

DIRECTRIZ-ONT-001-2015

PARA: ALCALDIAS MUNICIPALIDADES DEL PAÍS
CONCEJOS MUNICIPALES DE DISTRITO
OFICINAS DE VALORACIONES Y BIENES INMUEBLES MUNICIPALES

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



FECHA: 28 de enero de 2015

ASUNTO: Complemento a la Directriz ONT-03-2013 de 11 de octubre de 2013, en relación con el Registro de las obligaciones tributarias en la base municipal para los bienes inmuebles en Fideicomiso.

El Órgano de Normalización Técnica emite el siguiente Complemento a la Directriz ONT-03-2013 de fecha 11 de octubre de 2013, sobre el trato que ha de darse al registro de los bienes inmuebles en fideicomiso en la base de datos municipal, en aras de optimizar la administración del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y dotar de elementos de decisión interna a las municipalidades y, con ello, acelerar de forma efectiva la recaudación de ese impuesto.

I. CONCEPTUALIZACIÓN GENERAL

Tal y como se indicó en la Directriz ONT-003-2013 la figura del Fideicomiso tiene las siguientes características:

- El Fiduciario no es dueño absoluto de los bienes sometidos a fideicomiso, pues obtiene sobre éstos solamente una "propiedad fiduciaria", es decir, que su poder sobre el patrimonio fideicometido está delimitado por el acto constitutivo del fideicomiso y/o por la naturaleza del fin a que los bienes fideicometidos se destinan.

- El Fiduciario es el titular del bien pero no el propietario, por lo que el inmueble se inscribe a su nombre porque así lo dispone el Código de Comercio, pero en dichas inscripciones siempre se evidencia que esa titularidad se mantiene **en su condición de fiduciario**.

A partir de lo anterior y en virtud de que el fiduciario no es su dueño, los bienes fideicometidos se deben mantener dentro de un patrimonio autónomo, es decir que es distinto del patrimonio propio de cada uno de quienes intervienen en el fideicomiso (fideicomitente, fiduciario, fideicomisario), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 634 del Código de Comercio:

“ARTÍCULO 634.- Pueden ser objeto de fideicomiso toda clase de bienes o derechos que legalmente estén dentro del comercio. Los bienes fideicometidos constituirán un patrimonio autónomo apartado para los propósitos del fideicomiso.”

Los patrimonios deben estar debidamente identificados y separados porque los que provengan del Fideicomiso no pueden ser perseguidos ante la existencia de obligaciones estrictamente pertenecientes al fiduciario debido a que, aún cuando por disposición de los artículos 651 del Código de Comercio y 20 y 21 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es el obligado a pagar los impuestos y tasas correspondientes a los bienes fideicometidos, el fiduciario reiteramos no es el propietario de dichos inmuebles sino solamente su administrador, aunque por una ficción legal se inscriban a su nombre. Veamos:

El artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que es sujeto pasivo aquella persona obligada al cumplimiento de las prestaciones, sea en calidad de contribuyente o de responsable y, complementariamente, los artículos 20 y 21 identifican al responsable como obligado por deuda ajena:

“Artículo 20.- Obligados por deuda ajena (responsables). Son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.

Artículo 21.- Obligaciones. Están obligados a pagar los tributos al Fisco, con los recursos que administren o de que dispongan, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria inherente a los contribuyentes, en la forma y oportunidad que rijan para éstos o que especialmente se fijen para tales responsables, las personas que a continuación se enumeran:

(...)

c) Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;”

(...)

Las personas mencionadas en los incisos precedentes están además obligadas a cumplir, a nombre de sus representados y de los titulares de los bienes que administren o liquiden, los deberes que este Código y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, para los fines de la determinación, administración y fiscalización de los tributos.”

De lo anterior se desprende que el fiduciario es un sujeto pasivo por cuenta ajena y, por lo tanto, el obligado a pagar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles generado por los bienes del fideicomitente, sin que

ese patrimonio pase a formar parte del suyo, posición compartida por la Procuraduría General de la República en su dictamen N° C-203-2005 de fecha 25 de mayo de 2005:

“La posición del fideicomiso se equipara a la de una persona jurídica, aunque no lo sea. El fideicomiso será contribuyente en tanto respecto de ese patrimonio, de los bienes que lo integran se verifique el hecho generador de algún tributo.

(...)

Dentro de un contrato de fideicomiso, el fiduciario es el encargado o titular del patrimonio fideicometido, lo cual es determinado en el poder o en el acto constitutivo o bien, depende del fin. Conforme la legislación común, el fiduciario es el administrador del patrimonio fideicometido.

(...)

Dado que tiene a su cargo la administración del patrimonio fideicometido, se comprende que entre los actos que le corresponde se encuentre el cubrir los tributos que pesen sobre el fideicomiso. Obligación no sólo establecida en el Código Tributario, según lo transcrito, sino también reconocida por la legislación comercial.

(...)

De lo dispuesto en dicho numeral y en el artículo 21 del Código Tributario se deduce que:

- El fideicomiso en tanto patrimonio separado es sujeto de tributos.*
- De esos tributos se responde con el patrimonio fideicometido.*
- La obligación de pagar recae en el fiduciario, que paga con los recursos que administra.*
- (...)*
- Puesto que se está ante un patrimonio separado, el fideicomiso no puede cubrir los tributos que gravan al fiduciario, fideicomitente o fideicomisario, así como tampoco los que recaen sobre terceros.*
- En materia tributaria, el fiduciario actúa como responsable. (...)*

II. EFECTOS DEL FIDEICOMISO SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles establece que la base imponible del impuesto será el valor del inmueble registrado en la Administración Tributaria al 1 de enero del año correspondiente.

Ahora bien, en casos como el que nos ocupa, la práctica común ha sido que **todos** los bienes inmuebles propios del fiduciario y los que provienen de contratos de fideicomiso, son registrados en la base de datos municipal a su nombre en forma indistinta, provocando una confusión compuesta por la pluralidad de bienes propios y ajenos -sustentado en un vínculo contractual- y que la base imponible para el pago del impuesto sea constituida por la totalidad de lo que aparezca registrado para dicho contribuyente.

No obstante, analizando esta situación, en su dictamen C-027-2014 de fecha 28 de enero de 2014 la Procuraduría General de la República llegó a la siguiente conclusión:

*“(...) En el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles son sujetos pasivos del impuesto los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad, artículo 6, inciso a). Conforme el principio de autonomía patrimonial, el fideicomiso es el propietario de la propiedad fideicometida, ficción jurídica. **El fiduciario es el administrador pero no el propietario de los bienes. Por lo que debe entenderse que***

el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el fideicomiso. *Un fideicomiso que se individualiza registralmente a través del número asignado por el Registro Nacional (Criterio Registral DGRN/01/2008 de 16 de septiembre de 2008), lo que permite distinguirlo tanto para efectos registrales como para los efectos tributarios correspondientes.*

Se sigue de lo expuesto que las municipalidades pueden identificar el fideicomiso titular registral de los distintos bienes inmuebles que integran el patrimonio fideicometido, a efecto de realizar el cobro de la obligación tributaria que corresponda. (...)

(la negrita no corresponde al original)

De lo expuesto se extrae que, aunque para todos los efectos el fiduciario siempre será el obligado tributario, efectivamente existe la necesidad de que el sistema de registro municipal permita identificar quién es el obligado tributario, pero también debe permitir la identificación de cuáles de esos bienes inmuebles son parte del patrimonio propio de ese sujeto pasivo y cuáles se encuentran inscritos a su nombre en condición de fiduciario.

La misma Procuraduría en su dictamen N° C-038-2013 del 11 de marzo de 2013, concluyó así:

“(...) Se sigue de lo expuesto que el patrimonio propio del fiduciario, en este caso el Banco, no responde por las deudas tributarias del fideicomiso. Ni el artículo 651 del Código Mercantil ni el 21 del Código disponen que el fiduciario será solidariamente responsable por las deudas tributarias del fideicomiso. Se aplica el principio de que el patrimonio del fiduciario no responde de las deudas del fideicomiso y que ese fiduciario no puede asumir otras obligaciones o cargas derivadas de la condición de contribuyente del fideicomiso. Esa responsabilidad solo se establece como consecuencia de una falta del fiduciario, sea el omitir pagar teniendo recursos del fideicomiso con qué hacerlo

*El principio de autonomía del patrimonio fideicometido impide, además, considerar que los distintos fideicomisos que administra un mismo fiduciario constituyen una unidad y menos estimar que deben integrarse en una única cuenta, en la cual formarían una “masa de dinero”, indiferenciada para cubrir indistintamente las obligaciones tributarias o de otro tipo de cada uno de los fideicomisos. Ergo, que uno de ellos o los recursos propios del fiduciario deban responder por obligaciones de alguno de los fiduciarios. **Por el contrario, lo procedente es que las deudas y obligaciones de cada fideicomiso sean cubiertas con los recursos propios del fideicomiso de que se trate.**(...)”*

(el resaltado es propio)

Con lo anterior la municipalidad puede obtener un beneficio adicional pues, el permitirle a este contribuyente el pago por separado de las deudas que genere cada grupo de inmuebles en particular, podría provocar que la recaudación del impuesto sea más acelerada, aún cuando fuera en forma parcial, porque las deudas generadas por la aplicación de la base imponible para los bienes del patrimonio del fiduciario podrían ser honrados sin dilación alguna, contrariamente a lo que podría suceder en el caso de los bienes fideicometidos, en donde el pago de los impuestos estará sujeto a la administración interna de cada fideicomiso, generando con lo anterior alguna liquidez en las arcas municipales.

Ahora bien, la condición de este contribuyente de estar "al día" en el pago de sus obligaciones o, por el contrario, que sea un "contribuyente moroso" dependerá siempre de que **todas** las deudas generadas por los bienes inmuebles a su nombre se hayan cancelado o no, independientemente de cuál sea la naturaleza de su titularidad, en virtud precisamente de su condición de sujeto pasivo en ambos casos, ya sea como propietario o como obligado por deuda ajena.

De esta manera, a la hora de emitir una certificación, la Municipalidad debería indicar que ese contribuyente se encuentra al día en el pago de uno o algunos de los bienes inmuebles, mientras que se encuentra aún moroso en el pago de los tributos correspondientes a otro grupo de propiedades, según lo expresado anteriormente.

Lo que no sería posible es emitir dos certificaciones porque la realidad no sería exacta, el sujeto pasivo lo es por deuda propia y por deuda ajena, por lo que en la misma certificación o constancia, debe aparecer un desglose del estado en que se encuentran las obligaciones del contribuyente según sea la naturaleza de su titularidad, con lo que se garantiza la transparencia de los datos emitidos por la municipalidad.

CONCLUSIONES

1. En aquellos casos en que exista un contribuyente que sea propietario de bienes inmuebles pero, a su vez, sea "propietario registral" de otros en condición de fiduciario, el sistema de registro municipal debe permitir identificar quién es el obligado tributario, pero también debe permitir la identificación de cuáles de esos bienes inmuebles son parte del patrimonio propio de ese sujeto pasivo y cuáles se encuentran inscritos a su nombre en condición de fiduciario, de manera que se respete la separación de los patrimonios dispuesta en el Código de Comercio.
2. Puede por lo tanto permitirse que ese contribuyente cancele las deudas de cada uno de sus inmuebles, de conformidad con la titularidad que le corresponda a cada caso en particular, sin que esto violente el principio de unidad de la base imponible cuando se identifican de forma separada las que correspondan a la base imponible generadora del impuesto por deuda ajena y por deuda propia, permitiendo la recuperación de los créditos con mayor prontitud, aunque sea en forma parcial.
3. Corresponde a la municipalidad en estos casos el manejo apropiado de ambas deudas, porque en definitiva quien debe pagar el total del impuesto generado siempre será el fiduciario en condición de sujeto pasivo responsable.

