retroactivo, por lo cual se mantienen las exoneraciones de impuestos concedidas antes de la entrada en vigencia de esta ley. En consecuencia, la restricción del canon íbidem sólo puede aplicar respecto de impuestos creados luego de esa data. Lo contrario entrañaría una repudiable aplicación retroactiva de la ley".

Aplicando lo anterior al Banco Hipotecario, tenemos que el artículo 38 de la Ley N° 7052 lo exonera del pago de tributos. Pero esa exoneración cubre los impuestos creados con anterioridad a la reforma del artículo 63 del Código Tributario. Efecto que, por demás, derivaría del propio artículo 2 de la Ley N° 7293 (se mantienen las exoneraciones concedidas por leyes anteriores, incluida la N° 7052). Empero, la exoneración no rige hacia el futuro. Para efectos de los tributos que se creen a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 7293 (3 de abril de 1992), el Banco requiere de una norma expresa que lo exonere del pago del respectivo tributo. Consecuentemente, para el disfrute de una exoneración sobre el impuesto sobre bienes inmuebles requeriría que la Ley N° 7509 u otra ley le otorgará la exención correspondiente. Lo anterior en virtud de que por su condición de ente no estatal no puede considerarse comprendido dentro de los supuestos de no sujeción del artículo 4 de esta última Ley.

Se ha afirmado que el BANHVI encuentra su exención en la resolución N° 000971-F-2002 de 13 de diciembre de 2002 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Dicha resolución



abarca la situación de las mutuales, pero no la del Banco Hipotecario, lo cual no es de extrañar si se consideran las partes del proceso: la Mutual de Alajuela de Ahorro y Préstamo y la Municipalidad de Alajuela.

" IV.- No son de recibo los argumentos de la recurrente. El poder impositivo del Estado, encargado a la Asamblea Legislativa según lo dispuesto en el numeral 121 inciso 13) de la Carta Magna, refiérese a la potestad para imponer, eliminar, aumentar, disminuir o exonerar el pago de tributos a determinados sujetos, quienes, por imperativo del numeral 18 del mismo cuerpo dispositivo, tienen el deber de contribuir con los gastos públicos. Tal posibilidad de gravar y de dispensar, ciertamente insuprimible e irrenunciable per se, es inherente al Estado en razón de su propia naturaleza jurídica. Es por ello que la tesis esbozada por la recurrente, según la cual la Asamblea Legislativa sólo puede ejercer su potestad de exención tributaria en la misma norma que crea el impuesto, implica una limitación al Poder legislativo, en concreto a su potestad tributaria, ajena a los parámetros de constitucionalidad dentro de los cuales debe funcionar el Estado. Cuando el legislador, en uso de ese poder, promulgó la Ley Reguladora de las Exoneraciones, no hizo más que aplicar su capacidad de organizar y actualizar tales beneficios, a partir precisamente de las necesidades prevalecientes en ese momento histórico. Esto en nada se relaciona -como lo pretende hacer ver la casacionista- con asumir una limitación al ejercicio de su función en materia de impuestos. Lo propio sucede con la modificación del ordinal 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios introducida por medio de esa misma ley. Con ella, el nuevo texto se lee de la siguiente manera: "Artículo 63.- Límite de aplicación. Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.". Es claro, nuevamente en oposición a lo afirmado, que el legislador quiso con esa reforma evitar la supervivencia de exoneraciones autorizadas con anterioridad a la ley creadora del impuesto, procurando la sistematización y congruencia del ordenamiento tributario, a partir, precisamente, de la nueva regulación en materia de exenciones. Así las cosas, ni la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, Derogatorias y Excepciones, ni la modificación que ésta incorporó a través de su ordinal 50 al artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -por cierto, objeto de una lectura equivocada de parte de la recurrente- derogaron en forma parcial la potestad impositiva de la Asamblea Legislativa.

V.- De lo anterior se colige que el Tribunal Contencioso Administrativo resolvió el conflicto como en derecho correspondía



hacerlo. En efecto, el numeral 69 in fine de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, N° 7052 de 13 de noviembre de 1986, establecía que las Mutuales "Para la mejor realización de sus fines, gozarán de exención de impuestos de toda clase, presentes y futuros.". Esta disposición se mantuvo vigente aún después de promulgada la referida ley de exenciones, N° 7293, puesto que en su artículo 2, inciso ñ, confirmó la sobrevivencia de los beneficios allí contemplados -con excepción de la indicada en el artículo 63, de las exenciones establecidas en la Ley N° 7052-. Luego, fue promulgada la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, N° 7509 de 9 de mayo de 1995. Esta norma no contenía referencia a beneficio alguno para las Mutuales, lo que aunado a los términos de la referida modificación del numeral 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, trajo como consecuencia la exclusión de la exención estipulada en la Ley N° 7052 que en un principio les favorecía. Con esto, las Mutuales debían pagar ese impuesto. Sin embargo, poco más de seis meses después, el ordinal 165 de la nueva Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558 de 3 de noviembre de 1995, vino a modificar aquel numeral 69 de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, e introdujo un vez más aquel beneficio bajo una redacción similar a la anterior: "Para la mejor realización de sus fines, las mutuales gozarán de exención, de tributos de toda clase, presentes y futuros.". En consecuencia, el legislador volvió a dispensar a las Mutuales del pago de los tributos presentes -verbigratia, el caso del creado en la Ley N° 7509- así como los futuros. Viene de suyo entonces que la actora, y en general las organizaciones de su misma naturaleza, no son sujetos pasivos de la obligación tributaria bajo examen, y bien hizo el órgano jurisdiccional en reconocerlo así y disponer la nulidad de los actos cobratorios objeto del reclamo".

Como se deriva de la lectura de esa resolución, en ella no se emitió pronunciamiento respecto de la exoneración del impuesto de bienes inmuebles a favor del Banco Hipotecario, aunque sí sobre las mutuales por existir una disposición posterior a la Ley N° 7509. A partir de lo anterior, considera la Procuraduría que, al no disponer la Ley del Impuesto sobre bienes inmuebles una exoneración a favor de los bienes del Banco, estos están sujetos al pago del tributo que allí se crea.

No escapa a la Procuraduría que mediante oficio DONT-202-2003 de 3 de septiembre de 2003, el Órgano de Normalización Técnica, modificó la Directriz 01-2002 de 4 de diciembre de 2002 en la cual se indicaba que tanto las mutuales como el BANHVI estaban obligados al pago del impuesto sobre bienes inmuebles. Criterio que fue modificado a partir de la resolución de la Sala



Primera sobre las mutuales, estableciéndose que "el Banco Hipotecario de la Vivienda así como las diferentes mutuales de ahorro y préstamo para la vivienda, son entidades no afectas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o sea, no son sujetos pasivos del impuesto". Ante lo cual procede recordar que las exoneraciones están cubiertas por el principio de reserva de ley. Consecuentemente, no pueden ser creadas por una directriz. Por demás, el Órgano de Normalización, artículo 12 de la Ley N° 7509, es un órgano especializado que asesora a las municipalidades en materia de valoración de los bienes inmuebles.

Es de advertir, por otra parte, que el artículo 148 de la Ley del Sistema Financiero para la Vivienda se refiere a actos y contratos. Por consiguiente, no cubre bienes inmuebles. Pero aún si los comprendiera, tendría que aplicarse igual criterio que en relación con el BANHVI, por cuanto se trata de una norma anterior a la creación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

CONCLUSION:

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

- 1-. La exención está cubierta por el principio de reserva de ley. Por lo que solo una ley o norma de rango superior puede establecerla.
- 2-. Conforme el artículo 63 del Código Tributario, la norma de exención no cubre los tributos creados con posterioridad a su emisión. El artículo 38 de la Ley del Sistema Financiero para la Vivienda sólo cubre los tributos creados con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992 que modifica el artículo 63 de dicho Código. Para tributos creados con posterioridad a dicha Ley, el Banco Hipotecario requiere una norma especial de exención.
- 3-. El Banco Hipotecario de la Vivienda es un ente público no estatal. Por consiguiente, no puede ser considerado una entidad autónoma o semiautónoma, para los efectos del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- 4-. Se sigue de lo expuesto que los bienes inmuebles propiedad de dicho Ente están sujetos al pago del impuesto de cita. Lo que comprende necesariamente los bienes de su propiedad que deban ser dados en fideicomiso para su administración. Consecuentemente, el patrimonio fiduciario cuya titularidad corresponda al BANHVI está sujeto al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- 5-. Las entidades autorizadas requieren norma expresa que les otorgue la exoneración, sin que pueda considerarse que esa norma es el artículo 148 de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda. Se exceptúa el caso de las mutuales por cuanto



su exoneración es posterior a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

De Ud. muy atentamente,

Dra. Magda Inés Rojas Chaves
PROCURADORA ASESORA

c. Del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles y del Impuesto de Patente^{vi}

C-286-2003

26 de setiembre de 2003

Licenciado

Ronald Serrano Mena

Auditor Municipal

Municipalidad de Mora

S.O.

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General Adjunto me refiero a su oficio DA-136-2003 sin fecha, mediante el cual solicita a la Procuraduría General de la República emitir criterio en cuanto a los alcances de la exención contenida en el artículo 3 de la Ley N° 6172 de 16 de noviembre de 1977, en cuanto dicho norma dispone que "Las tierras y sus mejoras y los productos de las reservas indígenas estarán exentas de toda clase de impuestos nacionales o municipales, presentes o futuros", y según criterio del Departamento de Auditoría, la exención de impuestos es aplicable sólo a las tierras ubicadas dentro de los límites de reserva indígena desde el punto de vista agrario y no constructivo. En vista de ello, solicita emitir criterio en cuanto a si la exención es aplicable a los bienes inmuebles construidos en esas tierras, sea cualquier tipo de edificación o construcción, tales como viviendas, locales comerciales u otros, y si las actividades comerciales realizadas por indígenas dentro de territorio indígena deben cancelar el monto correspondiente a patente comercial.

I. Del régimen exonerativo contenido en la Ley N° 6172

Del análisis del artículo 3 de la Ley N° 6172, se desprende que el legislador estableció a favor de las comunidades indígenas, no sólo una serie de derechos y obligaciones a cargo de éstas, sino también le otorgó beneficios fiscales, tal como la exención prevista en el artículo 3 párrafo 2. Dice en lo que interesa el artículo 3°:

"...Las tierras y sus mejoras y los productos de las reservas indígenas estarán exentos de toda clase de impuestos nacionales o municipales, presentes o futuros."



Esa exención genérica objetiva prevista por el legislador, afectaba los impuestos nacionales y municipales que pesaban sobre terrenos, mejoras y productos o bien que se llegaran a crear en el futuro.

Sin embargo, tal régimen exonerativo fue afectado por la derogatoria general de todas las exenciones objetivas o subjetivas, prevista en el artículo 1° de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992, que en lo que interesa dispone:

"DEROGATORIA GENERICA.- Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, (...)"

Si bien la exención prevista en el artículo 3° de la Ley N° 6172 se hacía extensiva a los tributos futuros, también el legislador, en aras de preservar el poder tributario del Estado, delimitó los alcances de los regímenes exonerativos existentes al momento de la promulgación de la Ley N° 7293, y reformó mediante el artículo 50 de dicha Ley, lo dispuesto en el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y dispuso en forma expresa que los regímenes exonerativos no se extienden a los tributos establecidos posteriormente a su creación, aún cuando exista una disposición expresa en ese sentido, como sucede en el caso de análisis. Dice en lo que interesa el artículo 50:

"Modifícase el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que diga: Artículo 63.- Límite de aplicación. Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación".

También cabe destacar de que si bien el legislador previó en la Ley N° 7293 una serie de excepciones con respecto a la derogatoria genérica, es lo cierto que dentro de las mismas no se encuentra el régimen exonerativo contenido en la Ley N° 6172, lo cual implica que la exención a que refiere el artículo 3° de la Ley Indígena deviene en inaplicable por haber sido derogada por el legislador.

II. Del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles y del Impuesto de Patente:

A- Del Impuesto sobre los inmuebles y construcciones:

El impuesto sobre terrenos y construcciones está regulado en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley N° 7509 del 9 de mayo de 1995 y sus reformas, mediante la cual el Estado, en el ejercicio del Poder Tributario que deriva del artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, crea un impuesto que por su origen es de carácter nacional, pero que por disposición expresa del legislador se asigna a las corporaciones municipales para el cumplimiento de sus fines, a quienes se les otorga el carácter de



administración tributaria respecto de dicho tributo y se les atribuye la competencia para recaudar, controlar y fiscalizar citado tributo. Dice en lo que interesa el artículo 1º:

"Establecimiento del impuesto.

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

Por su parte, los artículos 2 y 3 disponen:

"Artículo 2.- Objeto del impuesto.

Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan".

"Artículo 3.- Competencia de las municipalidades.

Para los efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán el carácter de administración tributaria. Se encargarán de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente ley. (...)"

Por otra parte, el legislador en el Capítulo II de la Ley " Bienes no gravados", y concretamente en el artículo 4, estableció una lista con carácter de números clausus, de inmuebles no afectos al impuesto, es decir, de bienes que no constituyen objeto del gravamen a que refieren los artículos 1 y 2 de la Ley. Dice en lo que interesa el artículo 4º:

"Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

a)...

b) Los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas o hayan sido declarados, por el Poder Ejecutivo, reserva forestal, indígena o biológica, parque nacional o similar.

(...)"

En igual sentido, el artículo 5 inciso b) del Reglamento de la Ley (Decreto Ejecutivo N° 27601-H), repite lo dispuesto por el legislador, y dispone que los inmuebles que constituyan cuencas hidrográficas, reservas biológicas o indígenas se encuentran no afectos al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles. Sin embargo, advertimos en dicho inciso que el Poder Ejecutivo, al referirse al concepto de inmueble en el caso de las cuencas hidrográficas, lo refiere únicamente al terreno, mientras que el artículo 1º del Reglamento, referente a las definiciones, al deslindar los alcances del concepto de "bien inmueble", lo hace comprensivo no sólo del terreno, sino de las instalaciones, construcciones fijas y permanentes que existan en los bienes raíces, tanto urbanos como rurales. Sobre el particular, la Procuraduría General de la República en dictamen C-355-2001 manifestó:



"Según se indicó, el artículo 4 de la Ley N° 7509 establece una no sujeción al impuesto sobre los bienes inmuebles; no sujeción que debe ser entendida dentro del contexto del artículo 1° del Reglamento a dicha ley, que en forma clara dispone que para todos los efectos, cuando la ley o reglamento utilicen el término "bien inmueble", se hace referencia no solo a los terrenos, sino también a las instalaciones, construcciones fijas y permanentes en ellos ubicados. No obstante, tratándose del inciso c) del artículo 4, el inciso b) del artículo 5 del Reglamento constriñe el concepto de inmueble al terreno únicamente, cuando el mismo sirve de protección a las nacientes de agua y que sean parte integral de dichas cuencas, (...)"

Partiendo de lo expuesto y con fundamento en las citas de ley y reglamento, podemos afirmar que tratándose de los terrenos y construcciones de los indígenas, éstos no resultan afectos al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, en el tanto se encuentren ubicados en reservas indígenas así declaradas por el Poder Ejecutivo.

B-Del impuesto de patente municipal:

I.- Naturaleza jurídica del impuesto de patentes.

De conformidad con los artículos 169 y 170 constitucionales, los gobiernos municipales son entes autónomos, los cuales ostentan una potestad tributaria derivada, toda vez que de acuerdo al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, los tributos municipales deben ser autorizados por la Asamblea Legislativa, lo cual supone la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos de naturaleza local.

Con fundamento en esa atribución consagrada constitucionalmente, a los gobiernos locales les corresponde, en forma exclusiva, el otorgamiento de las licencias para el ejercicio de actividades lucrativas realizadas dentro de su jurisdicción y la recaudación respectiva del impuesto de patente municipal, como un medio de financiamiento para la realización de las actividades que realizan las municipalidades en beneficio de la comunidad.

Sobre el tema, en otras oportunidades la Procuraduría General ha señalado que:

"...la razón de gravar con el impuesto de patente municipal las actividades comerciales realizadas en un determinado cantón, (como parte del sistema de financiamiento de las municipalidades) deriva no solamente de lo dispuesto en el numeral 170 de nuestra Constitución, sino que - en armonía con tal disposición - también tiene una justificación de naturaleza social, la cual supone la necesidad de sufragar todos aquellos servicios públicos que



brindan los gobiernos locales en beneficio de la comunidad, mismos que se traducen en mejores garantías de seguridad, higiene, orden y ornato local, las cuales sin duda facilitan y permiten el ejercicio de la actividad comercial lucrativa; y tal deber de contribuir con los gastos públicos de las entidades municipales, también tiene su arraigo en los artículos 18 y 33 de nuestra Carta Magna, en el tanto que el impuesto de patente debe ajustarse a los principios de igualdad, proporcionalidad, racionalidad y generalidad, que configuran los llamados principios constitucionales de justicia tributaria material." (Dictamen de la Procuraduría N° C-126-2002. El resaltado no es del original).

Por otra parte, en los artículos 79 y siguientes del Código Municipal (Ley N°7794 del 30 de abril de 1998) se encuentra el fundamento normativo del impuesto de patentes municipales. El artículo 79 establece al respecto:

"ARTÍCULO 79.- 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 el 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." (El resaltado no es del original).

En reiterada jurisprudencia, la Sala Constitucional ha delimitado las características tributarias del impuesto de patente municipal. Dice al respecto la Sala:

"... que paga toda persona que se dedica al ejercicio de cualquier actividad lucrativa. En resolución de esta Sala número 2197-92 de las catorce horas treinta minutos del once de agosto de 1992, en su considerando II, se indicó que: "En doctrina se llama patente o impuesto a la actividad lucrativa, a que gravan los negocios sobre la base de caracteres externos más o menos fáciles de determinar, sin que exista un sistema único al respecto. Por el contrario, los sistemas de imposición de este tributo son de lo más variado, pero sí tienen ciertas características que les son comunes. Por esto es que difieren las leyes del impuesto de patente de un municipio a otro y las bases impositivas pueden ser igualmente variadas, como por ejemplo sobre las utilidades brutas, las ventas brutas, a base de categorías o clases, o bien, de una patente mínima y otra máxima". (SCV N° 5749-93. El resaltado no es del original).

Si analizamos la naturaleza jurídica del impuesto de patente municipal, se advierte que el legislador lo que pretende gravar con dicho impuesto es el ejercicio de una actividad lucrativa, que podemos definir como "...la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de unos de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o



distribución de bienes y servicios." (Juan Martín Queralt, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 6ta. Edición, 1995, pag. 630).

Así, las leyes de patentes de las distintas corporaciones municipales establecen como hecho generador del impuesto de patente, la realización de actividades lucrativas en la circunscripción territorial correspondiente. La Ley N° 7387 de 22 de agosto de 1994 - Ley de Patente Municipal de la Municipalidad del Cantón de Mora - no es la excepción, y en el artículo 1° dispone:

"Las personas físicas o jurídicas que se dediquen al ejercicio de cualquier tipo de actividades lucrativas en el Cantón de Mora, estarán obligadas a pagarle a la Municipalidad un impuesto de patente, de conformidad con esta ley".

Siendo que el hecho generador del impuesto de patente municipal a favor de la Municipalidad del Cantón de Mora es la realización de actividades lucrativas, y que de conformidad con los párrafos segundo y tercero de la Ley Indígena, los negocios instalados dentro de las comunidades indígenas sólo pueden ser administrados por indígenas, o preferentemente por cooperativas, debemos analizar si los mismos están sujetos al pago de la patente municipal. Dice en lo que interesa el artículo 6°:

"(...) Los establecimientos comerciales, sólo podrán ser administrados por indígenas. Ninguna otra persona o institución con fines de lucro podrán hacerlo.

Los negocios que se establezcan dentro de las reservas indígenas deberán ser administrados preferentemente por Cooperativas u otros grupos organizados de la comunidad".

Si partimos del análisis del párrafo segundo, advertimos que expresamente el legislador excluye el "lucro" como un fin en sí de las personas que exploten los negocios en las comunidades indígenas, lo que supone que las actividades comerciales de los mismos no pueden ser lucrativas, con lo cual no se cumple el presupuesto necesario para que se genere el pago del impuesto de patente municipal.

Si nos atenemos al párrafo tercero, el cual establece que en las reservas indígenas los negocios deben ser administrados preferentemente por cooperativas, debemos tener presente que de conformidad con la Ley de Asociaciones Cooperativas N° 6756, la actividad de tales asociaciones puede enmarcarse en dos vías: una estrechamente vinculada con la función social asignada por el Constituyente en el artículo 64 de la Constitución Política y por el legislador en el artículo 2° de la Ley, y otra vinculada con la actividad comercial con terceras personas y no provenientes de su función social, sin que ello desvirtúe los fines para los cuales fue creada. Esta dualidad de funciones, permite afirmar entonces,



que la actividad "empresarial" de algunas asociaciones cooperativas genera ingresos estrictamente ligados a su función social, e ingresos ajenos a su función social, pero provenientes del ejercicio de una actividad comercial diferente al objeto para el cual fue constituida la cooperativa. Y es precisamente en esta segunda vía, en donde - a juicio de la Procuraduría - eventualmente podría configurarse el hecho generador que determina el nacimiento de la obligación tributaria para con la entidad municipal, en cuyo caso correspondería a ésta determinar cuáles operaciones realizadas por la cooperativa son de carácter lucrativo y ajena a sus fines sociales.

III. CONCLUSIONES:

Con fundamento en lo expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República, que:

1. La exención contemplada en el artículo 3 de la Ley N° 6172 de 29 de noviembre de 1977, deviene en inaplicable por cuanto fue derogada por la derogatoria genérica contenida en el artículo 1° de la Ley N° 7293.
2. Por disposición del artículo 4 de la Ley N° 7509 y sus reformas, artículo 1 y 5 inciso b) del Reglamento, los bienes inmuebles (terreno, instalaciones y construcciones fijas y permanentes) propiedad de los indígenas y ubicados en reservas indígenas así declaradas por el Poder Ejecutivo, no se encuentran afectas al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles.
3. Los establecimientos comerciales administrados directamente por los indígenas y ubicados en las reservas indígenas, no se encuentran obligados al pago de patente municipal.
4. Los establecimientos comerciales administrados por cooperativas u otros grupos organizados de la comunidad indígena, tampoco se encuentran afectos al pago del impuesto de patente municipal por cuanto tal actividad no se considera lucrativa. Sin embargo, si tales cooperativas realizan actividad comercial con personas ajenas al fin social para el cual fue creada la cooperativa, deberán pagar el impuesto de patente por esa parte de la actividad realizada, correspondiendo a la entidad municipal determinar el porcentaje de la actividad que se considera ajena al fin de la cooperativa.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Con toda consideración, suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura
Procurador Tributario

d. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados^{vii}



Centro de Información Jurídica en Línea



C-259-2003

29 de agosto de 2003

M.B.A

Heibel Rodríguez Araya

Gerente General

Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados

S. M

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador Adjunto me refiero a su oficio G-2003-0696 de 5 de junio de 2003, mediante el cual solicita reconsideración de los dictámenes C-105-2002, C-197-2000 y C-263-2000, por cuanto en los mismos no se consideró que de conformidad con la Ley de Planificación Nacional y el Reglamento Sectorial, Decreto Ejecutivo N° 14313-SPPS-PLAN artículo 2°, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA) forma parte del Sector Salud. Y que al preverse en el inciso c) del artículo 4 de la Ley N° 7509 (Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles), una exención de las instituciones públicas de educación y salud, el AyA no estaría afecto a dicho impuesto.

Como bien lo advierte la Subdirección Jurídica de la entidad consultante, la Procuraduría General de la República se ha pronunciado reiteradamente sobre el régimen exonerativo del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, que deriva del artículo 17 de su Ley Orgánica (Ley N° 2726 de 14 de abril de 1961).

Así, en lo que interesa, el dictamen C-197-2000 de 30 de agosto de 2000 - que fuera ratificado por el dictamen C-263-2000 de 26 de octubre de 2000 ante reconsideración presentada por el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados- dispuso:

"Mediante la Ley N° 2726 de 14 de abril de 1961, se crea el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados como la entidad cuyo objeto primordial es dirigir, fijar políticas, establecer y aplicar normas, realizar y promover el planeamiento, financiamiento, desarrollo y todo lo relacionado con el suministro de agua potable, recolección y evacuación de aguas negras y residuos industriales líquidos y sistemas de alcantarillados" (art.1).

Para el cumplimiento de los fines propuestos, el legislador le otorgó al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, una exención genérica subjetiva. Sobre el particular, dispone el párrafo 2° del artículo 17 de la Ley:

"Estará exenta de todo pago de tasas, impuestos y derechos fiscales nacionales o municipales; gozará de franquicia telegráfica y postal; litigará en papel de oficio y no pagará



derechos de Registro."

Sin embargo, como bien se indicó en los dictámenes de cita, al régimen exonerativo que beneficia al AyA le fueron introducidas algunas limitaciones por parte del legislador en el ejercicio de su potestad tributaria. Y quizá la más importante es la contenida en el artículo 50 de la Ley N° 7293 de 3 de abril de 1992, ya que si bien mediante el inciso 1) del artículo 2 de la ley citada se exceptúa de la derogatoria genérica de los regímenes subjetivos y objetivos contenidos en las diferentes leyes, decretos y normas legales, otorgadas no solo a las instituciones descentralizadas sino también al Poder Ejecutivo, Poder Judicial, Poder Legislativo, Tribunal Supremo de Elecciones, municipalidades, empresas públicas estatales y municipales y a las universidades estatales; el artículo 50 de la Ley N° 7293 que modifica el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, limita los alcances de los regímenes de favor excluidos por el legislador de la derogatoria general, de modo tal, que las exenciones otorgadas con anterioridad, comprenden únicamente los tributos establecidos al momento de la entrada en vigencia de la Ley exonerativa (véase dictamen C-263-2000). Dice en lo que interesa el artículo 50:

"Modifícase el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que diga:

Artículo 63.- Límite de aplicación.- Aunque haya disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación."

Tal limitación, a juicio de esta Procuraduría reviste importancia por cuanto ello no es más que reconocer que el poder tributario del Estado es irrenunciable, intransferible e imprescriptible, de suerte tal que el legislador puede someter al pago de tributos, situaciones que anteriormente estaban exentas

Como consecuencia de la limitación dispuesta en el artículo 50 de la Ley N° 7293, la Procuraduría General determinó que la Ley N° 7509 de 5 de mayo de 1995 y sus reformas no quedaba afectada por el régimen exonerativo establecido a favor del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados. Dice en lo que interesa el dictamen C-197-2000:

"B.- Ley 7509 del 5 de mayo de 1995 y sus reformas:

La Ley N° 7509 (Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) se constituye en otra limitación a la exención genérica contenida en el artículo 17 de la Ley N° 2726.

Si bien el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, estaba exento del impuesto territorial creado por Ley N° 27 de 2 de marzo de 1939 y sus reformas, al promulgarse la Ley N° 7509 y derogar el legislador en forma expresa la Ley N° 27,



el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados quedó - en principio - afecto a la nueva normativa, ello por cuanto por disposición del artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (reformado por Ley N° 7293), las exenciones comprenden los impuestos vigentes al momento de su creación. No obstante ello, conteniendo la Ley N° 7509 un capítulo de bienes no gravados (Capítulo II), debemos determinar, si los bienes del Instituto resultan afectos al nuevo impuesto. Veamos:

El artículo 4 de la Ley establece cuales bienes no están afectos al impuesto sobre bienes inmuebles. Dice al respecto:

"Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

- a. Los inmuebles del Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas que por, ley especial, gocen de exención.

(...)"

Si analizamos el inciso a) del artículo 4°, advertimos que el legislador impone un requisito sine qua non para beneficiarse de la no afectación contenida en dicha norma, cual es que las instituciones indicadas "por ley especial gocen de exención", y es lo cierto que la exención contenida en el artículo 17 de la Ley N° 2726 fue limitada por el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de suerte tal, que al ser posterior la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la reforma del citado artículo, irremediablemente se requiere que el legislador exonere al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados en forma expresa del impuesto de comentario."

De acuerdo a lo expuesto, no queda la menor duda de que el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados está obligado al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles. No obstante, teniendo en consideración que la entidad consultante considera que la Procuraduría General en los dictámenes emitidos con anterioridad no consideró que el A y A forma parte del Sector Salud, y que por ende resultaría no afecto al impuesto territorial por disposición del inciso c) del artículo 4, conviene analizar tal situación.

Tal y como se había indicado, el artículo 4 de la Ley N° 7509 regula lo concerniente a los inmuebles no afectos al impuesto, y dentro de los supuestos de no afectación, establece en el inciso c) los inmuebles de las instituciones públicas de educación y salud.

Si analizamos con detenimiento el artículo 1° de la Ley que crea el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, advertimos que el legislador asigna fines específicos a la institución creada, a saber: dirigir y fijar políticas, establecer



y aplicar normas, realizar y promover el planeamiento, financiamiento y desarrollo de todo lo relacionado con el suministro de agua potable, recolección y evacuación de aguas negras y residuos industriales líquidos y sistemas de alcantarillados, correspondiendo a dicho instituto, por disposición del artículo 2º de su ley constitutiva, las siguientes atribuciones:

- Dirigir y vigilar lo concerniente al suministro de agua potable, recolección y evacuación de aguas negras y residuos industriales líquidos y de aguas pluviales en áreas urbanas.
- Examinar los aspectos de "prioridad, conveniencia y viabilidad" de proyectos relacionados con acueductos y alcantarillados y otorgar su aprobación a los mismos.
- Promover la conservación de cuencas hidrográficas y controlar la contaminación de las aguas.
- Elaborar planos de obras públicas relacionadas con acueductos y alcantarillados y aprobar los de obras privadas sobre esta materia.
- Aprovecharse de las aguas de dominio público para el cumplimiento de sus fines.
- Administrar y operar sistemas de acueductos y alcantarillados en todo el país, asumiéndose los mismos de acuerdo a la conveniencia y disponibilidad de recursos. Expresamente se indica que los operados por Municipalidades se asumirán solo en caso de ineficiencia en la prestación del servicio. Además, se faculta al A y A para que convengan con organismos locales la administración de tales servicios o bien de forma conjunta con juntas administradoras de integración mixta.
- Hacer cumplir los preceptos de la Ley General de Agua Potable.
- Construir, ampliar y reformar sistemas de acueductos y alcantarillados.
- Controlar la inversión de recursos públicos para obras de acueductos y alcantarillados.

Aparte de las atribuciones señaladas, también de los artículos 19, 21, 22 y 23 de la Ley, derivan otras atribuciones específicas, a saber:

- Destino específico de los ingresos netos que perciba el Instituto para los efectos de realizar planes nacionales de abastecimiento de agua potable y disposición de sus aguas residuales y pluviales.
- Aprobación previa de todo proyecto de construcción, ampliación y modificación de sistemas de abastecimiento de agua potable y disposición de aguas servidas y pluviales públicas o privadas, siendo esta competencia de obligatorio acatamiento



Centro de Información Jurídica en Línea



entratándose de fraccionamientos, urbanizaciones o lotificaciones, so pena de nulidad de cualquier otro permiso de órganos o entes públicos.

- Sufragar los gastos que implique la conservación, ampliación y seguridad de los bosques que sirvan para mantener fuentes de agua, para los efectos de servicios municipales que asuma el Instituto.
- Revisión de planos de construcción o reconstrucción parcial o total de una casa o edificio en las ciudades cabeceras de provincia o cantón, para los efectos propios de su competencia. De acuerdo a las atribuciones del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados a que se ha hecho referencia, no queda la menor duda de que dicha institución tiene por disposición expresa del legislador una competencia específica en todo lo relacionado con los acueductos, de suerte tal que es en dicho ámbito en donde debe desplegar toda su actividad, siendo en consecuencia el ente rector de tal objeto normativo.

Cabe preguntarse entonces, si por el hecho de que el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados integre el Sector Salud, puede ser considerado entonces como una institución de Salud. Veamos la normativa:

La Ley N° 5525 de 2 de mayo de 1974 (Ley de Planificación Nacional) establece un Sistema Nacional de Planificación a fin de intensificar el desarrollo del país a través del crecimiento de la producción y de la productividad, que tienda a una mejor distribución del ingreso y de los servicios asistenciales que brinda el Estado, promoviendo para ello una mayor participación del ciudadano en la solución de los problemas económicos y sociales. Dice en lo que interesa el artículo 1° de la Ley:

"Se establece un Sistema Nacional de Planificación que tendrá los siguientes objetivos:

- a. Intensificar el crecimiento de la producción y de la productividad del país.
- b. Promover la mejor distribución del ingreso y de los servicios sociales que presta el Estado.
- c. Propiciar una participación cada vez mayor de los ciudadanos en la solución de los problemas económicos y sociales.

De conformidad con el artículo 3 de la Ley, el Sistema Nacional de Planificación estará integrado por varios organismos. Dice en lo que interesa el artículo de cita:

"Constituirá el Sistema Nacional de Planificación los siguientes organismos:

- a. La Oficina de Planificación Nacional y Política Económica de la Presidencia de la República.
- b. Las unidades u oficinas de planificación de los ministerios,



instituciones descentralizadas y entidades públicas locales y regionales.

- c. Los mecanismos de coordinación y asesoría, tales como consejos asesores, comités interinstitucionales, comisiones consultivas y otros.

Tales organismos que integran el Sistema Nacional de Planificación, de conformidad con el artículo 4 de la Ley, dependerán de las autoridades superiores de cada entidad, y corresponderá al Presidente de la República fijar los lineamientos de política general del Plan Nacional de Desarrollo.

Asimismo, según reza del artículo 12 de la Ley, se podrán establecer oficinas sectoriales de acuerdo con las necesidades y cuando las instituciones integradas trabajen en un mismo campo de actividad. Dice en lo que interesa el artículo:

"Habrán unidades u oficinas de planificación en los ministerios e instituciones autónomas y semiautónomas.

De acuerdo con las necesidades y por iniciativa de la Oficina de Planificación Nacional y Política Económica, se establecerán oficinas integradas por varias unidades de las referidas en el primer párrafo de este artículo, cuando las instituciones correspondientes trabajen en un mismo campo de actividad."

Por Decreto Ejecutivo N° 14313-SPPS-PLAN y considerando que la salud tiene gran importancia para el desarrollo económico y para la cohesión social y política del país, así como la necesidad de agrupar a las instituciones, programas y actividades públicas en materia de salud con el fin de imprimir un grado mayor de coordinación, de eficacia y eficiencia en la administración y desarrollo del sector salud, se constituye el llamado Sector Salud, cuyo objetivo fundamental es cumplir con lo establecido en la Ley de Planificación Nacional y el Decreto N° 18184-PLAN de Dirección y Planificación Sectorial. Tal Sector, de conformidad con el artículo 2, está integrado por varias instituciones, dentro de las cuales se encuentra el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados. Dice al respecto el artículo:

"Integran el Sector:

- a. Ministerio de Salud;
- b. El Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica;
- c. El Ministerio de la Presidencia;
- h) Instituto Costarricense de Acueductos y alcantarillados;
- d. La Caja Costarricense del Seguro Social;
- e. Además para asuntos específicos, los programas o actividades a cargo de las siguientes entidades que deban enmarcarse dentro de las políticas del Sector:
- Instituto Nacional de Seguros, en su programa de riesgos profesionales y cualesquiera otros atinentes a prevención y



tratamiento;

- Universidad de Costa Rica, en lo que respecta al Instituto de Investigaciones en salud y área de Ciencias Médicas; y
 - a. Cualesquiera otras instituciones que determine el Presidente de la República, atendiendo propuesta del Ministerio de Salud. De conformidad con el artículo 4º, el Sector tiene objetivos bien definidos por el Ejecutivo. Dice en lo que interesa el artículo:
"Se definen para el Sector, los siguientes objetivos:
 - a. Atender directamente, por intermedio de las instituciones del Sector, e indirectamente, por gestión ante otros Sectores, todos los asuntos relacionados con el fomento y la promoción de las condiciones sociales y económicas, que permitan el pleno desarrollo de las capacidades humanas, físicas y mentales, intelectuales, afectivas y sociales en general; todo de acuerdo con las posibilidades históricas del desarrollo económico y tecnológico de la sociedad;
 - b. Garantizar en el país la existencia de servicios de promoción, conservación, recuperación y rehabilitación de la salud, de adecuada calidad técnica y de la más amplia cobertura legal, geográfica, cultural y económica;
 - c. Velar porque se dé en el país la más adecuada utilización de los recursos de la sociedad, destinados a la promoción, conservación, recuperación y rehabilitación de la salud:
 - definiendo la asignación de roles a instituciones y a organizaciones;
 - definiendo prioridades a las funciones y actividades de salud;
 - promoviendo la coordinación ágil y eficiente entre instituciones del Sector Salud;
 - vigilando y controlando el uso de los recursos públicos y privados;
 - estimulando la participación comunitaria en salud, canalizando los aportes y sugerencias de organizaciones populares y privadas, en aspectos relevantes para la salud de la población;
 - y
 - dirigiendo los procedimientos administrativos de manera que presten un apoyo eficiente y eficaz a las funciones técnicas;
 - ch) Garantizar la existencia de una legislación nacional, congruente, completa y actualizada, que promueva el crecimiento y desarrollo armónico de los individuos y las familiar, y que tienda a disminuir los riesgos de deterioro físico, mental, intelectual, afectivo y social de los miembros de la sociedad; y
 - a. capacitar a la población y suministrarle la información necesaria para propiciar activamente en las gestiones de salud."
- Con fundamento en la normativa transcrita, se puede afirmar



Centro de Información Jurídica en Línea



entonces que tanto el Sistema Nacional de Planificación como el Sector Salud, se constituyen en un instrumento básico para fortalecer y agilizar el sistema de planificación nacional, así como coadyuvar en la dirección y coordinación de las actividades del Gobierno y de sus instituciones autónomas en materia de salud, por revestir ésta vital importancia en desarrollo económico y social del país.

Ahora bien, a juicio de la Procuraduría General el hecho de que el Sector Salud esté integrado por diversas instituciones con un objetivo común previsto en el artículo 4 del Decreto Ejecutivo N° 14313-SPPS-PLAN, vinculado con el fomento y promoción de mejores condiciones económicas, promoción, conservación, recuperación y rehabilitación de la salud, no constituyen a tales instituciones per se en instituciones de salud propiamente. Si bien el derecho a la salud y a gozar de un ambiente sano en tanto derechos fundamentales repercuten en todas las esferas de la actividad del Estado, ello no significa que todos los entes y dependencias estatales estén llamados a velar por los mismos, sino más bien, ello conlleva a una obligación de los entes estatales a comprometerse activamente en procurar la salud de la población en todas sus manifestaciones; pero tal obligación debe ajustarse a la esfera de competencias de cada ente, órgano o dependencia, pero aún así es de aplicación general.

Sobre el particular, la Sala Constitucional en el Voto N° 2002-04152 de 11:21 horas del 3 de mayo de 2002, en que analizó las competencias y atribuciones del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, manifestó:

"Por estas razones, la Sala entiende que el primer llamado a controlar, fiscalizar y resolver todos los problemas relativos a al suministro de agua potable para usos domiciliarios, es el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, allí donde es competente para hacerlo. Y, en tal sentido, el AyA deviene en un importante instrumento para la consecución de los fines que constituyente se fijó como de realización necesaria para el bienestar de la comunidad en general."

De tal modo que es indudable el deber del AyA de velar por la Salud de quienes se abastecen de agua por medio de la red de agua potable de Nicoya.(...)"

Con fundamento en lo expuesto, podemos entonces arribar a la conclusión de que si bien el Instituto Nacional de Acueductos y Alcantarillados, como ente rector en materia de acueductos tiene una obligación ineludible de velar por la salud de las personas - motivo por el cual forma parte del Sector Salud creado mediante decreto Ejecutivo N° 14.313-SPPS-PLAN - no por ello se constituye en una institución de salud propiamente tal, como lo entiende la



Dirección Jurídica. En consecuencia dicha institución no puede derivar beneficio alguno de la no afectación prevista en el inciso c) del artículo 4 de la Ley N° 7509, respecto a los bienes inmuebles de su propiedad, toda vez que la misma -por disposición expresa del legislador- se reserva única y exclusivamente para las instituciones de educación y salud. En consecuencia se confirma el criterio expuesto en los dictámenes C-197-2000 y C-263-2000, respecto a la obligación que tiene el A y A de pagar el impuesto sobre los bienes inmuebles previsto en la Ley N° 7509 y su reforma.

Finalmente debe advertirse que admitir que el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados es una institución de salud, es desvirtuar las competencias y atribuciones que le han sido asignadas en forma expresa por el legislador.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Con toda consideración;

Lic. Juan Luis Montoya Segura
PROCURADOR TRIBUTARIO

e. Instituciones públicas en relación con las personas jurídicas privadas y su sujeción al pago del tributo^{viii}

C-139-2003

21 de mayo del 2003

Señora

Lucy Retana Chinchilla

Alcaldesa Municipal

Municipalidad de Curridabat

Estimada señora:

Con la aprobación del Señor Procurador General Adjunto, me refiero a su oficio N° AMC-060-02-2003 de 13 de febrero de 2003, mediante el cual solicita el criterio de la Procuraduría General de la República en torno a los siguientes aspectos:

"1.- ¿Cuál es la naturaleza Jurídica del Liceo Franco Costarricense?

2.- Si dicha Institución se encuentra dentro de los supuestos del inciso c) del artículo 4 de la Ley N°7509, del 9 de mayo de 1995 "Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles", para efectos de la exoneración del citado gravamen, o de cualquier otra normativa especial que le permita ser acreedora de la misma."

I.- EN CUANTO A LA NATURALEZA JURÍDICA DEL LICEO FRANCO COSTARRICENSE



Centro de Información Jurídica en Línea



Mediante Ley N° 4481 del 9 de diciembre de 1969, se aprobó el Acuerdo de Cooperación Cultural y Técnica entre los gobiernos de Costa Rica y Francia. El artículo 1° de dicha Ley dispuso:

"Artículo 1°.- Apruébase en todas y cada una de sus partes el Acuerdo de Cooperación Cultural y Técnica entre los Gobiernos de Francia y Costa Rica, suscrito el 30 de mayo de 1969, y de su anexo, Acuerdo para la Creación de un Instituto de Enseñanza Secundaria (Liceo Franco-Costarricense), formalizado por Decreto Ejecutivo N°52 de 18 de diciembre de 1967..."

En concordancia con el artículo citado, mediante Decreto Ejecutivo N°52-AE, (publicado en La Gaceta N°19 del 23 de enero de 1969) se había formalizado el Acuerdo entre el Gobierno de Costa Rica y el de Francia para el establecimiento del Liceo Franco Costarricense, ello de conformidad con el Canje de Notas de Cancillería N° 62 RE y número 53335-AE DE 30 de noviembre de 1967. El artículo 2 de dicha normativa dispone:

"Artículo 2.

El Liceo Franco- Costarricense, será administrado por la "Asociación Franco-costarricense de Enseñanza", asociación de derecho costarricense, cuyos estatutos se incluyen como anexo al presente canje de cartas impartirá a sus alumnos una enseñanza bilingüe de alto nivel que les permitirá, después que hayan obtenido los diplomas necesarios, seguir sus estudios superiores tanto en Francia como en Costa Rica". (Lo resaltado y subrayado no es del original).

De conformidad con las normas citadas y con lo establecido en el Estatuto de la Asociación Franco Costarricense, se desprende que el Liceo Franco Costarricense es un sujeto de derecho privado, constituido bajo la figura jurídica de una asociación, al amparo de la Ley N° 218 del 8 de agosto de 1939, cuyo fin de acuerdo al artículo tercero de sus estatutos es *"el establecimiento de centros educativos de primera y segunda enseñanza y especialización conforme lo juzgue conveniente, y participar en la ejecución de lo estipulado en el canje de cartas de fecha 30 de noviembre de 1967 entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno francés, para el establecimiento del Liceo Franco-Costarricense, según las funciones que se le otorguen."*

En ese sentido, de acuerdo a la normativa transcrita, resulta claro que el Liceo Franco Costarricense no se puede conceptuar como una Institución de Educación Pública de derecho Internacional. Si bien dicha institución es el producto de un acuerdo entre sujetos de derecho internacional, es lo cierto que ésta se rige por las normas de derecho interno costarricense.

Sobre este tipo de organizaciones, la Procuraduría General de la República mediante Dictamen N° C-244-2000, manifestó:



"Si bien en nuestro país operan algunos organismos que surgen al amparo de tratados o convenios internacionales y regidos por el Derecho Internacional, existen otros, que han surgido del acuerdo de sujetos de Derecho Internacional, pero que sin embargo tales acuerdos no se rigen por las normas del Derecho Internacional, sino por el derecho interno, es decir por aquellas normas internas del Estado en que se celebra el acuerdo, por cuanto la intención de las partes no ha sido crear un organismo internacional propiamente dicho, o de los surgidos al amparo de los convenios o tratados a los que refiere el artículo 7 de la Constitución Política.

...En cuanto a los organismos que funcionan en nuestro ordenamiento y que tienen como base acuerdos celebrados entre sujetos de derecho internacional (Estado-Organismo Internacional) y que en apariencia revisten el carácter de organismos internacionales, como bien se dijo, están sometidos a las leyes internas y al contrato mediante el cual fueron constituidos y no a la normativa propia del Derecho Internacional. Ello, en virtud de que esas organizaciones, no solo no han sido creadas como organismos de Derecho Internacional, sino que además, las disposiciones que los rigen no tienen esa naturaleza internacional, por cuanto la voluntad de las partes no va dirigida a crear un organismo de Derecho Internacional, si no una persona jurídica regida conforme al derecho costarricense..."

II.- EN CUANTO AL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN CONTEMPLADO EN EL INCISO C) DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY N°7509.

Siendo que el Liceo Franco Costarricense está constituido como una asociación que se rige de acuerdo a las normas de derecho costarricense, resta determinar si dicha institución se encuentra obligada al pago del impuesto que recae sobre bienes inmuebles, contemplado en la Ley N° 7509, del 9 de mayo de 1995, o si por el contrario puede acogerse a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 4 de la citada Ley.

De acuerdo al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre bienes Inmuebles, "Son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan."

Por su parte, en el artículo 4 de la citada Ley, el legislador estableció en forma taxativa una serie de supuestos de no sujeción. Dispone el artículo 4 en lo que interesa:

"ARTÍCULO 4.- Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

...c) Las instituciones públicas de educación y de salud.

...l) Los inmuebles pertenecientes a las asociaciones declaradas de utilidad pública por las autoridades correspondientes.



Centro de Información Jurídica en Línea



(Así adicionado este inciso por el artículo 2º, inciso a), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997)

La Procuraduría General en su oportunidad manifestó:

"...el artículo 4 de la Ley N° 7509 establece una no sujeción al impuesto sobre los bienes inmuebles; no sujeción que debe ser entendida dentro del contexto del artículo 1º del Reglamento de dicha ley, que en forma clara dispone que para todos los efectos, cuando la ley o reglamento utilicen el término "bien inmueble", se hace referencia no sólo los terrenos, sino también las instalaciones, construcciones fijas y permanentes en ellos ubicados." (Lo resaltado no es del original. Dictamen de la Procuraduría General C-234-2002).

Dentro de esos supuestos de no sujeción, el legislador en el inciso c) del artículo 4 de la Ley N°7509, excluyó como objeto del impuesto sobre los bienes inmuebles, los propios de las instituciones de educación pública y de salud. Ahora bien, si nos atenemos a la naturaleza jurídica del Liceo Franco Costarricense, es obvio que éste no puede beneficiarse de la no sujeción establecida, toda vez, que dicha institución se presenta como una casa de enseñanza privada.

Resulta de importancia señalar que las instituciones públicas, a diferencia de las personas jurídicas privadas, se rigen principalmente por el derecho público, caracterizándose, entre otros aspectos, por estar sujetas a determinados procedimientos administrativos, contar con fondos de carácter público, dictar actos administrativos, estar facultadas para celebrar contratos administrativos, formar parte de la administración pública en sentido objetivo y contar con agentes que en principio son funcionarios públicos. (Al respecto: DROMI, José Roberto. Derecho Administrativo Económico. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1980, pgs. 30 y 31.)

Sobre el tema, la Procuraduría General, ha manifestado:

"De modo que, para que una determinada persona jurídica pueda ser concebida como naturaleza pública, requiere estar sometida al Derecho Público, sea en su organización o en su funcionamiento; sumisión que debe derivar del ordenamiento jurídico vigente que la regula, ya sea porque éste prevé reglas especiales de organización pública, o porque se delegue en aquella persona el ejercicio de funciones públicas" (O.J.-015-96 de 17 de abril de 1996).

Por otra parte, siendo el Liceo Franco Costarricense una asociación constituida al amparo del derecho privado interno, tampoco podría beneficiarse de la no sujeción prevista en el inciso 1) del referido artículo 4 de la Ley N°7509; ello por cuanto se establece como condición, que las asociaciones hayan sido declaradas de utilidad pública, conforme al procedimiento



establecido en el artículo 32 de la Ley de Asociaciones. Dispone dicho artículo:

Artículo 32.- Las asociaciones simples, federadas o confederadas, cuyo desarrollo o actividad sean particularmente útiles para los intereses del Estado y llenen una necesidad social, podrán ser declaradas de utilidad pública cuando lo soliciten al Ministerio de Justicia y Gracia y este lo estime conveniente. Para alcanzar este beneficio, las asociaciones deberán tener tres años de inscritas como mínimo y operar legalmente al servicio de la comunidad. Las asociaciones reconocidas como de utilidad pública podrán gozar de las franquicias y concesiones administrativas y económicas que, para cumplir con sus fines, el Poder Ejecutivo les otorgue. En cualquier momento, el Ministerio de Justicia y Gracia revocará este beneficio, si desaparecen los motivos por los cuales fue concedido. Este Ministerio llevará los controles de las asociaciones declaradas de utilidad pública y les exigirá informes anuales. (Así reformado por el artículo 67 de la Ley No. 7935 de 25 de octubre de 1999).

Con fundamento en lo expuesto, se puede concluir entonces que el Liceo Franco Costarricense se encuentra obligado al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, en el tanto no califica en los supuestos de no sujeción previstos en el inciso c) y en el inciso l) del artículo 4º de la Ley N° 7509.

Queda en esta forma evacuada la consulta presentada.

Con toda consideración se suscribe atentamente,

Lic. Juan Luis Montoya Segura
Lic. Carlos Peralta Montero
PROCURADOR TRIBUTARIO
ABOGADO DE PROCURADURIA

f. Empresas concesionarias del régimen de zonas francas^{ix}

C-056-96

17 de abril, 1996.

Señor José Rossi Umaña Ministro
MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR

Estimado señor:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio D.M. 109-96 de 21 de febrero de 1996 (recibido por la secretaría del Despacho el día 26 del mismo mes y año),



mediante el cual solicita el criterio técnico-jurídico de esta Procuraduría General, respecto a la aplicación del impuesto sobre los bienes inmuebles (Ley N° 7509 de 9 de mayo de 1995) a los inmuebles de las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas. Si bien, en el oficio de referencia no se precisa cual es el punto objeto de controversia con la Ley N° 7509, de la opinión jurídica que se adjunta, pareciera que el problema se presenta respecto de aquellas empresas que habían obtenido la condición de concesionarias del régimen de zona franca por parte del Poder Ejecutivo antes de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles.

I- ANTECEDENTES:

Como antecedentes de importancia, se tiene que el inciso d) del artículo 20 de la Ley N° 7210 de 23 de Noviembre de 1990 (Ley de Régimen de Zonas Francas), dentro de los beneficios fiscales que otorga a los concesionarios de empresas acogidas al Régimen de Zona Franca, destaca la exención - por el término de 10 años a partir de la iniciación de operaciones - del pago del impuesto territorial.

La Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992 en su artículo 1° deroga todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros, al impuesto territorial. No obstante el artículo 2 inciso k) de dicha ley mantiene vigentes las exenciones otorgadas a las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca.

El artículo 34 de la Ley N° 7293 que modifica el artículo 4° de la Ley de Impuesto Territorial (Ley N° 27 de 2 de marzo de 1939 y sus reformas) establece que los inmuebles propiedad de las empresas instaladas y acogidas al régimen de zona franca, no estarán sujetos al pago del impuesto territorial.

Finalmente el artículo 4 de la Ley N° 7509 de 19 de junio de 1995 no incluye dentro de las no sujeciones a los inmuebles propiedad de las empresas acogidas al régimen de zona franca, y por disposición del artículo 34 inciso a) se deroga expresamente la Ley N° 27 así como cualquier disposición legal que se le oponga.

Lo anterior implica, que el beneficio otorgado a las empresas concesionarias del Régimen de Zona Franca - en cuanto al impuesto territorial quedó derogado - motivo por el cual se deben deslindar los alcances de tal derogatoria con respecto al impuesto sobre los bienes inmuebles creado por la Ley N° 7509, y a la exención contenida en artículo 20 de la Ley N° 7210.

II- APLICACION DE LAS LEYES EN EL TIEMPO:

A efecto de resolver la consulta presentada, resulta menester analizar la problemática que trae consigo la aplicación de las leyes en el tiempo, lo que implica lógicamente referirse a los



principios que la rigen, y que tienen por fundamento la prohibición de darle efecto retroactivo a las leyes en perjuicio de persona alguna o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.

Sobre el particular, esta Procuraduría en dictamen C-165-92 de 14 de setiembre de 1992, dijo:

" De conformidad con los principios que rigen la aplicación temporal de las normas, éstas se aplican a los hechos o situaciones - presupuesto de hecho - previstos por la norma: lo que significa que rigen aquellos acaecidos a partir de su vigencia. De conformidad con los artículos 34 y 129 de la Constitución Política, la ley rige hacia futuro aplicándose a los hechos o situaciones ocurridas durante su vigencia, no a aquellos acaecidos con anterioridad a la entrada en vigor ni - en principio - a los sucedidos con posterioridad a su derogación ".

Efectivamente, el artículo 34 constitucional prohíbe dar efecto retroactivo a las normas jurídicas cuando ello perjudique derechos adquiridos del administrado o situaciones jurídicas consolidadas. Ello nos lleva, inevitablemente a la " teoría de la supervivencia del derecho abolido ", como una manifestación propia del principio de irretroactividad de la ley, que establece como premisa general, el respeto que la nueva ley debe a aquellas situaciones que hubieren surgido y consolidado al amparo de la anterior normativa, o de los derechos que hubieren adquirido los administrados a su amparo.

Lo anterior permite afirmar - como lo ha hecho en reiteradas ocasiones esta Procuraduría - que las diferentes situaciones jurídicas deben apreciarse dentro del contexto de la ley a cuyo amparo se constituyeron, toda vez que la ley nueva no puede ni debe afectar hechos o actos que generaron situaciones jurídicas válidas y eficaces bajo la vigencia de la ley derogada (al efecto véase dictámenes C-058-88 de 24 de marzo de 1988 y C-265-95). El tratadista Carmelo Lozano Serrano (Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos. Editorial Tecnos, 1988) al tratar el tema, considera que en presencia de normas jurídicas que derogan normas anteriores, debe recurrirse al análisis de los presupuestos de hecho en función de las situaciones jurídicas que han nacido a su abrigo, a fin de buscar la solución a los problemas propios de los conflictos de leyes en el tiempo, amparado en los principios de retroactividad, irretroactividad y ultractividad de la ley. Entendida la retroactividad como aquella situación en que la ley nueva invade el dominio de la antigua, al aplicarse sobre aquellos hechos que han surgido antes de su vigencia. En tanto la irretroactividad, supone el acomodo de la ley derogada a su período de vigencia, de tal forma que la ley nueva solo se aplica



a aquellos hechos que se han producido a partir de su entrada en vigencia y no a los acaecidos con anterioridad, y finalmente la ultractividad, se da cuando una ley es aplicada, aún después de ser derogada por otra, a hechos que se producen tras la entrada en vigencia de la ley nueva.

La problemática de la vigencia de las leyes en el tiempo no es ajena a la materia tributaria, tanto en lo que refiere a la aplicación de aquellas leyes mediante las cuales se crean tributos, como en lo referente a aquellas mediante las cuales se otorgan o crean regímenes fiscales de favor. Partiendo de lo dicho, en la aplicación de la ley tributaria nueva, debe considerarse - entratándose de la creación de un impuesto - el momento en que se configura el hecho generador, y en el caso del disfrute de un beneficio fiscal afectado por una ley posterior, el momento en que se realiza el hecho exento. Y es precisamente, sobre tales premisas que debe centrarse el análisis de la situación consultada.

III- CONSIDERACIONES GENERALES RESPECTO DEL REGIMEN DE BENEFICIOS E INCENTIVOS A LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS DEL REGIMEN DE ZONA FRANCA.

A la luz del artículo 1º de la Ley N° 7210, el régimen de zona franca, es el conjunto de incentivos y beneficios que otorga el Estado a las empresas que cumplan con los requisitos y obligaciones establecidas en la ley y que tienen como objetivo primordial la manipulación, procesamiento, manufactura, producción, reparación y mantenimiento de bienes y prestación de servicios destinados a la exportación o reexportación. Beneficios que de conformidad con el artículo 25 de la Ley, son acordados - previo dictamen de la Corporación aprobado por la Junta Directiva de ésta - por el Poder Ejecutivo. El acto mediante el cual la Corporación y posteriormente el Poder Ejecutivo acuerdan el otorgamiento del régimen de incentivos y beneficios fiscales a las personas físicas o jurídicas que han sido admitidas como concesionarias del régimen de zona franca, es un acto discrecional que posibilita el posterior disfrute de los beneficios dispuestos por el legislador. Es decir, que tal potestad discrecional permite que sus titulares puedan evaluar, el interés privado de las empresas solicitantes en función del interés público que se persigue con la creación del régimen, a fin de otorgar el régimen fiscal de favor.

El conjunto de incentivos que otorga el régimen de zona franca está comprendido en el artículo 20 de la Ley N° 7210, de suerte tal, que el disfrute de tales beneficios, se da en la medida que las empresas debidamente calificadas se sitúen dentro del hecho exento. No obstante, para el efectivo disfrute de los beneficios



que otorga el legislador, se requiere de un acto de concreción de la norma correspondiente, por cuanto esta no se aplica directamente, sino que requiere de un procedimiento especial - como se ha expuesto - por medio del cual la administración precisa cuáles empresas merecen que el Estado les ayude para el cumplimiento de los fines que persigue el régimen. Por tal razón, ese acto de la administración (Corporación y Poder Ejecutivo) es discrecional y debe ser la consecuencia de la debida apreciación de los requerimientos de la ley, por lo que a dicho acto se le deben aplicar los principios y disposiciones en orden a la vigencia temporal de las normas jurídicas y el principio de intangibilidad de los efectos individuales de los actos jurídicos creadores de derecho.

En el caso sometido a consideración, es lo cierto que las normas que otorgan el régimen de incentivos a las empresas acogidas al régimen de zona franca, son generadoras de una situación jurídica a su favor, que como bien se ha dicho se consolida con el acuerdo del Poder Ejecutivo mediante el cual se aprueba la inclusión dentro del régimen y el otorgamiento de los beneficios fiscales, mismo que surte sus efectos a partir de la firma del respectivo contrato de las empresas beneficiarias con la Corporación de Zona Franca.

De lo expuesto se tiene que todas aquellas empresas que solicitaron la inclusión al régimen de zona franca, y que fueron debidamente calificadas por la Corporación y cuya aprobación fue acordada por el Poder Ejecutivo, tienen derecho al régimen de incentivos en la forma que lo establece el artículo 20 de la Ley; beneficios que, como en el casos del inciso d) será hasta por el término de 10 años contados a partir del inicio de operaciones de las empresas. Pareciera que lo anterior plantea - en cuanto a la exención del impuesto territorial - un conflicto de leyes en el tiempo con respecto al artículo 4° de la Ley N° 7509 de 19 de junio de 1995, con la cual se gravan los inmuebles propiedad de las empresas acogidas al régimen de zona franca y con el artículo 34 mediante el cual se derogan todas las disposiciones legales que se le opongan.

Conflicto que el legislador no resolvió con el derecho transitorio, por lo que la solución debe de buscarse a la luz de la doctrina.

Entratándose de normas jurídicas que otorgan beneficios fiscales y cuyos efectos trascienden su vigencia, al ser derogada dicha norma por otra posterior, habría que analizar la situación de la siguiente manera: Si la nueva ley suprime o modifica la norma que otorga el beneficio, pueden presentarse dos posibles soluciones, a saber: 1- que el legislador prevea en las disposiciones



transitorias, los efectos que sobre las exenciones anteriores va a tener la nueva ley, en cuyo caso nos estaríamos a lo dispuesto por la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a los derechos adquiridos en materia de exenciones, 2- cuando el legislador guarda silencio y no hace uso del derecho transitorio para resolver el problema, el beneficio fiscal se mantiene hasta el agotamiento del término por el cual se otorgó.

En el caso que se analiza, la ley N° 7210 en el inciso d) del artículo 20 otorgó exención de pago del impuesto territorial por el término de 10 años, beneficio que confirma el legislador en el artículo 4° de la Ley N° 27 (reformado por el artículo 34 de la Ley N° 7293) al no sujetar los inmuebles propiedad de las empresas acogidas al régimen de zona franca al pago del impuesto territorial. Por su parte la Ley N° 7509 al no contemplar en su artículo 4° (no sujeciones al impuesto) a los bienes inmuebles de las empresas acogidas al régimen de zona franca y derogar expresamente (art.34) todas aquellas disposiciones que se le opongan - dentro de las cuales se encuentra obviamente la disposición contenida en el inciso d) del artículo 20 de la Ley N° 7210 - sin prever el legislador ninguna disposición transitoria que regule las exenciones otorgadas al amparo de las leyes derogadas - tal es el caso del inciso d) del artículo 20 de la Ley N° 7210 y del artículo 4° de la Ley N° 27 - debe entenderse que los beneficios otorgados se mantienen hasta el acaecimiento del término de 10 años por el cual se otorgaron. No obstante, de conformidad con el artículo 34 de la Ley N° 7293, el disfrute del beneficio otorgado en el inciso d) del artículo 20 de la Ley N° 7210 lo es únicamente respecto de los inmuebles propiedad de la empresa instalada y acogida al régimen de zona franca.

También merece análisis, la situación de aquellas empresas que a la fecha de entrar en vigencia la Ley N° 7509 tenían presentada la correspondiente solicitud de inclusión al régimen de zona franca, a fin de establecer, si éstas tienen derecho a la exención del impuesto sobre los bienes inmuebles creado por la ley de cita.

La cuestión es determinar si la simple presentación de la solicitud a la Corporación de la Zona Franca a que alude el artículo 25 de la Ley, resulta suficiente para optar a los beneficios fiscales que otorga el régimen. Si analizamos armónicamente las disposiciones contenidas en el Capítulo VIII de la Ley " Procedimiento para otorgar el régimen " nos damos cuenta que la presentación de la solicitud constituye el acto inicial del procedimiento, solicitud que debe cumplir con todos los requisitos exigidos, para que la Junta Directiva, si la estima ajustada a derecho dictamine y recomiende el otorgamiento del régimen de incentivos y beneficios, dictamen que deberá ser aprobado por



Centro de Información Jurídica en Línea



acuerdo del Poder Ejecutivo, quien en última instancia otorga el régimen de referencia, que entrará en vigor una vez que se firme el contrato correspondiente.

Como bien se puede observar, la simple presentación de la solicitud y del cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley y el reglamento, no bastan para devengar los beneficios del régimen, por cuanto ello, no origina ningún derecho para el administrado. Interpretar que el simple hecho de presentar la solicitud de inclusión al régimen de zona franca legítima a los administrados para exigir el otorgamiento de los beneficios fiscales que contempla la ley, es negar la posibilidad de una evaluación por parte de la entidad competente para determinar si los intereses privados armonizan con el interés público y si en virtud de ello procede o no concretizar el régimen de incentivos que establece la ley.

Partiendo de lo anterior, si a la fecha de entrar en vigencia la Ley de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles los interesados habían presentado la solicitud de inclusión al régimen de zona franca y esta no reunía todos los requisitos necesarios para evaluar la posibilidad de otorgamiento del régimen de incentivos - requisitos entre los cuales se encuentra la aprobación del dictamen que emite la Corporación por parte de la Junta Directiva y la aprobación por acuerdo del Poder Ejecutivo, y la posterior firma del contrato como requisito de eficacia para devengar los beneficios del régimen - debe concluirse entonces que la presentación de tal solicitud, simplemente otorga al administrado el derecho para que su gestión sea evaluada a fin de aspirar al régimen de incentivos que otorga la ley, y no le da derecho alguno para exigir la exención del impuesto sobre los bienes inmuebles amparado en el inciso d) del artículo 20, por lo que están obligados al pago del impuesto de referencia.

Finalmente, en relación con las personas físicas o jurídicas que hubieran presentado la solicitud después de la promulgación de la ley N° 7509, debe concluirse que también están obligadas al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, en virtud de que la ley nueva - salvo que el legislador disponga otra cosa - regula todas aquellas situaciones que se dan a partir de su entrada en vigencia, ello agregado al hecho de que el nuevo régimen tributario, no incluye a las empresas concesionarias del régimen de zona franca, como exenta de dicho impuesto.

IV- CONCLUSIONES:

Con fundamento en todo lo expuesto, esta Procuraduría concluye:

1- A partir de la entrada en vigencia de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles todas las empresas que se acojan al régimen de zona franca están obligadas al pago de dicho impuesto.



No obstante, aquellas empresas concesionarias del régimen de zona franca a quien se hubiere otorgado exención de impuesto territorial por un plazo de 10 años - en el tanto sean propietarias de los inmuebles instalados en el régimen de zona franca - mantienen dicho beneficio hasta el fenecimiento del término respecto del impuesto sobre los bienes inmuebles, ello por cuanto el objeto del impuesto, tanto en el impuesto territorial (Ley N° 27) como en el impuesto sobre los bienes inmuebles (Ley N° 7509) es el mismo, sean los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes.

2- Que las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al régimen antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 7509 están obligadas al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, por cuanto la simple presentación de la solicitud de inclusión al régimen ante la Corporación, únicamente le otorga derecho a que su situación sea evaluada y calificada hasta que se acuerde su inclusión o no al régimen de incentivos, pero no le da derecho a devengar los beneficios del régimen.

3- Que las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al régimen de zona franca después de entrar en vigencia la Ley N° 7509, están obligados al pago del impuesto sobre los bienes inmuebles, toda vez que el artículo 4° de dicha ley no contempla los inmuebles de las empresas acogidas al régimen de zona franca como no sujetos al impuesto de dicho tributo.

Queda en esta forma evacuada la consulta propuesta.

Con toda consideración, suscribe atentamente;

Lic. Juan Luis Montoya Segura PROCURADOR CIVIL

g. Empresas turísticas*

C-267-95

San José, 22 de diciembre de 1995

Sr. Ing. Carlos Roesch Carranza

Ministro de Turismo

S. D.

Estimado señor Ministro:

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su atento oficio PE-1059-95 de 12 de diciembre último, mediante el cual consulta el criterio de la Procuraduría en cuanto a si la vigencia de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles implica la eliminación de la exoneración del Impuesto Territorial de que disfrutaban las empresas hoteleras.

Adjunta Ud. el criterio del Asesor Legal del Instituto



Costarricense de Turismo, según el cual la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles deroga hacia el futuro la exención del impuesto territorial previsto en el artículo 7, inciso a) v de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. No obstante, las empresas que a la entrada en vigencia de dicha Ley tenían suscrito un "contrato turístico" que les exoneraba del pago del impuesto territorial por determinado plazo, tienen derecho a continuar disfrutando de la exoneración por el plazo restante, en virtud de la teoría de la "supervivencia del derecho abolido".

Dos son, entonces, los puntos que deben ser analizados. En primer término, si conforme a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se mantiene la vigencia del artículo 7, inciso a), v) de la Ley de Incentivos Turísticos. Luego, la situación de los actuales titulares de un derecho a la exoneración al Impuesto Territorial.

A-. EFICACIA DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

La Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico, N. 6990 de 15 de julio de 1985, establece en lo que interesa: "Artículo 7º.- A las empresas calificadas para obtener los beneficios de esta Ley, se les podrán otorgar, total o parcialmente, los siguientes incentivos de acuerdo con la actividad en que se clasifiquen:

a) Servicios de hotelería: (...).

v) Exoneración del impuesto territorial, hasta por un período de seis años a partir de la firma del contrato, a aquellos establecimientos que se instalen fuera de la región metropolitana establecida por el Ministerio de Planificación.

Como se indica en la opinión del Asesor Legal, la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sustituye el Impuesto Territorial, manteniendo el mismo Hecho Generador (propiedad, posesión o, en su caso, uso y disfrute, de un bien inmueble), pero modificando elementos esenciales como el sujeto activo y, en algunos casos, el sujeto pasivo.

La Ley define sobre qué bienes recae el impuesto, aspecto en el cual no existen diferencias sustanciales con la Ley del Impuesto Territorial.

Dado que el objeto del tributo es el mismo que el del Impuesto Territorial, el intérprete podría ser tentado a inclinarse por la permanencia del derecho de exoneración establecido en la Ley N. 6990.

Dicha conclusión desconocería, sin embargo, la pretensión de la nueva ley de cubrir todos los bienes inmuebles del país, salvo los casos de excepción previstos en el artículo 4º de la nueva Ley. La enumeración taxativa que allí se hace determina que los bienes no contemplados en ella están gravados por el Impuesto. Máxime que el artículo 34 de la misma Ley dispone la derogación genérica de toda disposición que se le oponga. Y es claro que la previsión de una



exoneración del impuesto territorial se opondría a la pretensión de gravar todo bien inmueble. Por consiguiente, debe entenderse derogada la exoneración contenida en la Ley N. 6990 de cita.

Observamos, además, que también en el caso de que se concluyera que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene una identidad sustancialmente distinta del Impuesto Territorial, habría que concluir necesariamente en la derogatoria del beneficio exoneratorio, puesto que el artículo 34 de la Ley N. 7509 dispone en su inciso a) la derogatoria expresa de la Ley del Impuesto Territorial y si ésta no está vigente, pierde sentido la norma exoneratoria.

De allí que, de conformidad con la definición contenida en el artículo 6° de la nueva Ley, las empresas turísticas que sean propietarias de un bien inmueble son obligados contribuyentes del Impuesto que la Ley crea sobre los bienes inmuebles, salvo que por imperativo legal deba acordárseles una exoneración. El principio es, sin embargo, que a partir de la publicación de la ley, la Administración Pública carece de potestad para acordar, dentro de los beneficios fiscales a las empresas turísticas, la exoneración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

B-. MANTENIMIENTO DE LA EXONERACION DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Dada la derogatoria de la Ley del Impuesto Territorial, se discute la vigencia de las exoneraciones acordadas en ejecución de la Ley de Incentivos para la actividad turística.

Ante una situación similar a la que ahora nos ocupa -la entrada en vigor de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes con derogatoria parcial de los incentivos previstos por la Ley N. 6990- la Procuraduría, en dictamen C-165-92 de 14 de octubre de 1992, se refirió al carácter legal del régimen de incentivos fiscales y a su concreción en la empresa turística por medio de un acto-condición. En relación con el régimen jurídico de este acto, se indicó:

"El acto-condición no es, obviamente, la fuente creadora de los beneficios que puede disfrutar la empresa, pero sí posibilita el posterior disfrute de ellos, al concretizar en una industria turística determinada lo dispuesto por las normas legales y reglamentarias. A dicho acto se le aplican los principios y disposiciones en orden a la vigencia temporal de las normas jurídicas y el principio de intangibilidad de los efectos individuales de los actos jurídicos creadores de derechos. Y que determinan que una situación jurídica se rige por la norma vigente en el momento de su constitución, sin perjuicio de que sus efectos no realizados y su extinción puedan ser normados por la nueva disposición, en el tanto en que no se lesionen derechos



patrimoniales adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas". Puesto que el acto de otorgamiento de los incentivos fiscales es un acto creador de derechos para la empresa turística, los efectos jurídicos de ese acto son intangibles para la Administración. Significa lo anterior que no se aplican los principios generales en orden a la aplicación de la ley tributaria, ya que: "Cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado en relación al (sic) de los demás en la cuantía del beneficio concedido y por el plazo otorgado...", (voto particular del Magistrado del Tribunal Constitucional español, Gomez-Ferrer referente a la intangibilidad del "acto condición", transcrito por F, LOPEZ MENUDO: "La irretroactividad en la jurisprudencia constitucional", en Estudios sobre la Constitución Española, I, Editorial Civitas S. A., Madrid, 1991, p. 449.

Por lo que, como señaló la Procuraduría en dictamen C-034-93 de 17 de marzo de 1993:

"...quienes son titulares de los llamados "contratos turísticos" tienen el derecho a exigir que su situación jurídica sea mantenida, a pesar de la derogación de algunos incentivos fiscales...".

Teniendo en cuenta lo expuesto, y considerando que el legislador no previó en las disposiciones transitorias de la Ley N° 7509 los efectos que sobre las exenciones otorgadas al amparo de la Ley N° 6990 tendría la nueva norma, resulta lógico recurrir, entonces, a la solución que para tales situaciones ha adoptado la doctrina; sea, la de mantener los efectos de la exención hasta el acaecimiento del plazo por el cual fue otorgada. De modo que si al acordar un régimen de beneficios, se otorgó a una empresa el disfrute de una exoneración por el Impuesto Territorial, esta empresa tiene derecho a continuar disfrutando de la exoneración al impuesto que grava los bienes inmuebles por el plazo que le resta según el acuerdo respectivo. Lo contrario implicaría una modificación a su situación jurídica, que no es exactamente la misma que la del resto de contribuyentes.

CONCLUSION:

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

a) las empresas turísticas titulares de una exoneración del impuesto territorial, debidamente otorgada por la Administración, tienen derecho a continuar disfrutando de la exención, referida ahora al Impuesto sobre Bienes Inmuebles establecido por la Ley N. 7509 de 9 de mayo de 1995.



b) Puesto que la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene la pretensión de gravar todos los bienes inmuebles, excepto los contemplados en su artículo 4º, debe concluirse en la imposibilidad jurídica de la Administración de acordar hacia el futuro el beneficio contemplado en el inciso a), v) del artículo 7 de la Ley de Incentivos Turísticos, N. 6990 de 15 de julio de 1985.

Del señor Ministro, muy atentamente:

Dra. Magda Inés Rojas Chaves

PROCURADORA ASESORA

FUENTES CONSULTADAS

ⁱ SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución 11532 de las catorce horas con cincuenta y seis minutos del veintiuno de diciembre del dos mil.

ⁱⁱ SECCION PRIMERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSE. Resolución de las diez horas cincuenta minutos del veintiuno de septiembre de dos mil uno.

ⁱⁱⁱ SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución 5863 de las nueve horas con veintinueve minutos del catorce de junio de dos mil dos.

^{iv} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-170-2005, dirigido a la Municipalidad de Cartago el seis de mayo de dos mil cinco.

^v PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-104-2005, dirigido al Banco Hipotecario de la Vivienda el siete de marzo de dos mil cinco.

^{vi} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-286-2003, dirigido a la Municipalidad de Mora el veintiséis de septiembre de dos mil tres.

^{vii} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-259-2003, dirigido al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados el veintinueve de agosto de dos mil tres.

^{viii} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-139-2003, dirigido a la Municipalidad de Curridabat el veintiuno de mayo de dos mil tres.

^{ix} PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-056-96, dirigido al Ministerio de Comercio Exterior el diecisiete de abril de mil novecientos noventa y seis.

^x PROCURADURIA GENERAL DE LA REPUBLICA. Oficio C-267-95, dirigido al Ministro de Turismo, el veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y cinco.



AVISO LEGAL

El Centro de Información Jurídica en Línea es un centro de carácter académico con fines didácticos, dentro del marco normativo de los usos honrados realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos número 6683, reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos, acuerdos municipales, reglamentos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos número 6683. Elabora compendios de obras literarias o de artículos de revistas científicas o técnicos con fines didácticos dentro de los límites estipulados en el artículo 58 de la Ley de Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual número 8039.