

DIRECTRIZ-ONT-004-2013

PARA: MUNICIPALIDADES DEL PAÍS
CONCEJOS MUNICIPALES DE DISTRITO

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

FECHA: 29 de noviembre, 2013

ASUNTO: Posibilidad de modificar valores derivados de una modificación automática.



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 al determinar los valores que han de ser registrados en la base de datos municipal, el Órgano de Normalización Técnica hace del conocimiento de las municipalidades y de los Concejos Municipales de Distrito la **Directriz-ONT-04-2013** del 29 de noviembre de 2013, denominada "**Posibilidad de modificar valores derivados de una modificación automática**".

Se emite la presente Directriz a efectos de procurar una determinación de los valores que se ajuste no sólo a la normativa sino a los principios del derecho Tributario, a partir de la integración del ordenamiento jurídico.

La modificación automática de la base imponible se da cuando se ha generado alguno de los supuestos tipificados en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Esto implica que, en la determinación del valor de un inmueble originado en una modificación automática, no se toman en cuenta las técnicas de valoración ni el criterio de un profesional en la materia, como lo sería el encargado de la Oficina de Valoraciones de la Municipalidad.

Sobre este tema, en su dictamen número C-347-2008 de 24 de setiembre de 2008, la Procuraduría General de la República indicó que:

"El concepto "modificación automática" contenido en la norma, gira en torno a actuaciones propias del sujeto pasivo, que son las que generan por sí solas una modificación del valor registrado de los inmuebles, de suerte tal que una vez acaecida cualquiera de las causales previstas por el legislador, se produce de pleno derecho la modificación de la base imponible del tributo. Ello implica que acaecida la

causa, la Administración Tributaria se encuentra obligada a tener por modificada de forma inmediata la base imponible del inmueble en los términos establecidos en la ley. (...)

En el caso de las modificaciones automáticas no nos encontraríamos frente a una valoración en los términos expuestos por la ley. En efecto, la modificación automática de la base imponible acaece de forma inmediata, una vez que se ha generado alguno de los supuestos tipificados en el artículo 14 de la Ley. En este caso, no nos encontramos frente a una valoración realizada sobre los bienes inmuebles con base en los criterios técnicos del Órgano de Normalización Técnica. Y es que, precisamente, al tratarse de una modificación de la base imponible que acaece de manera automática, no se requiere criterio técnico alguno para aplicarse en el referido supuesto. (...)

Partimos entonces de que, en el ejercicio de una potestad reglada impuesta por el legislador, la municipalidad está obligada a registrar en su base de datos el incremento en el valor de un inmueble, cuando se presente una de las causales de modificación automática dispuestas en el artículo 14 de la ley.

Sin embargo, este cuerpo normativo también incluyó otras causales en su artículo 15, que permiten a las municipalidades revisar y modificar el valor registrado de los bienes inmuebles, mediante valoración, de oficio o a solicitud de parte, siendo particularmente importante para lo que interesa en este documento, el consignado en el inciso b):

***ARTÍCULO 15.- Causas de modificación del valor registrado.** *La Administración Tributaria podrá modificar el valor registrado de los bienes inmuebles, mediante valoración, de oficio o a solicitud del interesado, en los siguientes casos:*

(...)

b) El perjuicio que sufra un inmueble por causas ajenas a la voluntad de su titular. (...)

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo N° 27601 del 12 de enero de 1999, dispone que, en los casos de perjuicio que sufra el inmueble por motivos ajenos a la voluntad del propietario, el interesado puede solicitar que la administración tributaria efectúe un peritazgo especial al bien, para que se disminuya su valor.

De lo anterior se desprende que el legislador previó que pueden existir situaciones calificadas en donde el criterio del perito profesional en la materia, basado en una observación documentada, puede evidenciar una extrema discrepancia entre ese valor y el que se podría obtener aplicando los criterios técnicos de valoración.

De esta manera, a pesar de que todas las modificaciones automáticas provienen de actuaciones propias de los sujetos pasivos en cuanto a su origen, la municipalidad mantiene su competencia para realizar sus propias valoraciones, cuando exista un presupuesto técnico que determine que el valor del bien inmueble no es razonable.

Efectivamente, el valor resultante de una modificación automática resulta **cierto** porque proviene de un instrumento público o de una declaración, y probablemente reflejaba la realidad de un momento histórico

determinado. No obstante, con el transcurso del tiempo y con la concurrencia de situaciones ajenas a la voluntad del propietario, ese valor puede ir perdiendo su **razonabilidad**, a tal punto que al aplicar las técnicas de valoración instituidas para esta clase de impuesto, el valor se aleja de la realidad y la racionalidad.

En estos casos es procedente realizar una adecuada "interpretación" de las normas, al amparo de los principios del Derecho Tributario, que son aquellos conceptos técnicos-jurídicos que dan soporte a la estructura, la forma de operación y el contenido de las leyes, para ser utilizados como guías en la resolución de casos de alta complejidad.

El artículo 167 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que, por medio de los tributos, la Administración no debe sustraer una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera significativa, el ejercicio de un derecho o libertad fundamental tutelados por la Constitución Política, agregando que los principios tributarios deben ser interpretados en consideración a criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad.

Los principios tributarios son el límite del Poder Tributario del Estado, que pretenden evitar que se vulneren los derechos fundamentales de la persona. Sobre este tema la Sala Constitucional ha dicho que:

"Este tipo de controversias de interpretación, en nuestro criterio deben ser discutidos en la vía administrativa o judicial según corresponda, pues el quebranto a la igualdad, al debido proceso, a la razonabilidad de las normas, a la doble instancia, y de no confiscatoriedad, entre otros alegatos, no surgen del texto de la norma o de la Ley que la contiene, pero sí podría serlo de la aplicación que hagan las autoridades públicas, si de ella se acarrear importantes implicaciones económicas, resultando lesiva. Tómese en cuenta que el párrafo tercero del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece que el amparo procederá no solo contra los actos arbitrarios, sino también contra las actuaciones u omisiones fundadas en normas erróneamente interpretadas o indebidamente aplicadas, lo cual podría ocurrir en el caso que nos ocupa."

A partir de lo anterior, cuando las municipalidades cumplen con el mandato legal de valorar los bienes inmuebles para determinar una concreta obligación tributaria sobre una base imponible, el diseño del valor debe estar sustentado en la forma en que fue constituido el propio impuesto, consecuente con los principios jurídicos que garantizan la **igualdad, razonabilidad, justicia tributaria, no confiscatoriedad y realidad económica**, que se deben entender de la siguiente manera:

El artículo 33 constitucional incorporó el **principio de igualdad**, que considera que toda persona es igual ante la ley, lo que implica un trato igualitario, la eliminación de toda diferencia odiosa y el fin de los privilegios infundados con referencia de las cargas públicas.

¹ Voto N° 14547-2007 del 10 de octubre de 2007, citado por la Procuraduría General de la República en su dictamen C-347-2008 de 24 de setiembre de 2008

Este postulado, en su acepción ordinaria, determina un mismo trato para los que se encuentren en circunstancias idénticas, pero –al mismo tiempo– un tratamiento diferenciado en situaciones diversas. Los jueces constitucionales patrios han anotado lo siguiente:

“... la igualdad supone que toda persona será tratada en la misma forma, por igual, cuando se encuentre en idéntica situación, en todas y cada una de las relaciones jurídicas que constituyan”.²

Además, tenemos el **principio de Justicia Tributaria**, recogido en el artículo 18 de nuestra Constitución Política, que establece que todas las personas integrantes de la colectividad del Estado tienen el deber de contribuir para los gastos públicos.

En Derecho Tributario se trata de ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad para tributar de cada persona. La justicia en Derecho Tributario es vista desde la óptica de la distribución o justicia distributiva. Todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a sus condiciones contributivas, a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio, etc.

Por su parte, el **principio de razonabilidad** permite examinar la congruencia entre los medios utilizados cuando se interpreta una norma y las consecuencias jurídicas en el tributo, para satisfacer los valores de la norma sujeta a interpretación, que pueden ser subjetivos u objetivos, entre ellos el valor de la propiedad objeto sobre el que recae la obligación tributaria, protegiendo el valor de transparencia fiscal en las relaciones jurídico tributarias y considerando la realidad económica del país.

No puede dejarse de lado el **principio de no confiscatoriedad**, que consiste en garantizar que el Estado no atente contra el derecho de propiedad por la vía tributaria. En el derecho tributario no se contempla propiamente como un principio, sino más bien como una consecuencia de la inobservancia de los demás principios, incluyendo el de capacidad contributiva y puede definirse como una garantía contra el atentado a las posibilidades económicas del contribuyente.

Finalmente tenemos el **principio de la realidad económica**, contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que indica lo siguiente:

“Artículo 8º.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

² Revista Judicial N°102 página 145, Diciembre 2011

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

(el subrayado no corresponde al original)

Ahora bien, el intérprete obligatoriamente debe prescindir de las formas inapropiadas, aunque no sean "notoriamente" inapropiadas y no sólo en el caso que se origine una disminución del impuesto. El principio de la interpretación económica es independiente de que el resultado sea restringir o ampliar la obligación tributaria y se aplica tanto cuando es de utilidad para el fisco como cuando está en contra del mismo, con el fin de evitar un enriquecimiento sin causa por parte de la Municipalidad, de manera que lo que se pretende es que se examinen todos los elementos de juicio necesarios para arribar a la verdad real de los hechos.

Resulta aplicable entonces recordar lo expresado por la Procuraduría General de la República, en su dictamen C-005-2011 de fecha 12 de enero del 2011:

" (...) Ahora bien, con las reformas introducidas a la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles mediante la Ley N° 7729 del 15 de diciembre de 1997, se establece una tipificación de situaciones que inciden en la modificación de la base imponible de los bienes inmuebles por medio del avalúo del bien, a fin de garantizar el respeto al principio de realidad económica, manteniendo una relación directa entre el valor real del bien y el valor declarado a efectos del pago del impuesto.

Como corolario, se tiene entonces que el avalúo no es ni más ni menos que una actualización del valor del bien conforme con los lineamientos establecidos por el Órgano de Normalización Técnica, que afectan la base imponible del tributo y por ende el quantum de la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos."

De esta manera, ante una disyuntiva entre una imposición legal -como lo es la aplicación de una modificación automática- y la aplicación de los principios de derecho anteriormente indicados, que se ven reforzados con la utilización de las normas de valoración de un inmueble para garantizar la igualdad y la justicia tributaria, lo procedente sería interpretar la situación concreta apegándose al principio de la realidad económica.

Así, pueden presentarse dos tipos de situaciones: que la Municipalidad se encuentre ante una declaración de Bienes Inmuebles en la que el contribuyente está consignando un valor significativamente menor que el ya registrado en la Base de datos municipal, proveniente de una modificación automática, o que el contribuyente presente una solicitud de revisión de un valor registrado en las mismas circunstancias pero que considera irrazonable, y presente alguna prueba que induzca a pensar que efectivamente éste ya no se ajusta a la realidad.

En estos casos, la Administración puede verificar por medio del profesional en la materia, la existencia efectiva de un desajuste de valor entre el que tenía registrado en la base de datos municipal, proveniente de una modificación automática y la realidad actual del valor del inmueble y será este profesional quien

determine el valor del inmueble, con base en sus conocimientos en la técnica de valoración, adaptándolo a la realidad y utilizando las herramientas que el Órgano de Normalización Técnica le ha facilitado a la municipalidad.

En conclusión:

1. La modificación automática de la base imponible se da cuando se ha generado alguno de los supuestos tipificados en el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pero en la determinación de ese valor no se toman en cuenta las técnicas de valoración.
2. El inciso b) del artículo 15 de esta misma ley también incluyó, como causal para que la municipalidad revise y modifique el valor registrado, el perjuicio que sufra un inmueble por causas ajenas a la voluntad de su titular, lo que evidencia que el legislador previó la existencia de situaciones calificadas en donde el criterio del profesional en la materia puede evidenciar una extrema discrepancia entre ese valor y el que se podría obtener aplicando los criterios técnicos de valoración.
3. El diseño del valor de un inmueble debe estar sustentado en la forma en que fue constituido el propio impuesto, consecuente con los principios jurídicos que garantizan la igualdad, razonabilidad, justicia tributaria, no confiscatoriedad y realidad económica.
4. El principio de la interpretación económica es independiente de que el resultado sea restringir o ampliar la obligación tributaria y se aplica tanto cuando es de utilidad para el fisco como cuando está en contra del mismo, con el fin de evitar un enriquecimiento sin causa por parte de la Municipalidad, de manera que lo que se pretende es que se examinen todos los elementos de juicio necesarios para arribar a la verdad real de los hechos.
5. Ante una disyuntiva entre una imposición legal -como lo es la aplicación de una modificación automática- y la aplicación de los principios de derecho anteriormente indicados, reforzados con la utilización de las normas de valoración de un inmueble para garantizar la igualdad y la justicia tributaria, lo procedente es interpretar la situación concreta apegándose al principio de la realidad económica.
6. Pueden presentarse dos tipos de situaciones: que la Municipalidad se encuentre ante una declaración de Bienes Inmuebles en la que el contribuyente está consignando un valor significativamente menor que el ya registrado en la base de datos municipal, proveniente de una modificación automática, o que el contribuyente presente una solicitud de revisión de un valor registrado en las mismas circunstancias pero que considera irrazonable.
7. En estos casos la Administración puede verificar por medio del perito, la existencia efectiva de un desajuste de valor entre el registrado y la realidad actual del valor del inmueble y será este profesional quien determine, con base en sus conocimientos en la técnica de valoración, el valor del

inmueble, adaptándolo a la realidad y utilizando las herramientas que el ONT le ha facilitado a la municipalidad, bajo el siguiente procedimiento:

- Recibir del contribuyente la declaración de bienes inmuebles o la solicitud de revisión del valor registrado. Con este documento se inicia el estudio de la discrepancia entre la posición del administrado con respecto al valor del inmueble y el que tiene registrado la Municipalidad en su base de datos -proveniente de una modificación automática- y abre la puerta a la municipalidad para su fiscalización.
- Realizar, por parte del encargado de Bienes Inmuebles, una consideración previa que evidencie la eventual posibilidad de que el valor registrado no se adecúe a la realidad actual, con base en su criterio profesional y su conocimiento de la zona en donde se ubica el inmueble.
- Realizar el avalúo, notificarlo y garantizar al contribuyente su derecho de defensa.
- Una vez firme, proceder a registrar el nuevo valor, el cual será fundamentado por medio de una resolución administrativa.

Sin más por el momento.



Gobierno de Costa Rica

CONSTRUIMOS UN PAÍS SEGURO

•Dirección: Piso 5, Edificio MIRA, Zapote, 300 oeste de la Casa Presidencial. •Tel (506) 2539-6874