

Dictamen : 356 del 03/10/2007

**C-356-2007**  
**03 de octubre de 2007**

**Licenciado**  
**Gilberto Monge Pizarro**  
**Alcalde**  
**Municipalidad de Mora**

**Estimado Señor:**

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio de fecha 11 de setiembre del 2007, en el cual se solicita criterio técnico jurídico sobre si se debe cobrar el impuesto del 1% sobre el valor de las construcciones que se hagan en reservas indígenas, establecido en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana N° 4240, o si existe exención vigente que dispense el cobro de este tributo.

Se adjunta a la presente consulta los criterios legales DAJ-042-2006 del 22 de mayo del 2006 y DAJ-033-2007 del 19 de febrero del 2007, ambos vertidos por el Licenciado Roberto Morales Delgado, Director de Asuntos Jurídicos de la Asesoría Jurídica de la Municipalidad de Mora, en los cuales se recomienda el rechazo de la solicitud de exoneración del impuesto sobre las construcciones en los terrenos de las reservas indígenas del cantón; así como copia del oficio sin número de fecha 2 de marzo del 2007, de la Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI), suscrito por el Licenciado Salvador Arauz Figueroa, Jefe del Departamento Legal, en el cual se indica que en materia de permisos de construcción, el ente municipal no podría cobrar el impuesto sobre las construcciones o las edificaciones que se realizasen dentro de las reservas indígenas, toda vez que a criterio del CONAI, la Ley Reguladora de Todas la Exoneraciones Vigentes podría ir en contra de la Ley Indígena y del Convenio N° 169 de la Organización Internacional del Trabajo.

## **I. SOBRE EL IMPUESTO A LAS CONSTRUCCIONES**

El impuesto sobre las construcciones surge a partir de lo estipulado en la Ley de Construcciones, N° 833 del 2 de noviembre de 1949, y la Ley de Planificación Urbana, ley N° 4240 de 15 de noviembre de 1968, las cuales le otorgan a los gobiernos locales la potestad de control sobre las construcciones que se realicen en las diferentes poblaciones de la República, así como la planificación regional, tal y como se desprende de los artículos 1 y 87 de la Ley de Construcciones y 15 de la Ley de Planificación Urbana.

Es importante señalar que el artículo 74 de la Ley de Construcciones establece la obligación de los particulares de solicitar a las entidades municipales la respectiva licencia para poder efectuar obras de construcción dentro de una localidad. Dispone esa norma:

*"Artículo 74.- Licencias. Toda obra relacionada con la construcción, que se ejecute en las poblaciones de la República, sea de carácter permanente o provisional, deberá ejecutarse con licencia de la Municipalidad correspondiente."*

Por su parte el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, ley N° 4240 del 15 de noviembre de 1968, autoriza a los gobiernos locales para establecer un impuesto sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones que se realicen dentro de su jurisdicción territorial. Indica el citado numeral:

*Artículo 70.- Se autoriza a las municipalidades para establecer impuestos, para los fines de la presente ley, hasta el 1% sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones que se realicen en el futuro, y para recibir contribuciones especiales para determinadas obras o mejoras urbanas. Las corporaciones municipales deberán aportar parte de los ingresos que, de acuerdo con este artículo se generen, para sufragar los gastos originados por la centralización que de los permisos de construcción se realice. No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las de instituciones de asistencia médico-social o educativas*

El legislador estableció claramente los elementos esenciales del tributo, a saber; Hecho Generador: la realización de construcciones o urbanizaciones; Sujeto Pasivo: quien realice las construcciones o urbanizaciones dentro de la jurisdicción territorial de la Municipalidad, quien se constituye en sujeto activo o acreedor del tributo; la Base Imponible: el valor de las construcciones, y la tarifa que es el 1% sobre el valor de las construcciones. De igual forma, estableció una exoneración general de este tributo a favor de las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas siempre que se trate de obras de interés social o de instituciones de asistencia médico-social o educativas.

Sobre la exoneración prevista en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana la Procuraduría General de la Republica ha tenido la oportunidad de pronunciarse, así mediante el dictamen C-169-2007 del 28 de mayo del 2007, este Órgano Asesor señaló, en lo que interesa:

**“ (...) I. SOBRE LA EXENCION CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 70 DE LA LEY DE PLANIFICACIÓN URBANA**

*Ahora bien, en el presente caso, nos encontramos ante una norma de índole legal, artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, la cual contiene una exención de tipo subjetivo, es decir, “...las que excluyen a determinables personas por las razones que la legislación estime del caso, para ser sujetos pasivos...” (Washington Lanziano, Teoría General de la Exención Tributaria, Argentina, Ediciones Depalma, 1979, pág. 262). Dispone el citado numeral:*

*"Artículo 70.-*

*Se autoriza a las municipalidades para establecer impuestos, para los fines de la presente ley, hasta un 1% sobre el valor de las construcciones y*

*urbanizaciones que se realicen en el futuro (...) No pagarán dicha tasa las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas, siempre que se trate de obras de interés social, ni las instituciones de asistencia médico-social o educativas".*

*Tal norma ha sido objeto de análisis por parte de este órgano consultivo, y se ha concluido que el impuesto sobre el valor de las construcciones y urbanizaciones contenido en el artículo de cita, responde no solo a la necesidad de las municipalidades de contar con fondos para sufragar los gastos propios de la localidad que administra, sino también a la necesidad de ejercer un control ordenado de la planificación urbana dentro de una determinada circunscripción territorial. Por ello, el legislador facultó a las municipalidades a cobrar dicho tributo, pero también paralelamente dispensó de su pago a determinados sujetos, y bajo ciertas condiciones. (Véase dictámenes C-192-1995, OJ-050-2000, OJ-106-2002, OJ-161-2004, C-376-2006, C-388-2006).*

*Así, la exención en estudio aplica única y exclusivamente al Gobierno Central e instituciones autónomas --cuando las obras a construir sean de interés social--, y a las instituciones de asistencia médico-social o educativa. En este punto, es importante considerar que a efecto de determinar los alcances de la exoneración en cuestión, este órgano asesor deslindó el concepto de "Gobierno Central" utilizado por el legislador en el artículo transcrito supra, concluyendo que dicho término debe ser entendido como sinónimo de Estado (Dictamen C-192-95 de 05 de setiembre de 1995). Siendo así, y a efectos de aplicar la exención contenida en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, corresponde a la entidad municipal verificar que los solicitantes sean los sujetos exentos contemplados en la norma, y que las obras de construcción sean de interés social, o que correspondan a instituciones de asistencia médico social o educativas.*

*Significa entonces que, las Municipalidades no se encuentran facultadas para eximir del pago del impuesto sobre el valor de las construcciones, a sujetos o hechos que el legislador no comprendió en la dispensa tributaria en cuestión. Por siguiente, deben los entes municipales regirse por el principio de reserva legal, a efecto de evitar extender dicho beneficio a supuestos no enunciados en la referida norma de exención."*

## **II. SOBRE LA DEROGATORIA TODAS LAS EXONERACIONES CONTENIDA EN LA LEY N° 7293.**

Mediante la Ley N° 7293 del 3 de abril de 1992, Ley de Todas las Exoneraciones Vigentes, sus derogatorias y sus excepciones, el legislador pretendió eliminar todos los regímenes exonerativos existentes al momento de su creación; no obstante mediante el artículo 2° se exceptuó una lista exoneraciones cuya vigencia se prolonga a pesar de la promulgación de esta ley.

Así, mediante el artículo 1° de la ley, se derogan todas las exoneraciones tributarias objetivas y subjetivas vigentes en el momento. Dice el respecto el artículo:

*“ARTICULO 1.- Derogatoria General. Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas 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. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente”.*

Es decir, que con la entrada en vigencia de la Ley N° 7293, se derogaron tácitamente todos los regímenes exonerativos que habían sido creados a la fecha de su promulgación, sobreviniendo únicamente aquellos regímenes que expresamente se encuentran contemplados en el artículo 2° o bien aquellas disposiciones que estén comprendidas dentro de los supuestos previstos en el artículo 3°.

En lo que atañe a la exención contenida en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, la misma se mantuvo vigente por disposición del inciso 1) del artículo 2° de la Ley N° 7293, toda vez que el legislador expresamente dispuso que “seguirán vigentes todas las exoneraciones 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”, razón por la cual las exoneración a favor de las construcciones del Gobierno Central e instituciones autónomas comprendida en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana mantuvieron su vigencia.

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

La presente consulta tiene como objeto determinar si la Municipalidad de Mora debe cobrar el impuesto del 1% establecido en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana sobre el valor de las construcciones que se hagan en reservas indígenas, o bien si existe alguna exoneración vigente que dispense el cobro del tributo.

En principio, el artículo 3° la ley N° 6172 del 29 de noviembre de 1977, Ley Indígena, las tierras y sus mejoras –construcciones- y los productos de las reservas indígenas estaban exoneradas al pago de toda clase de impuesto, tanto nacionales como municipales, presentes y futuros. Reza el citado numeral:

*Artículo 3°.- Las reservas indígenas son inalienables e imprescriptibles, no transferibles y exclusivas para las comunidades indígenas que las habitan. Los no indígenas no podrán alquilar, arrendar, comprar o de cualquier otra manera adquirir terrenos o fincas comprendidas dentro de estas reservas. Los indígenas sólo podrán negociar sus tierras con otros indígenas. Todo traspaso o negociación de tierras o mejoras de éstas en las reservas indígenas, entre indígenas y no indígenas, es absolutamente nulo, con las consecuencias legales del caso. 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. (Lo resaltado no es original).*

Ahora bien, tal y como se precisó supra la derogación de las distintas exoneraciones acordada en la ley N° 7293 del 3 de abril de 1992, tiene como excepción los casos expresamente establecidos en el artículo 2° de este cuerpo legal. Del estudio de dicho numeral se desprende que el legislador no contempló exoneración alguna a favor de las reservas indígenas, ni a favor de sus pobladores, razón por la cual la exoneración objetiva contenida en el artículo 3° de la Ley Indígena se vio afectada por la derogatoria general que establece el artículo 1° de la Ley de Todas las Exoneraciones Vigentes, sus derogatorias y sus excepciones. La Procuraduría General de la República al evacuar una consulta relacionada con la exención contenida en el artículo 3 de la Ley N° 6172, manifestó:

*“No obstante, la exención supra indicada fue derogada tácitamente por la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley N° 7293 publicada en la Gaceta N° 66 del 03 de abril de 1992, la cual en su artículo 1° previó una derogatoria general de todas las exenciones tributarias, objetivas y subjetivas prevista en las diferentes leyes y decretos y normas referentes. De igual forma, la extensión de dicha exoneración en el tiempo, resulta jurídicamente imposible, por cuanto el artículo 63 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, modificado por la Ley N° 7293, señala que los regímenes exonerativos no se extienden a los tributos establecidos posteriormente a su creación, aún y cuando exista una disposición expresa en ese sentido, como el caso en estudio.” (C-277-2001 del 5 de octubre del 2001).*

Ahora bien, en cuanto a los argumentos expuestos por el CONAI en el oficio del 2 de marzo del 2007 referentes a que cualquier medida legislativa o administrativa que afecte los intereses de los pueblos indígenas debe consultarse previamente a éstos; no esta por demás precisar que de conformidad con lo que indica el artículo 56 la Ley de Todas las Exoneraciones Vigentes, sus derogatorias y sus excepciones, esta normativa rige a partir de su publicación en el diario oficial, la cual se efectuó en La Gaceta N° 66 del 3 del abril de 1992; por otro lado el Convenio N° 169 de la Organización Internacional de Trabajo (OIT) fue ratificado por Costa Rica mediante la ley N° 7316 del 12 de noviembre de 1992, la cual fue publicada en La Gaceta N° 234 del 4 de diciembre de 1992. Siendo así, es claro que para la promulgación de la ley N° 7293 no era jurídicamente necesario el requisito contenido en artículo 6 inciso a) del Convenio N° 169 de la OIT, ya que este convenio no estaba

formalmente integrado al ordenamiento jurídico costarricense al momento de la formación de la ley N° 7293, y por ende dentro del procedimiento legislativo aplicado a este cuerpo normativo no existía una obligación jurídica de consultar a los pueblos indígenas sobre la derogación de las excepciones que contiene dicha ley.

En razón de lo expuesto, y teniendo en cuenta que no existe norma legal vigente que otorgue una exoneración al pago del impuesto a las construcciones dentro de las reservas indígenas, debemos concluir que las construcciones que se realicen en el interior de las reservas indígenas se encuentran afectas al pago del impuesto sobre las construcciones contenido en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana, por lo cual la Municipalidad de Mora está en la obligación de cobrar dicho tributo.

Con toda consideración, suscribe atentamente;

Lic. Esteban Alvarado Q.

ABOGADO PROCURADURIA

Lic. Juan Luis Montoya S.

PROCURADOR TRIBUTARIO

Eaq/JLMS/Smpu