

**DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**  
**ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA**

DIRECTRIZ 01-2007

San José, 22 de mayo de 2007

ASUNTO:

LA AFECTACIÓN DEL ICE AL IMPUESTO  
SOBRE BIENES INMUEBLES

Señores  
Alcaldes Municipales  
Intendentes Consejos de Distrito  
Encargados Oficinas de Valoración  
Asesores Municipales ONT

Estimados señores:

El Órgano de Normalización Técnica, emite la Directriz N°01-2007 denominada “LA AFECTACIÓN DEL ICE AL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES”, con fundamento en lo que dispone el artículo 12 de la Ley N°7509 de Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el que señala que el Órgano de Normalización Técnica es asesor obligado de las municipalidades aunado al artículo 1° inciso a) Proceso Legal en Valoraciones Municipales, Administrativas y Tributarias de la Resolución Administrativa N°DGT-18-2006, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N°160 de 22 de agosto de 2006 que indica que se debe: “ Velar por mantener la uniformidad de criterios doctrinales en todas las materias atribuibles al Órgano de Normalización Técnica”, por lo que esta dependencia procede al establecimiento de la presente directriz.

**OBJETIVO DE LA PRESENTE DIRECTRIZ:**

Informar a las diferentes municipalidades de país el porque el ICE se encuentra afecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

## INTRODUCCIÓN

### CONCEPTO DE EXENCIÓN:

Lo que la doctrina jurídica informa:

1. Según el tratadista costarricense Dr. Adrián Torrealba Navas destaca que la exención tiene como efecto principal, el no nacimiento de la obligación tributaria y señala dos tipos de presupuestos: a) Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **simple**, el hecho generador se verifica en su modalidad exenta y, por tanto, no nace la obligación tributaria. b) Cuando estamos ante exenciones con presupuesto de hecho **complejo**, se pueden dar las siguientes posibilidades:

a. Que el hecho **legitimador** deba realizarse antes de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En ese caso, la exención no ha nacido aunque se realice el hecho **legitimador**, pero tampoco la obligación tributaria. Si se da la modalidad exenta del hecho generador pero no se había realizado el hecho **legitimador**, no nace la exención y, por tanto, nace plenamente la obligación tributaria.

b. Que el hecho legitimador deba realizarse después de que ocurra la modalidad exenta del hecho generador. En tal caso, aun cuando se realice la modalidad exenta del hecho generador, la exención no nace aun, pues falta que se realice el hecho legitimador. No obstante, la obligación tributaria queda, al decir de HERRERA MOLINA (*Op. cit.*, p.p. 76-79), sujeta a una situación jurídica interina, carente de firmeza, de modo que, en la medida en que el hecho legitimador llegue a realizarse, desaparece del mundo jurídico.

Lo que la ley ordena:

Según nuestra legislación, como lo señala el artículo 61 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante –Código Tributario- indica que la “Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.”, definición confirmada en la jurisprudencia de la Sala de Casación, en sentencia No. 45 de 15:30 horas del 13 de junio de 1979 que por virtud de la exención: "...un hecho o

**DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**  
**ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA**

LA EXENCION: DISPENSA LEGAL DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA O MODALIDAD DEL HECHO GENERADOR?

Dr. Adrián Torrealba Navas

Página 3

acto que está afectado por un tributo en forma abstracta, es dispensado de su pago por disposición especial...".

**Evolución legal de las reformas a las exenciones que afectan al ICE**

1. El artículo 20 de la Ley 449 de 8 de abril de 1949 y sus reformas estableció:

“El Instituto Costarricense de Electricidad está exento del pago de los impuestos nacionales y municipales y goza de franquicia postal y telegráfica”.

2. La Ley de Impuesto Territorial N°27 de 2 de marzo de 1939 y sus reformas en su artículo 4 establecía:

**"Artículo 4.- No sujeciones.**

No están afectos a este impuesto, los inmuebles propiedad de:

- El Poder Legislativo; el Poder Ejecutivo; el Poder Judicial; el Tribunal Supremo de Elecciones y las municipalidades.
- Las Juntas de Educación, las estaciones radiotelegráficas y radiotelefónicas públicas.
- El Servicio Nacional de Electricidad.
- El Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas (IICA) y los miembros de su personal que no sean ciudadanos costarricenses.
- La Caja Costarricense de Seguro Social.
- El Instituto Costarricense de Electricidad...”

3. Con la Ley N°7293 denominada Ley Reguladora de todas las exoneraciones vigentes, su derogatoria y sus exenciones que fuera publicada en el Diario Oficial La Gaceta el 3 de abril de 1992, se derogan y mantienen ciertas exenciones en su artículo 34 y también reforma al artículo 4 de la Ley N°27 de 2 de marzo de 1939 (Ley de Impuesto Territorial)

En primer lugar deroga la exenciones

Artículo 1°

“Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas prescritas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente ley.”

Mantiene incólume algunas exenciones:

Artículo 2 inciso 1)

“las que se hayan 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.”

En cuanto a la modificación del artículo 4° de la Ley N° 27 Ley de Impuesto Territorial, se transcribe lo que interesa, para concluir **que en principio esa reforma en nada afectó la exención al ICE:**

**"Artículo 4.- No sujeciones.**

No están afectos a este impuesto, los inmuebles propiedad de:

- El Poder Legislativo; el Poder Ejecutivo; el Poder Judicial; el Tribunal Supremo de Elecciones y las municipalidades.
- Las Juntas de Educación, las estaciones radiotelegráficas y radiotelefónicas públicas.
- El Servicio Nacional de Electricidad.
- El Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas (IICA) y los miembros de su personal que no sean ciudadanos costarricenses.
- La Caja Costarricense de Seguro Social.

**DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**  
**ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA**

- El Instituto Costarricense de Electricidad...”.

Pero a su vez esta Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes en su artículo 50 modifica al artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, disponiendo que:

“aunque haya disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente”.

Situación anterior que clarifica el artículo 5 inciso b) del Código Tributario, puesto que la existencia de una exención se sustenta en el principio de reserva de ley, porque en cuestiones tributarias solo la ley puede:

“b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios”

Ahora bien, a partir de la vigencia de la Ley N°7293 Ley Reguladora de todas las exoneraciones vigentes, se modificó al artículo 4° de la Ley N°27 de Impuesto Territorial y que en nada consideró a la exención otorgada al ICE, pero que concomitantemente modifica al artículo 63 del Código Tributario literalmente ordena:

“aunque haya disposición expresa de ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente”

Esto quiere decir que el legislador a pesar de haber modificado el artículo 4 de la Ley N°27 Ley de Impuesto Territorial, la exención otorgada al ICE resultó afectada por la modificación al artículo 63 del Código Tributario, puesto que en materia de exenciones la interpretación de las normas ha de ser restrictiva, siendo inexistente la norma jurídica que amparaba la exención otorgada a esta institución.

4. Con la publicación de la Ley 7509 Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles el 9 de mayo de 1995, se concretan los presupuestos fácticos del artículo 63 del Código Tributario, puesto que en su artículo 38 inciso a) se deroga a la Ley N°27 de 2 de marzo de 1939 (Ley de Impuesto Territorial y

***DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION***  
***ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA***

su reformas) y establece en su artículo 4 inciso a) cuales inmuebles del Estado no están afectos al impuesto sobre bienes inmuebles:

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

El impuesto sobre Bienes Inmuebles, originario de la ley publicada el 9 de mayo de 1995 se convierte en un tributo establecido de forma posterior a la creación de la Ley Constitutiva del ICE y consecuentemente para que exista exención por Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de esa institución, debe ésta nacer de una ley especial, a contrario sensu no existe razón legal que permita la exención o la no afectación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el ICE.

En este sentido la pretensión del I.C.E “de encontrarse exento del pago de impuestos nacionales y municipales desde la creación de su ley constitutiva”, sin desmérito a lo expresado, ciertamente el tiempo y espacio de la vigencia de ese tipo de exención expiró con la publicación de la Ley sobre Bienes Inmuebles a partir del 9 de mayo de 1995 puesto que fue derogada la Ley de Impuesto Territorial y sus reformas, esto a pesar de la existencia jurídica del artículo 20 del Decreto-Ley N°449.

Recapitulando, una vez publicada la Ley N°7293 que regula todas las exoneraciones y que en principio pareciera haberle otorgado la exención en el artículo 4° inciso a) cuando la ley señala como excepción a la derogatoria entre otras las que se hayan otorgado al Poder Ejecutivo, a las instituciones o a las empresas públicas, sin embargo como lo ha dictaminado la Procuraduría General de la República (N°C-109-2006 de 15 de marzo de 2006), la exención subjetiva debe ser interpretada de forma restrictiva y de conformidad con el resto del ordenamiento jurídico, pues tratándose del alcance de las exenciones que mantuvieron su vigencia conforme al artículo 2° de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones N° 7293, es el artículo 63 del Código Tributario el que vino a definir que la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación.

De este modo, como lo ha indicado la Procuraduría General de la República en su dictamen C-109-2006 de 15 de marzo de 2006, la exención de ICE

**DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION**  
**ORGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA**

concluyó con la Ley N°7293 de 1992 y con mucho más razón con la emisión de la Ley sobre Bienes Inmuebles es la N°7509, ulterior a la Ley 7293, por lo que solo por ley especial posterior a la vigencia de la misma, podría el I.C.E no estar afecto al pago de este impuesto, puesto que la limitación que establece el artículo 63 del Código Tributario es clara, cuando ordena que la exención no se extiende a los tributos establecidos posteriormente a su creación, aunque haya disposición expresa de la ley tributaria.

Así las cosas, queda claro de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente que el I.C.E se encuentra sujeto al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

MBA Marietta Montero Zúñiga  
Directora

Licda. Sandra Vargas Arce  
Coordinadora de Proceso Legal

Ref: DIRECTRIZ 01-2007 EXENCIÓNISBIICE

Cc. Archivo  
Area Legal  
Municipalidades, Concejos de Distrito  
Oficina de Valoraciones  
Asesores ONT

MMZ/SAM.