

DIRECTRIZ-ONT-002-2015

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: 09 de marzo de 2015

ASUNTO: Modificación parcial de la Disposición General N°05-98 de fecha 2 de diciembre de 1998, en sus puntos 3) y 10) y aclaración sobre la vigencia de los valores determinados por avalúos y por declaraciones.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 12 de la Ley N° 7509, Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Órgano de Normalización Técnica hace del conocimiento de los entes corporativos municipales que, producto de las modificaciones que ha sufrido el ordenamiento jurídico, así como la jurisprudencia nacional y la experiencia administrativa municipal extraída de sus diferentes consultas, se hace necesario **modificar parcialmente la Disposición General N° 05-98 de fecha 2 de diciembre de 1998, particularmente en sus puntos 3) y 10).**

1. Punto 3)

En el punto 3) de esta Disposición se indica lo siguiente:

"3.- Obligatoriedad de establecer plazos para el pago y para la recepción de declaraciones: por resolución.

La administración tributaria, debe establecer un término para el recibo de las declaraciones de bienes inmuebles, pues esto es imperativo por razones de orden administrativo y para efectos de la aplicación del artículo 17 de la ley que rige la materia, pues la Municipalidad podrá efectuar de oficio la valoración de los inmuebles sin declarar, una vez se haya superado el periodo de recepción de declaraciones, previamente establecido.

(...)

Ahora bien, en un nuevo proceso voluntario de declaración, podrá la Municipalidad invitar a todos los contribuyentes de su cantón a declarar y si no se acercan, podrá calificarles de "omisos" y aplicarles el avalúo de oficio. (...)"

Sigue siendo la consideración del ONT que es recomendable que la Municipalidad realice procesos de recepción masiva de declaraciones porque, de esta manera, puede planificar y hacer un mejor uso de sus recursos, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de este deber formal y lograr un incremento en sus ingresos a un costo relativamente bajo.

No obstante, lo transcrito de este punto de la Directriz se ha prestado para confusiones pues no es correcto decir que la realización de estos procesos de recepción masiva de declaraciones sea un deber de la municipalidad, ni que sea necesario este proceso para poder hacer una "declaratoria de omisos", por cuanto la presentación de la declaración de bienes inmuebles es una obligación del contribuyente, así establecida en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

"ARTÍCULO 16.- Declaraciones de inmuebles. Los sujetos pasivos de bienes inmuebles deberán declarar, por lo menos cada cinco años, el valor de sus bienes a la municipalidad donde se ubican.(...)"

Aunado a lo anterior, resulta aún más importante lo dispuesto en el artículo 17:

*"Artículo 17.- Inobservancia de la declaración de bienes. **Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración conforme al artículo 16 de esta ley, la Administración Tributaria le impondrá una multa de un monto igual a la diferencia dejada de pagar y estará facultada para efectuar, de oficio, la valoración de los bienes inmuebles sin declarar. (...)"***

(la negrita no corresponde al original)

Nótese que el único requisito que indica la ley, para que la Municipalidad proceda a realizar un avalúo, es la constatación de que efectivamente el contribuyente no cumplió con su deber formal de presentar su declaración de bienes inmuebles en tiempo, sin que sea necesario entonces establecer procedimientos previos adicionales, como lo sería un proceso de recepción masiva de declaraciones ni una declaratoria formal de que es "omiso"

Reiteramos, la simple verificación por parte de la Municipalidad, de que un contribuyente no ha cumplido con su deber formal de presentar su declaración de bienes inmuebles, es el único requisito para poder proceder a realizar el avalúo correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 7509 supracitado, así como en el artículo 31 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Decreto Ejecutivo N° 27601 del 12 de enero de 1999, publicado en La Gaceta N° 18 del 27 de enero del mismo año:

*"Artículo 31.—No presentación de la declaración de bienes. En el caso que el sujeto pasivo no presente la declaración de bienes en el período establecido al efecto, **la administración tributaria tendrá la potestad de modificar el valor de los inmuebles, a través de una valoración general o individual de los inmuebles sin declarar, (valoración de oficio).***

(la negrita es propia)

Se mantiene por lo tanto, en virtud de lo anterior, el criterio expresado en los otros párrafos de este punto 3) de la Disposición General N° 05-98 en cuanto a que no puede limitarse el derecho del sujeto pasivo a presentar su declaración de bienes inmuebles fuera del término establecido por la Municipalidad para la recepción masiva de declaraciones, pues implicaría un impedimento para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, pero además, la presentación de la declaración es un acto voluntario que brinda la posibilidad a la Municipalidad de modificar automáticamente la base imponible y probablemente implique un aumento en la recaudación del impuesto de una manera más expedita, por lo que debe entonces mantenerse un adecuado control para que no se realicen y notifiquen avalúos de inmuebles cuyos propietarios ya cumplieron con este deber formal.

También se mantiene vigente lo expresado en cuanto a que la Administración municipal debe establecer la periodicidad del pago del impuesto (anual, semestral, trimestral, mensual), tal y como lo establece el artículo 22) párrafo segundo de la Ley 7509, pues es a partir de esa periodicidad que se determina la obligación de pagar intereses del sujeto pasivo ante la falta de cancelación oportuna del impuesto.

Finalmente, por carecer de interés actual, se deroga lo indicado en este punto de la Directriz, sobre la posibilidad de establecer un nuevo periodo de recepción de declaraciones para quienes declararon antes de la reforma a la Ley 7509 en diciembre de 1997.

2. Punto 10)

Se deroga el punto 10) de esta Disposición, en el que se hace un análisis sobre la aplicación de la no sujeción del inciso e), artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuando la finca se encuentre dividido en derechos, por cuanto este tema ya fue ampliamente desarrollado en la Directriz ONT-02-2013 del 12 de setiembre del 2013, que ya les fue debidamente comunicada.

Se mantiene el criterio sobre los demás aspectos analizados en la Disposición N° 05-98.

3. Vigencia de los valores determinados por avalúos y de los valores determinados por declaración de bienes inmuebles.

Mediante la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, Ley número 9069 del 10 de setiembre del 2012, publicada recientemente en La Gaceta número 188 del 28 de setiembre del presente año, se realizó una modificación al artículo 17 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

"Artículo 17.- Inobservancia de la declaración de bienes. Cuando el contribuyente no haya presentado la declaración conforme al artículo 16 de esta ley, la Administración Tributaria le impondrá una multa de un monto igual a la diferencia dejada de pagar y estará facultada para efectuar, de oficio, la valoración de los

*bienes inmuebles sin declarar. En este caso, la Administración Tributaria no podrá efectuar nuevas valoraciones sino hasta que haya expirado **el plazo de tres años contemplado en la presente ley.***
(el resaltado es propio)

Los artículos 10 y 16, párrafo 1, de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles disponen lo siguiente:

“ARTÍCULO 10.- Valoración de los inmuebles. *Para efectos tributarios, todo inmueble debe ser valorado. Los inmuebles se valorarán al acordarse una valuación general y al producirse alguna de las causas que determinen la modificación de los valores registrados, de acuerdo con esta Ley.*
La valoración general será la que abarque, por lo menos, todos los inmuebles de un distrito del cantón respectivo, de acuerdo con lo previsto en los artículos siguientes y cuando ocurra la circunstancia mencionada en el artículo 15 de la presente Ley.
La valoración general o individual se realizará una vez cada cinco años. Solo podrán efectuarse nuevas valoraciones cuando haya expirado este plazo.

ARTÍCULO 16.- Declaraciones de inmuebles. *Los sujetos pasivos de bienes inmuebles deberán declarar, por lo menos cada cinco años, el valor de sus bienes a la municipalidad donde se ubican.*
El valor declarado se tomará como base del impuesto sobre bienes inmuebles, si no se corrigiere dentro del período fiscal siguiente a la presentación de la declaración, sin perjuicio de que la base imponible se modifique, según los artículos 12 y 13 () de la presente Ley (...)*
(El resaltado no corresponde al original)

Como puede verse, la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles siempre había sido congruente en que, salvo lo correspondiente a las modificaciones automáticas, una vez establecido el nuevo valor de un inmueble para efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el mismo no podría variarse por los próximos cinco años, independientemente de que la modificación se hubiera dado por la presentación de la declaración por parte del contribuyente o porque, siendo omiso en tal obligación, la municipalidad procedió a realizarle un avalúo. Este mismo plazo era el que se establecía en el artículo 17 antes de la reciente modificación, razón por la que, al incluir la reforma un plazo diferente de tres años, ha dado la impresión de que se entra en un conflicto de normas o una eventual derogatoria tácita de los plazos establecidos en los otros artículos supracitados.

No obstante, para que opere la derogación tácita de una ley, es necesario que se dicte una nueva norma del mismo rango o superior que contenga disposiciones que no pueden conciliarse con las de la anterior, lo cual solamente ocurrirá cuando no sea posible la aplicación simultánea de ambas normas. De esta manera, cuando se presume que existe una derogatoria tácita, es preciso determinar si efectivamente las nuevas disposiciones se oponen a las anteriores porque, mientras sea posible armonizar unas con otras, todas deben tenerse como subsistentes y ser aplicadas en su oportunidad, según corresponda.

Hecha la consulta sobre este tema, la Procuraduría General de la República nos dio la siguiente respuesta en su dictamen número C-158-2014 del 27 de mayo del 2014:

"(...) Podemos afirmar entonces, que el plazo de tres años que establece el artículo 17 es excepcional y alcanza sólo a los contribuyentes que incumplan con el deber formal del presentar la declaración de bienes inmuebles. (...)"

A partir de lo anterior y del análisis de la Ley 7509 en forma integral, concluimos que no ha operado una derogatoria tácita de los plazos indicados en los artículos 10 y 16 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles a raíz de la promulgación de la modificación del artículo 17 del mismo cuerpo normativo y, por lo tanto, tenemos las siguientes circunstancias:

- a) Se mantiene el período de vigencia dispuesto en los artículos 10 y 16 para aquellos valores procedentes de una declaración de bienes inmuebles presentada por el sujeto pasivo del impuesto, que haya sido aceptada por la Administración o que haya sido fiscalizada mediante el avalúo correspondiente, por lo que no podrá realizarse una nueva valoración antes de que venza el plazo ahí establecido, es decir cinco años.
- b) La modificación del artículo 17 se hizo con el fin de imponer una "consecuencia" para aquellos contribuyentes que incumplan con su deber formal de presentar su declaración de Bienes Inmuebles en tiempo, lo que representa un escenario diferente al supuesto del artículo 16, por lo que una vez que se realice un avalúo por incumplimiento del contribuyente de este deber, la vigencia de este nuevo valor es solamente de tres años, transcurridos los cuales, el contribuyente debe presentar su declaración o, en caso contrario, proceder la administración a realizar un nuevo avalúo.
- c) A partir del punto anterior tenemos dos categorías diferentes de sujetos pasivos: el cumplidor del deber formal y el incumplidor que se hace acreedor de una sanción, por lo que la Municipalidad debe tomar las previsiones necesarias para respetar estos plazos para cada caso en particular.

