

DIRECTRIZ-ONT-02-2013

PARA: MUNICIPALIDADES DEL PAÍS
CONCEJOS MUNICIPALES DE DISTRITO

DE: Ing. Alberto Poveda Alvarado
Director Órgano de Normalización Técnica

FECHA: 12 de setiembre de 2013

ASUNTO: Aplicación del inciso e) del artículo 4° de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles.



En cumplimiento de lo establecido en el artículo 12 de la Ley N° 7509, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y a efectos de garantizar seguridad y homogeneidad en la aplicación general de la ley, el Órgano de Normalización Técnica hace del conocimiento de los entes corporativos municipales la Directriz número **DONT 02-2013 del 12 de setiembre de 2013**, para la **"Aplicación del inciso e) del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles"**, referente a la no afectación del único bien inmueble de las personas físicas cuyo valor no supere de los 45 salarios base.

Se emite la presente Directriz en virtud de las múltiples consultas que se han generado sobre el tema, que requiere de una aplicación correcta, práctica, lógica y coherente del inciso e) señalado, y con el fin de coadyugar con la adecuada gestión del impuesto.

1. Nociones generales sobre la naturaleza jurídica de un bien inmueble según la legislación costarricense

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo N° 27601 publicado en La Gaceta N° 18 del 27 de enero de 1999, se considera bien inmueble aquel terreno, instalación, construcción fija y permanente que existe en los bienes raíces, tanto urbanos como rurales.

Por su naturaleza, la relación jurídica tutelada surge entre una o varias personas y una cosa lo que, a su vez da origen a lo que se denomina un "derecho real", pues de manera inmediata y exclusiva, en todo o en parte, el bien va a estar sometido al poder de apropiación de su titular o titulares.

El derecho real por excelencia es el de la propiedad inmueble que, como dominio completo, incluye entre otros los derechos de posesión, usufructo, defensa y exclusión. De esta forma, a quienes ejerzan el

derecho de propiedad completa, el ordenamiento les confiere el conjunto de prerrogativas que cabe ejercer sobre el bien inmueble, para servirse de él y obtener sus frutos.

Ahora bien, existe también la figura jurídica de la copropiedad, desarrollada en el artículo 270 del Código Civil que señala que:

*“Artículo 270.- Cuando una cosa pertenezca simultáneamente a dos o más personas, los dueños ejercen conjuntamente todos los derechos del propietario singular, **en proporción a la parte que cada uno tenga en la propiedad común.***

El condueño no puede, sin embargo, disponer de una parte determinada de la cosa, sin que antes le haya sido adjudicada en la respectiva división”

(la negrita no corresponde al original)

La figura de la copropiedad puede nacer de un acto jurídico como un contrato de compra-venta, donación, cesión, dación, novación, dentro de un proceso sucesorio o por disposición de ley, dando paso a una pluralidad de propietarios, que produce a su vez una serie de derechos y obligaciones que se ejercen en forma solidaria.

La figura de la copropiedad solamente se menciona dentro de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el artículo 7, únicamente para disponer que, cuando una propiedad pertenezca a varios condueños, cada uno pagará una parte del impuesto proporcional a su derecho sobre el inmueble.

De esta manera y a manera de corolario podemos indicar que cada copropietario ejerce sus derechos y deberes sobre el inmueble en la misma proporción que le corresponde dentro de él.

2. Aplicación del inciso e) del artículo 4º de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Según lo dispone el artículo 2 de la Ley Nº 7509, el objeto del impuesto lo constituyen los terrenos y las instalaciones o construcciones fijas o permanentes que ahí existan. Por su parte, el artículo 4 enlista los inmuebles que no formarán parte de la base imponible para la determinación del tributo, indicando en su inciso e) lo siguiente:

“ARTÍCULO 4.- Inmuebles no afectos al impuesto. No están afectos a este impuesto:

(...)

e) Los inmuebles que constituyan bien único de los sujetos pasivos (personas físicas) y tengan un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base; no obstante, el impuesto deberá pagarse sobre el exceso de esa suma. (...)

Es importante resaltar que este artículo no hace referencia a que ese inmueble pertenezca o no a una sola persona, sino a otras características del mismo.

Como bien lo señaló la Procuraduría General de la República, en su dictamen C-252-2010 del 8 de diciembre de 2010:

"(...) Debemos entender que la no sujeción debe ser aplicada por la Municipalidad a los propietarios que lo soliciten (no importa si se trata de un propietario único o si se está ante un régimen de copropiedad) siempre y cuando, se haya comprobado por parte de la entidad municipal que el inmueble en cuestión es su único bien inscrito, y que a su vez este bien no sobrepase la tasación establecida en la ley (45 salarios base).

En este sentido, si uno de los copropietarios no cumple con los requisitos de la no sujeción, no es motivo para que al resto de los copropietarios no se le aplique la no sujeción del impuesto, ya que como se indicó líneas atrás la no sujeción que contiene el numeral en comentario es de índole subjetivo. (...)"

Desde nuestra perspectiva, este pronunciamiento lo que aporta es que, aún cuando uno de los copropietarios no tenga derecho a la no sujeción, no puede en forma alguna limitar el derecho que sí asiste a los demás desde un punto de vista subjetivo, pero en ningún momento se hace referencia a la forma de aplicar ese derecho.

Es nuestra consideración que, dentro del presupuesto jurídico de la norma supracitada, el bien inmueble sigue configurado como una unidad, por lo que el beneficio será aplicado a cada copropietario en la misma proporción que corresponde a su derecho sobre el mismo.

Es por eso que el análisis de este artículo debe hacerse detenidamente, para poder arribar a una aplicación adecuada del beneficio:

- En primer lugar debemos poner énfasis al encabezado del artículo: **"Inmuebles no afectos al impuesto"**. Nótese que se hace referencia al objeto del impuesto que es el inmueble, no al sujeto pasivo del mismo.
- El inciso e) hace también referencia al objeto del impuesto: **"los inmuebles que ..."**.

El resto del inciso lo que viene es a "calificar" ese inmueble que se está excluyendo del impuesto, es decir viene a indicar cuáles son las características que debe tener ese inmueble para el otorgamiento del beneficio, a saber: *que sea el único bien del sujeto pasivo, que pertenezca una persona física y que tenga un valor máximo equivalente a cuarenta y cinco salarios base.*

El ejemplo clásico sería el contribuyente que demuestra que, al 1º de enero de 2013, sólo es propietario de un inmueble a nivel nacional.

El inmueble está valorado en la suma de	¢ 70.000.000,00
Menos el equivalente a 45 salarios base para el año 2013	¢ 17.073.000,00
Base Imponible después de aplicar la no afectación	¢ 52.927.000,00
Impuesto anual a pagar para el año 2013	¢ 132.317,50

Debemos destacar entonces que lo que procede en primera instancia es determinar cuál es el valor del inmueble -como la unidad jurídica que es- y posteriormente verificar si los copropietarios cumplen con el otro requisito subjetivo de no ser poseedores de otro bien inmueble a nivel nacional.

De esta manera, si el inmueble está valorado en un monto superior a esos 45 salarios base, la diferencia del valor constituirá la base imponible sobre la cual será calculado el impuesto resultante a pagar y la reducción en la alícuota del impuesto se aplicará únicamente a aquellos sujetos pasivos que cumplan con este otro requisito, en la misma proporción a su derecho.

Es obvio entonces que a aquellos copropietarios que no cumplan con el requisito subjetivo de ser poseedores de un único bien inmueble a nivel nacional, se les seguirá calculando el monto del impuesto sobre el valor total del inmueble.

3. Ejemplos prácticos

A partir de lo expuesto podemos ver ejemplos de algunas situaciones que pueden presentarse, dando por sentado que la suma de los porcentajes de los derechos genera el 100% de la base imponible:

SITUACIÓN FACTICA N° 1: el inmueble se encuentra dividido por partes iguales en 12 derechos y todos los copropietarios son poseedores de un único bien

Base imponible de la finca	¢120.000.000,00
Menos el equivalente a 45 salarios base para el año 2013	¢ 17.073.000,00
Base Imponible después de aplicar la no afectación	¢102.927.000,00
Impuesto anual a pagar para el año 2013	¢ 257.317,50

Este último monto se divide entre 12 para determinar lo que corresponde pagar a cada copropietario por su derecho a la doceava parte, es decir ¢21.443,12 cada uno.

SITUACION FÁCTICA N°2: el inmueble se encuentra dividido por partes iguales en 12 derechos pero dos de los copropietarios poseen más de un bien inmueble

Base imponible de la finca	¢120.000.000,00
Menos el equivalente a 45 salarios base para el año 2013	¢ 17.073.000,00
Base Imponible después de aplicar la no afectación para aquellos copropietarios que solamente tienen un bien	¢102.927.000,00

Este último monto se divide entre 12 para determinar lo que correspondería pagar a cada uno de los diez copropietarios que si tienen derecho a la no sujeción por el doceavo que le pertenece dentro de la propiedad, es decir ¢21.443,12 cada uno.

Para los otros dos copropietarios que poseen más de un bien inmueble la base imponible del impuesto sigue siendo ¢120.000.000,00 porque no se les aplica la no afectación. En este caso el impuesto a pagar sobre la propiedad completa con esta base imponible sería de ¢300.000,00, por lo que a cada uno de estos copropietarios de un derecho a la doceava parte le correspondería pagar ¢25.000,00 anuales, estableciéndose así la diferencia entre los que tienen derecho al beneficio y los que no.

Resulta entonces que se cobran 10 derechos con un impuesto de ¢21.443,12 -por la aplicación de la no afectación- y 2 derechos con un impuesto cada uno de ¢25.000,00, siendo la suma general a cobrar por ¢264.431,20.

SITUACION FÁCTICA N°3: el inmueble se encuentra dividido por partes iguales en 12 derechos pero uno de los copropietarios es dueño de tres de esos derechos y ninguno posee otros derechos a nivel nacional.

Base imponible de la finca	¢120.000.000,00
Menos el equivalente a 45 salarios base para el año 2013	¢ 17.073.000,00
Base Imponible después de aplicar la no afectación para aquellos copropietarios que solamente tienen un bien	¢ 102.927.000,00
Impuesto anual a pagar para el año 2013	¢ 257.317,50

Este último monto se divide entre 12 para determinar lo que corresponde pagar a cada copropietario, es decir ₡21.443,12 cada uno.

Para el caso del copropietario de tres de esos derechos el impuesto a pagar sería esa misma suma multiplicada por tres, para un total de ₡64.329,37.

SITUACION FÁCTICA N° 4: uno o varios de los derechos se encuentran a nombre de una persona jurídica.

En este caso el valor imponible para el cálculo del impuesto corresponderá al registrado para ese derecho sin aplicar la parte proporcional de la no afectación, por cuanto el beneficio dispuesto en el inciso e) del artículo 4 de la ley solamente se aplica a personas físicas. Las personas jurídicas como las sociedades mercantiles, asociaciones, etc. no tienen derecho a este beneficio.

SITUACIÓN FACTICA N° 5: Uno de los copropietarios falleció y ostentaba un único bien inmueble.

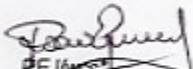
La no afectación de 45 salarios solo puede ser solicitada por su titular o su apoderado, si el poder está vigente. Cuando la persona fallece su capacidad de actuar deja de existir y no es posible aplicar la no afectación.

SITUACION FACTICA 6. Quien ostenta el derecho sobre el bien inmueble es un poseedor que a su vez solo tiene esa posesión.

Para acreditar el derecho la municipalidad debe en primera instancia levantar un expediente para reconocer al poseedor como sujeto pasivo de la obligación tributaria y en caso de solicitud de su parte, aplicar la no afectación al derecho, según anteriores explicaciones.

En conclusión, el inmueble es una unidad jurídica y se mantiene como tal, a pesar de que pertenezca a más de un copropietario. La única forma en que un condueño puede disponer totalmente de su parte es a través de un procedimiento de localización de derecho ante los Tribunales de Justicia, cuya finalidad es la de identificar físicamente la proporción que le corresponda, dando origen a una nueva finca. Mientras no se realice este proceso, el bien jurídicamente permanecerá como unidad.

En razón de este nuevo análisis que se le ha dado al tema tratado, actualizamos los criterios que hasta la fecha hubiera emitido el Órgano de Normalización Técnica.


REJMS

mh