

MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE LA TRIBUTACIÓN
ÓRGANO DE NORMALIZACIÓN TÉCNICA

DIRECTRIZ 02-2007

San José, 13 de noviembre de 2007

***ASUNTO: MODIFICACIÓN A DISPOSICIÓN DONT 05-1999
MODIFICACIÓN A DIRECTRIZ 01-2002
MODIFICACIÓN A DIRECTRIZ 01-2001***

Señores
Alcaldes Municipales
Intendentes Concejos de Distrito
Encargados Oficinas de Valoración
Presente

Estimados señores:

De conformidad con el artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles y con el objetivo de optimizar la administración del impuesto indicado con relación a la Gestión, Recaudación y Fiscalización, el Órgano de Normalización Técnica procede al establecimiento de la siguiente directriz general, dado que pronunciamientos de la Procuraduría General de la República, establecen conclusiones diferentes a las establecidas por este órgano, resulta necesario cambiar la opinión establecida por el ONT y atenerse a lo establecido en estos pronunciamientos que son vinculantes, tal y como establece la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Esta participación de la Procuraduría General de la República en principio es por vía general, pero sus contenidos pueden ser aplicados indefinidamente a diversas situaciones, pues se adaptan a ellas. Y como lo expresa el dictamen C-233-2003 “*Al interpretar el ordenamiento, se deriva la regla que la Administración debe seguir o a la cual debe ajustar sus actuaciones, actividades, procedimientos. Una regla susceptible de aplicación indefinida en tanto se presenten los supuestos que determinan esa aplicación.*” Por tanto, se puede considerar que estos dictámenes se integran a nuestro ordenamiento jurídico y como tales se aplican, por ello, frente a criterios diferentes, privan para su aplicación los criterios de los entes superiores como la Procuraduría General de la República, la Contraloría General de la República y la Sala Constitucional.

Veamos entonces estos pronunciamientos.

1.- MODIFICACIÓN A DISPOSICIÓN DONT 05-1999

Complemento a documento denominado “Transferencia de Información”

Antecedente del caso:

El Órgano de Normalización Técnica mediante la **Disposición Dont 05-99** enviada a todas las municipalidades del país, establece que “*que los inmuebles que tuvieran código de moneda extranjera se les realizó la conversión el tipo de cambio de \$268.04 (promedio del mes de noviembre)*”, por lo tanto para efectos del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del periodo 1999, “*...al actualizar las Bases imponibles, si cualquiera de los actos indicados en el punto 2, tenían un código de moneda extranjera se les realizó la conversión indicada, para permitirle a la Municipalidad cobrar el impuesto de acuerdo al valor comercial efectivo, del documento base de ese valor*” teniendo como **base legal (artículo 48 Ley Orgánica del Banco Central)**, las Municipalidades, si tienen el valor del bien en moneda extranjera, pueden tomar como valor de conversión para efectos de pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el tipo de cambio fijado por el Banco Central al treinta y uno de diciembre de cada año, por tanto, se considera recomendable mantener el valor del inmueble, en moneda extranjera, con el fin de que la conversión se haga a la fecha de pago, con el valor real de la moneda.” (El subrayado no es del original)

Pero esta Disposición Dont 05-1999 ha sido modificada por el **Dictamen C-442-2005** de la Procuraduría General de la República, el cual establece:

“A pesar de que la modificación automática de la base imponible de un inmueble tenga su origen en un acto o contrato civil o comercial, como lo es la constitución de una hipoteca o de una cédula hipotecaria en moneda extranjera, para efectos tributarios e independientemente de la disposición del Órgano de Normalización Técnica, **lo procedente sería practicar la conversión de dicha base a moneda nacional – colones – al momento de ingresar el nuevo valor a los registros de la administración tributaria y no al momento del pago del tributo.** Téngase en cuenta que en el caso concreto del impuesto sobre los bienes inmuebles el legislador expresamente en el párrafo primero artículo 10 bis de la Ley N° 7509 establece – en el caso de las valoraciones que practique la administración tributaria – que el avalúo (que es la base imponible) debe ser referido en la moneda oficial del país, por lo que en el caso de la modificación automática los valores que resulten de actos voluntarios del sujeto pasivo y que se constituyan en base imponible del impuesto sobre los bienes inmuebles, también deben ser registrados en la moneda oficial. Es por ello que mal haría la administración tributaria manteniendo registrados tales valores en moneda extranjera para efectos del cálculo del impuesto, ya que como se ha indicado la obligación de pagar el impuesto sobre los bienes inmuebles deriva de la ley y no de la voluntad de las partes al constituir la hipoteca o la cédula hipotecaria. (El subrayado no es del texto original).

Por tanto, a criterio de la Procuraduría General de la República, los valores resultantes de actos voluntarios de los sujetos pasivos, deben registrarse en moneda nacional y por ende, agregamos nosotros, no podrán actualizarse dichos valores cada año, la posición de la Procuraduría es que basta con hacer el registro una vez en moneda nacional, posición que adopta también el Órgano de Normalización Técnica, en acatamiento del citado dictamen del ente contralor de la legalidad.

2.- MODIFICACIÓN A DIRECTRIZ 01-2002 Y DONT-202-2003

“MUTUALES Y BANHVI PAGAN IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES”

Antecedente del caso:

El Órgano de Normalización Técnica, en la **Directriz 01-2002** estableció, basándose en dictámenes como los C-082-1999, C-263-2000 y el C-349-2001 que los inmuebles del BANHVI y de las mutuales, estaban afectos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y luego mediante el **Dont-202-2003** titulado Corrección a Directriz 01-2002, se estableció basándose en una resolución de la Sala Primera de la Corte de Justicia N° 000971-F-2002, la cual no había nacido a la vida jurídica al momento de emitir la Directriz 01-2002 que tanto el BANVI como las mutuales no están afectas al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Pero con el Pronunciamiento de la Procuraduría General de la República **C-104-2005** establece que: *“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. Y concluye estableciendo: “...que los bienes inmuebles propiedad de dicho Ente están sujetos al pago del impuesto de cita.”*

En relación a las mutuales, el dictamen en comentario, mantiene la posición de que no están afectas al pago del Impuesto sobre bienes Inmuebles.

Este Órgano de Normalización Técnica, procede a modificar y acatar en todas sus partes el dictamen 104-2005, referente a la afectación del BANHVI al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, situación que comunica a todas las municipalidades del país para lo procedente y para que quede claro de una vez por todas que dicha entidad bancaria se encuentra afecta al pago de dicho tributo. En relación a las mutuales, basándonos en el mismo dictamen queda claro que no están afectas al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o sea, no son sujetos pasivos del impuesto.

Por tanto, los inmuebles a nombre del Banco Hipotecario de la Vivienda, quedan sujetos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los de las mutuales se encuentran no afectos al pago del citado tributo.

3.- MODIFICACIÓN A DIRECTRIZ 01-2001

Bienes Inmuebles con título de propiedad destinados a nichos de cementerio, su tratamiento

Antecedente del caso:

En esta directriz el ONT, estableció varios conceptos entre ellos que *“Los inmuebles destinados a nichos de cementerio, se encuentran debidamente inscritos en el Registro Público de la Propiedad Inmueble, por tanto, dicho acto legal, la hace susceptible a todos los efectos que nuestro ordenamiento jurídico establece. Véase el art. 267 del Código Civil”* y que además *“La propiedad en un cementerio es una propiedad igual que cualquiera, pues ni el Código Civil ni la doctrina establecen distingo alguno, tan solo diferencian entre muebles, inmuebles, corporales o incorporales, por lo tanto, consideramos que estamos frente a bienes inmuebles de iguales*

*características.”; no obstante lo anterior, la honorable **Sala Constitucional** en su Resolución 2002-06355, establece que el criterio que debe prevalecer es el de finalidad y expresa: “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.”*

Por tanto, el Órgano de Normalización Técnica, basándose en la resolución de la Sala Constitucional, procede a acatarla en todos sus extremos, tal y como lo establece la ley de creación de dicha sala, y establece que cuando estemos frente a un contribuyente que tenga una finca destinada a vivienda y otro de sus bienes inmuebles está destinado a uso de nicho en un cementerio, este segundo inmueble no puede considerarse como tal para efectos de la no afectación al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, queda considerado tan solo el destinado a vivienda, dado el criterio de finalidad que establece la Sala Constitucional. Por tanto, los entes municipales deberán acatar igualmente dicha resolución en todos sus extremos.

Sin más por el momento,

Ing. Alberto Poveda Alvarado
Director

Licda. Sandra Vargas Arce
Asesora Legal

C/ Archivo

APA/sva