



**REGISTRO NACIONAL**  
REPUBLICA DE COSTA RICA

Consulta Jurídico Administrativa  
CIR-002

**PARA:** Jefaturas de Departamento  
Jefaturas de Sedes Regionales,  
Jefatura de subprocesos y

**DE:** Dirección de Servicios (DS), Registro Nacional (RNP).

**FECHA:** 27 de febrero de 2012.

**ASUNTO:** Sobre la aplicación de las exoneraciones en los trámites brindados por la Dirección de Servicios Registrales al Instituto Costarricense de Electricidad (ICE).

---

**Primero:** Que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), ley número 4755 de mayo de 1971 y sus reformas, plantea en su artículo 4 la clasificación de los diversos tipos de tributos y las diferencias conceptuales entre los mismos. Para lo que nos interesa en su tercer párrafo expone:

Artículo 4- *Definiciones.*

**Tasa es el tributo cuya obligación tiene** como hecho generador la prestación efectiva o potencial de **un servicio público individualizado** en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

*(El resaltado no es del original)*

**Segundo:** Que en acuerdo de la Junta Administrativa del Registro Nacional, por dictamen legal de la Asesoría Jurídica institucional DJRN-11-1797, se reafirma que el servicio público brindado por la Institución se clasifica como una "tasa."

**Tercero:** Que por ser Principio de Reserva de Ley, la creación y exención de tributos se le atribuye al legislador de forma exclusiva esta competencia, dispuesta en los artículos 11 donde se pauta el Principio de Legalidad y 121 inciso 13 de nuestra Constitución Política, este último estableciendo el principio "*Nullum Tributurn sine lege*", al preceptuar que corresponde a la Asamblea Legislativa el establecer los impuestos y contribuciones nacionales y autorizar los municipales.

Artículo 121- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

Por su parte el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 5 inciso b), hace eco de la anterior idea, correspondiéndole de forma exclusiva al parlamentario otorgar las exenciones, reducciones o beneficios tributarios.

Artículo 5- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:  
b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;



**REGISTRO NACIONAL**  
REPUBLICA DE COSTA RICA

**Cuarto:** Que en Sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolución número 12-1994, de las once horas del veinticinco de marzo de mil novecientos noventa y cuatro. La mencionada Sala expone de forma clara y contundente, que:

“...El Principio de Legalidad afecta de forma particularmente intensa, el tema de las exenciones tributarias. Conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en esta materia solo la ley puede otorgar exenciones (Artículo 5) y la “exención es la dispensa legal de la obligación tributaria” (Artículo 61). En consecuencia, únicamente por vía legal se puede eximir de la obligación tributaria al sujeto pasivo de la relación. La ley debe especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, **los tipos de tributos comprendidos**, si la exención es total o parcial, y eventualmente su duración (artículo 62 ibídem)...”

*(El resaltado no es del original)*

De la anterior se colige, lo restrictivo y exclusivo de la aplicación legal en materia tributaria, idea sobre la cual se manifiesta la Sala primera en la sentencia antes recurrida:

“...La interpretación en el Derecho Tributario de las exenciones es restrictiva. El Código Tributario (artículo 6 párrafo segundo) dice: “**la analogía es procedimiento admisible para llenar vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones**”. Por otra parte, aunque exista disposición expresa de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos establecidos posterior a su creación (artículo 63 ibídem)...”

*(El resaltado no es del original)*

Siempre sobre la manifestación del Poder jurisdiccional del Estado, el Tribunal Contencioso Administrativo, sección cuarta, en resolución número 24-2007, de las diez horas con treinta minutos del veintiocho de mayo del dos mil siete, refiere en el apartado sexto de la sentencia, las reglas de interpretación en la materia tributaria, recalcando la siguiente:

“...el propio artículo 6 del Código Tributario es claro en señalar que dicho método no es aplicable en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración, por cuanto es materia reservada a la ley formal y material conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de la cual, **es el legislador al que compete no solo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de todos los supuestos de no sujeción y exoneración...**”

*(El resaltado no es del original)*

Cabe señalar que tanto la Sala Primera (rectora en esta materia legal), como el Tribunal Contencioso Administrativo, se manifiestan sobre un mismo orden de ideas engarzando la reserva de ley en el área de los tributos no solo en su creación y exención sino también en la delimitación de los elementos esenciales en su aplicación práctica.

**Quinto:** Que con respecto al Principio de Inmunidad Fiscal del Estado, consagrado en el artículo 49 del CNPT, expone la confusión que se da entre la figura pasiva y activa de la obligación tributaria, desencadenando una disolución en la pertinencia de cumplir con el pago de la carga.

Artículo 49.-Cuándo se opera.

Hay extinción por confusión **cuando el sujeto activo** de la obligación tributaria, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos afectos al tributo, **quede colocado en la situación del deudor.**

*(El resaltado no es del original)*

Acá, el legislador confiere al Estado la exoneración del pago del tributo por ser este creador y receptor del mismo, configurándose en el sujeto (Estado) una liberación legal del pago.

**Sexto:** Que sobre la misma idea del anterior considerando, la Procuraduría General de la República (PGR) en el Dictamen 279-2011 del diez de noviembre de dos mil once, expone en lo que nos interesa.

“...Debe reiterarse que los **alcances del principio de inmunidad fiscal del Estado son de carácter restringido**, pues se aplica en aquellas situaciones en las cuales esta ocupa la posición de sujeto activo y de sujeto



**REGISTRO NACIONAL**  
REPUBLICA DE COSTA RICA

pasivo de la relación jurídico tributaria. Consecuentemente, **cuando es otro ente el sujeto activo de la obligación, la administración central, si resultaría sujeta al pago de los tributos correspondientes, salvo que existiera una norma expresa en la cual se le exentase de su pago...**

*(El resaltado no es del original)*

Como se desprende de lo declarado por el abogado del Estado, se genera una relación recíproca en el pago por los tributos según sean las competencias funcionales de las instituciones intervinientes (sujetos).

El principio se enmarca dentro de una esfera de aplicación muy visible, que es el Estado, muy diferente al caso que nos discute, donde el sujeto pasivo de la obligación tributaria frente al RNP no es el Estado, sino una institución autónoma llamada Instituto Costarricense de Electricidad.

**Sétimo:** Que sobre el criterio de que el Principio de Inmunidad Fiscal del Estado es excluyente con aquellas instituciones que no forman parte del Estado estrictamente dicho, en una dependencia directa con la Administración Central; Instituciones como ICE estarían fuera de su esfera de acción, por la autonomía plena que las cubre.

**Octavo:** Que con respecto a la jurisprudencia administrativa de la PGR, se dilucida el caso práctico entre Instituto Costarricense de Turismo (ICT) y el Poder Judicial (PJ), donde este último invoca el principio supra citado con el propósito de no cancelar los impuestos de salida del país para sus funcionarios, a lo que en dictamen 35-2000 del veinticinco de febrero del dos mil, expresa:

“...Evidentemente, este impuesto fue creado para financiar los gastos propios del Instituto Costarricense de Turismo, el cual, de conformidad con su Ley Orgánica, **es una institución autónoma con personería jurídica y patrimonio propios, y con fines y funciones específicas. Así nos encontramos frente a un tributo cuyo sujeto activo no es el Estado, sino un ente distinto: el Instituto Costarricense de Turismo...**”

*(El resaltado no es del original)*

Es de fácil deducción que por las facultades otorgadas en su Ley Orgánica, el ICT se enviste de autonomía, separándose por esta razón del Estado, como bien lo expresa el extracto, características que también cubren ICE dentro del mismo fenómeno de descentralización de la administración pública.

**Noveno:** Que sobre el caso específico del ICE, la normativa utilizada por la institución para ampararse a la exención de trámites radica básicamente en dos normas, la primera del Decreto-Ley 449 Creación del Instituto Costarricense de Electricidad:

**Artículo 20:** El Instituto Costarricense de Electricidad está **exento del pago de impuestos nacionales y municipales** y goza de franquicia postal y telegráfica. (Así adicionado por el artículo 1 de la Ley No 764, de 25 de octubre de 1949.)

*(El resaltado no es del original)*

Y posteriormente la ley sancionada producto de la normativa complementaria al Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y República Dominicana con los Estados Unidos de Norteamérica (DR-CAFTA), Ley 8660 referente al fortalecimiento y modernización de las entidades públicas del sector telecomunicaciones, dispone:

**Artículo 18.-** Tratamiento tributario. Cuando el ICE y sus empresas actúen como operadores o proveedores en mercados nacionales competitivos de servicios y productos de telecomunicaciones o de electricidad, estarán sujetos al pago de los impuestos sobre la renta y de ventas. En los demás casos, **se mantendrán vigentes las exenciones conferidas en el Decreto Ley N.º 449 del 8 de abril de 1949**, así como a cualesquiera otras que les confiera el ordenamiento.

Se excluye del pago del impuesto sobre la renta el servicio telefónico básico tradicional

*(El resaltado no es del original)*



**REGISTRO NACIONAL**  
REPUBLICA DE COSTA RICA

Cabe señalar que para efectos tributarios la ley es muy clara, exigiendo en la Ley 8660 no solo en pago sobre el tipo de tributo llamado impuesto, en su modalidad de renta y venta sino también la vigencia de las exenciones otorgadas al Instituto con anterioridad a la entrada en vigencia de esta reciente norma, haciendo referencia a la ley 449.

**Decimo:** Que como se declara de forma contundente e inequívoca, la ley 449 vigente en sus exoneraciones por la Ley 8660, única y exclusivamente libra del pago al Instituto por concepto de impuestos nacionales y municipales, tributos sobre los cuales el Registro Nacional no tiene competencia alguna ya que no es un órgano recaudador de los mismos.

**Conclusiones:**

Con respecto a lo expuesto, es criterio de la Dirección de Servicios, que:

- 1) Según la clasificación de los tributos del CNPT, junto con el pronunciamiento de la Dirección Jurídica del RNP, la categorización por el servicio que se brinda institucionalmente es una "Tasa".
- 2) La creación de tributos y exenciones es reserva de ley, competencia que exige a la administración el respeto al Principio de Legalidad en Materia Tributaria, teniéndose la limitante, de una norma expresa para la aplicación del beneficio.
- 3) En referencia el Principio de Inmunidad Fiscal del Estado, este solo subsume aquellas Instituciones que están dentro del Estado, en la administración central, generando el estatus de confusión entre el sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria.
- 4) Es tesis de esta Dirección, en respeto a la norma, jurisprudencia administrativa y jurisdiccional, que el contorno de aplicación del Principio de Inmunidad Fiscal del Estado, se emplea exclusivamente en el ámbito de la desconcentración Estatal, cubriendo sobre este, tanto los ministerios de gobierno como los órganos adscritos a los mismos, indistintamente si estos refieren a desconcentración máxima o mínima.
- 5) Con respecto a las competencias funcionales o "Naturaleza Jurídica" de ICE, este se configura desde su génesis, como un ente descentralizado con autonomía plena, foráneo a la administración central y por ende al Estado-Gobierno.
- 6) En atención a las dos leyes y artículos que refiere el ICE con el afán de ser exonerado, ninguna genera validez en el RNP, ya que como lo expresa poder jurisdiccional de la República y el órgano superior consultivo técnico-jurídico el Estado, la ley debe ser precisa a la hora de hacer nacer el tributo o bien exonerar del mismo, por cuanto si no se pauta de forma evidente cual es el tributo que se exonera, la administración no puede interpretar a favor del petente el beneficio del no pago.
- 7) Siempre sobre la conclusión 6), al día de hoy el ICE no le ha demostrado al RNP, norma vigente que lo exonere del pago por los servicios institucionales, ya sea sobre "Tributo" término genérico que congloba la tasa, "Tasa" tributo clasificatorio en el servicio que se brinda, o bien "Timbre" medio de pago por la tasa y por ende por el tributo.

**Por tanto:**

Se ordena a todas las dependencias de la Dirección de Servicios Registrales, realizar el cobro por los servicios brindados al Instituto Costarricense de Electricidad.

  
MPA. Kattia Salazar Villalobos  
Directora  
Dirección de Servicios Registrales

