

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

Directriz 01-2001

Modificada por Directriz 2-07

San José, 14 de junio de 2001

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

Señor Alcalde

Municipalidad de
Presente

Estimado señor:

Procedemos a hacer referencia a la resolución 3172-99 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, que estableció para un contribuyente que los bienes inmuebles ubicados en cementerios a cargo de las personas físicas, con título de propiedad a su favor, no se contabilizan como un inmueble más, en razón de no estar destinadas como vivienda, sino para uso de nicho ad effectum mortum.

El Órgano de Normalización Técnica, en uso de las facultades otorgadas por el artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles N° 7509, sus reformas y art. 19 de su reglamento, con el fin de aclarar dudas que han surgido en algunas municipalidades y a la luz de la resolución citada, dicho criterio lo respetamos pero no lo compartimos.

Consideramos lo siguiente:

- **A.-** La Sala Constitucional, estableció que por tratarse de un inmueble destinado a nicho de cementerio no puede considerarse como tal, para efectos de la aplicación del beneficio de no sujeción establecido en la Ley 7509, sus reformas y Reglamento art. 4 inciso e).
- **B.-** El hombre, desde sus inicios y conforme su naturaleza, ha manifestado su necesidad de ejercer predominio sobre el mundo exterior, para desenvolverse y

vivir mejor, como su fin ideal; por eso ha sentido la necesidad de adueñarse de una serie de cosas, entre ellas de uno ó más inmuebles, que le son reconocidos como suyos por la sociedad, pero regulados por una serie de normas, tanto para su propia protección como para la colectividad social. Bienes que desde un punto de vista ideal, son el fruto de su trabajo, para crearse un mundo mejor para sí y los suyos, por eso el inmueble destinado a nicho, forma parte de esa comodidad que busca el individuo, y si nuestra legislación le otorga amplias facultades de disposición y goce como parte de su patrimonio, no puede considerarse de otra manera que no sea "inmueble" sobre el cual tiene disfrute pleno y como contrapartida, obligaciones como lo será el pago de los impuestos que le corresponden.

- **C.-** 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 incorporeales, por lo tanto, consideramos que estamos frente a bienes inmuebles de iguales características.

El tratadista costarricense profesor don Alberto Brenes Córdoba, en su Tratado de los Bienes, establece que *" el derecho de propiedad es el más completo que se puede tener sobre una cosa. Es el derecho real por excelencia: todos los otros no son más que emanaciones de él, formas parciales del dominio, incapaces por sí solas de dar la plenitud del goce."* Y continúa diciendo don Alberto: *"El derecho en virtud del cual una cosa se halla sometida de modo absoluto y exclusivo, a la voluntad y acción de una persona."* Comparando todos estos conceptos, a la propiedad que tiene una persona destinada a nicho de cementerio, la misma se enmarca perfectamente, pues el propietario la puede vender, heredar, donar, alquilar, incluso dar en garantía, pues se trata de un derecho pleno, absoluto, donde no hay restricciones para su disfrute, excepto las impuestas por el interés común y las admitidas por el propio propietario.

- **D.-** 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.
- **E.-** Como consecuencia de esa inscripción registral, cuando haya necesidad de imponer a un inmueble una limitación para su disfrute pleno, la misma debe ser temporal e inscribirse en el Registro Público, para que surta efectos hacia terceros. Por tanto, si los inmuebles de cementerio tuvieran alguna limitación por interés de alguna ley en particular, debería estar así inscrito en el Registro Público, y para el caso que nos ocupa, dichos terrenos se inscriben sin limitación alguna.

Por tanto, con las conceptualizaciones anteriores, dejamos establecida nuestra posición con relación al tema, pues en nuestro ordenamiento jurídico no hay norma legal que le establezca consideraciones particulares a la propiedad de un nicho de cementerio, como para dejarlo fuera de la categoría de inmueble otorgándole distinciones, que el legislador no le dio, pues si así lo hubiera querido lo hubiese indicado en alguna normativa, por ejemplo, la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o el Código Civil, pero no lo hizo.

Reiteramos que respetamos plenamente la resolución de la honorable Sala Constitucional y así será aplicado para el contribuyente beneficiado pero no la compartimos, según lo indicamos líneas atrás. No obstante, aclaramos que las resoluciones emanadas de la citada Sala, son de acatamiento obligatorio y vinculantes para quien presente un recurso de amparo fallado positivamente y sienta jurisprudencia erga omnes, excepto para la misma Sala Constitucional, pues en un caso similar podría emitir un criterio contrario. Por lo tanto, para el caso citado en la resolución analizada, la Municipalidad de Heredia, será la única que tendrá que acatar lo dispuesto por la Sala, para el caso en particular. El resto de municipalidades, así como para el resto de contribuyentes de ese municipio, deberán seguir tratando estos inmuebles como afecto al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 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.

Hasta otra oportunidad,

M.B.A. Marietta Montero Zúñiga
Directora

Licda. Sandra Vargas Arce
Asesora Legal

C/c/Lic. Adrián Torrealba, Director Gral. de Tributación
Oficina de Presupuestos Municipales, Contraloría Gral. de la República
División Jurídica de Contraloría Gral. de la República
Lic. Luis Rodríguez Picado, Presidente Tribunal Fiscal Administrativo
Oficina Atención Público de la Defensoría de los Habitantes
Lic. Juan Luis Montoya Calderón, Procuraduría Gral. de la República
Licda. Yamileth Vega Herrera, Digesto Tributario
Archivo
File numérico