

DIRECTRIZ-ONT-005-2015

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: 21 de octubre de 2015

ASUNTO: Orientación a los contribuyentes en el cumplimiento de su deber formal de presentar la declaración de bienes inmuebles..

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 12 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Órgano de Normalización Técnica considera importante emitir la presente Directriz con respecto a la forma en que la Municipalidad debe orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de su deber formal de presentar la declaración de bienes inmuebles.

El artículo 16 de la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles; Ley N° 7509 del 09 de mayo de 1995, establece al sujeto pasivo de este impuesto la obligación formal de declarar, por lo menos cada cinco años, el valor de sus bienes inmuebles a la municipalidad en donde se ubican.

Para estos efectos y, de conformidad con lo que indica el artículo 3 párrafo segundo de la misma ley, la Administración Tributaria debe facilitar al contribuyente el cumplimiento de ese deber formal:

“ARTÍCULO 3.- Competencia de las municipalidades

(...)

Las municipalidades distribuirán entre los sujetos pasivos una fórmula de declaración, la cual obligatoriamente será de recibo de la administración tributaria y, con base en ella, elaborarán un registro que deberán mantener actualizado. La declaración que presente el sujeto pasivo no tendrá el carácter de declaración jurada.”

(el subrayado es nuestro)

En este mismo sentido el artículo 25 del Reglamento a la Ley N° 7509, Decreto Ejecutivo N°27601-H del 12 de enero de 1999, establece que la Municipalidad debe entregar a los contribuyentes el formulario de la declaración, pero también un instructivo que le permita tener conocimiento de la información que debe consignar en la misma, mientras que en el artículo 26 establece la información que debe incluirse como mínimo:

“Artículo 26.— Declaración de bienes inmuebles. El formulario contendrá como mínimo, la siguiente información:

- a) Identificación del propietario o poseedor (calidades, número de cédula jurídica o de identidad, domicilio fiscal, número de teléfono, fax, apartado postal).
- b) Lugar para notificaciones dentro del perímetro del cantón.
- c) Descripción del inmueble (número de finca, Folio Real, naturaleza, medida en m² y linderos, ubicación exacta).
- d) Descripción de las construcciones existentes.
- e) Valor del terreno y valor de la construcción.

Adicionalmente, deberá presentar fotocopia de la cédula de identidad o jurídica. Asimismo, podrá presentar copia del plano catastrado del bien declarado y copia de la escritura o certificación emitida por el Registro Nacional o Notario Público, de la inscripción o posesión del bien declarado.

(...)

Las municipalidades deberán recibir obligatoriamente, las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo.”

Tenemos entonces como requisitos imprescindibles para la recepción de la declaración que ésta contenga las calidades del propietario, una descripción del inmueble, el valor que el declarante considere conveniente consignar y, por supuesto, su firma que legitima la manifestación de su voluntad.

Ahora bien, la ausencia de información técnica de valoración no afecta la validez de dicha manifestación de la voluntad, porque se trata simplemente de una propuesta de valor que se convertirá en una modificación automática cuando el valor declarado sea aceptado por la municipalidad.

El declarante no tiene la obligación de conocer los aspectos técnicos de valoración para cumplir con el deber formal de declarar. De esta manera estos aspectos técnicos son responsabilidad absoluta de la Administración Tributaria y no debe ser trasladada al declarante, por lo que la información proveniente de las herramientas de valoración elaboradas por el Órgano de Normalización Técnica no debe ser incluida en la declaración, sino solamente utilizada por el perito municipal a la hora de realizar el avalúo producto de la fiscalización de la declaración, con posterioridad a la inspección del inmueble para determinar todos los factores, visita que no puede ser sustituida simplemente aplicando los datos que emite el Sistema Valora.

Si se desea, para facilitar la labor administrativa, es posible separar en el formulario los datos que efectivamente son propios de la declaración establecidos por la ley y el reglamento, de los que debe consignar la Municipalidad, en un apartado denominado “Para uso de la Administración”, donde pueda agregar datos y aspectos técnicos que le permitan, con posterioridad a la recepción de la declaración, arribar a la aprobación o rechazo de valor consignado en la misma, como por ejemplo zona homogénea, valor por metro cuadrado, regularidad, hidrografía, pendiente, tipo de vía, servicios tipología, entre otros, que son propios de la fiscalización del profesional acreditado.

Extractamos de lo anterior tres puntos medulares:

1. La obligación del contribuyente se cumple con la presentación de la declaración, consignando en ella los datos que le corresponde conocer y aportar.
2. Su declaración es una manifestación de voluntad pura y simple, ajena a la voluntad de la Administración y se caracteriza por la libertad de expresión con la que ese sujeto pasivo plasma su consentimiento cuando firma, en un formulario facilitado por la Administración, dando fe de que todos los datos insertos fueron aportados por él.
3. Se trata de una declaración de valor del inmueble, por lo que es al declarante a quien le corresponde establecerlo, según sus propias consideraciones.

Es cierto que el artículo 30 de este Reglamento indica que las municipalidades deben proporcionarle al contribuyente toda la asesoría e información necesaria para que el contribuyente cumpla con este deber, obligación que debe ir encaminada a que, cuando se reciba la misma, se le informe al declarante claramente sobre las consecuencias del acto que está realizando. Este tipo de orientación puede incluir la ayuda— a solicitud de éste— en el llenado del formulario, en cuyo caso nuestra recomendación es que se consigne esta situación o que se haga frente a un testigo, para evitar futuros reclamos.

La asesoría municipal también puede concretarse en suministrar, en caso de que el contribuyente indique que no sabe ni puede calcular el valor de su inmueble, un valor de referencia, que es únicamente una estimación de valor, mediante la utilización de las herramientas de valoración suministradas por el ONT, pero siempre deberá hacerse al administrado la advertencia de que solamente es una referencia de valor, que el contribuyente puede decidir incluir en su declaración o no.

En estos casos, es absolutamente necesario que el funcionario municipal que está orientando al declarante tenga la capacitación necesaria en el manejo de uso de estas herramientas.

Es importante insistir en que las herramientas suministradas por el ONT a las Municipalidades deben ser utilizadas obligatoriamente en los procesos de valoración, entendiéndose a la hora de hacer avalúos, pero no son herramientas a utilizar a la hora de recepción de declaraciones excepto para brindar un valor de referencia, y sólo en caso de que sea solicitado expresamente por el contribuyente.

De esta manera, el contribuyente consignará el valor que considere conveniente en su declaración de bienes inmuebles porque, si la Municipalidad lo induce a consignar un valor que no surge de la voluntad del administrado, puede más bien provocar un vicio del consentimiento, tal y como pasaremos a analizar:

Siendo la declaración de bienes inmuebles una manifestación de la voluntad pura y simple del sujeto pasivo, para que esa manifestación de voluntad sea perfecta y adquiera la validez de todo acto jurídico, debe contener todos los elementos esenciales que le competen, a saber:

1. **El objeto**, debe ser jurídicamente posible y cumplir con cierta **solemnidad o forma**.
En el presente caso estamos frente a un objeto lícito que es el cumplimiento del deber formal de presentar la declaración de bienes inmuebles (artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles) y debe consignarse en el formulario de declaración que la municipalidad tiene dispuesta para tales efectos (artículo 3 de la misma Ley).
2. **La capacidad de su autor**: el declarante debe tener capacidad de actuar:

- La persona física, debe ser mayor de edad, en pleno goce de sus facultades, sin ningún impedimento para realizar el acto de declaración, consciente de sus actuaciones y además apegadas al ordenamiento jurídico.
- Puede actuar en forma personal o por medio de un apoderado, que deberá presentar el documento que acredite la existencia del poder vigente.
- Si es menor de edad, será representado por quien ejerce su patria potestad o su tutela (otorgada esta última por resolución judicial).
- Si es mayor de edad pero con una discapacidad, será representado por quien haya sido nombrado como su curador mediante resolución judicial.
- En el caso de un contribuyente fallecido, comparecerá el albacea debidamente nombrado según resolución judicial o notarial según corresponda.
- En el caso de una persona jurídica, deberá comparecer su representante legal con personería jurídica vigente, certificada por Notario o por el Registro Nacional.
- En el caso de los poseedores, deben demostrar que existe un proceso judicial o por lo menos administrativo en donde está tratando de que se le reconozca su derecho.

En todos los casos la municipalidad deberá determinar a conciencia cuáles son los requisitos pertinentes que deben ser exigidos al contribuyente para demostrar su capacidad de actuar, que serán todos aquellos en los que la Administración Tributaria no cuente con la posibilidad de adquirirlos internamente por los medios respectivos, con el fin de no contravenir lo dispuesto en la Ley de Protección al Ciudadano del exceso de requisitos y trámites administrativos, Ley N° 8220 del 04 de marzo del 2002.

3. **La manifestación de la voluntad**, que debe ser libre para todos los efectos del Derecho. Debe existir congruencia entre la voluntad interna y las consecuencias generadas por el acto jurídico, de manera que no se separen los efectos deseados de la intención del sujeto que declara la voluntad.

Se presenta entonces un vicio de la voluntad cuando, a falta de uno de sus elementos, el sujeto afectado no hubiera expresado su consentimiento en el sentido en el que lo hizo y, por lo tanto, el acto no se habría realizado, ya que el vicio del consentimiento proyectó su intención hacia un fin que no deseaba en realidad. De esta manera, se conforma un vicio del consentimiento cuando se da una de las siguientes condiciones:

- **El error**, entendido como la falsa apreciación de la realidad.
- **El dolo**, cuando quien actúa es engañado mediante sugerencias o artificios.
- **La mala fe**, entendida como la disimulación del error en el que se encuentra la víctima.
- **La violencia física o las amenazas**, que obligan por miedo a realizar una conducta no deseada.
- **El aprovechamiento de la ignorancia, la inexperiencia o la necesidad de la víctima.**

Ejemplos de lo anterior pueden darse cuando la Administración se aprovecha de la ignorancia del declarante a la hora del llenado de la declaración en cuanto a los factores a consignar, cuando se le induce a consignar valores facilitados por la Municipalidad sin indicarle que es solamente una referencia de valor, cuando no se le explica que el valor que consigne en su declaración debe provenir absolutamente de su libre voluntad, cuando la municipalidad se niegue a recibir la declaración si no se consigna el valor que arrojan las herramientas de valoración suministradas por el ONT o cuando se obliga al contribuyente a declarar como requisito para poder solicitar de la Municipalidad otros servicios o el otorgamiento de otros beneficios como exoneraciones o no sujeciones.

Configurándose una de las situaciones antes mencionadas, podemos concluir que efectivamente se estaría en presencia de un vicio del consentimiento de este contribuyente y, por lo tanto, los datos insertos en la declaración serían nulos, es decir que la presencia de un vicio del faculto a la persona perjudicada a exigir la nulidad del acto jurídico, al amparo de lo dispuesto en el artículo 628 del Código Civil que indica:

“ARTÍCULO 628.- La capacidad para obligarse se presume siempre, mientras no se prueben los hechos o circunstancias por los cuales niegue la ley esa capacidad.”

De esta forma, cuando se configure la nulidad de una declaración, la Municipalidad debe devolver sus actuaciones al estado anterior a su recepción, incluyendo la modificación de la base de datos, porque los datos que insertó no son producto de la voluntad del contribuyente, sino que aparentemente corresponderían a una intención directa de la Administración de obtener un resultado que le beneficia pero no deseado por el declarante.

Por otra parte, para el funcionario que hubiere propiciado el vicio en la voluntad del contribuyente nace la responsabilidad por desempeño en sus funciones en las vías civil, administrativa y hasta penal de considerarse procedente, y, con su propio peculio, debería resarcir el perjuicio ocasionado a las arcas de la municipalidad y al contribuyente si fuera del caso, obviamente observando el respeto al derecho de defensa mediante el inicio del debido proceso en el que se determine esa responsabilidad.

Como corolario de lo anterior podemos agregar que no es aceptable que se reciba una declaración con la casilla del valor del inmueble en blanco y que sea la Administración Tributaria la que incorpore en esa declaración otros datos con posterioridad a la firma de quien la hizo, pues dicha actuación constituye, para quien lo materializa, la comisión del delito denominado falsedad ideológica establecido en el artículo 367 del Código Penal:

“Artículo 367.- Las penas previstas en el artículo anterior son aplicables al que insertare o hiciere insertar en un documento público o auténtico declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio.”

Por esta razón, en caso de que se presente una situación como ésta, la declaración presentada y recibida sin contenido de valor en la casilla de terreno y/o construcciones, debe entenderse que el valor declarado es cero, por lo que lo procedente es prevenir al declarante que se encuentra en esta condición, conforme al artículo 29 del Decreto Ejecutivo N° 27601-H Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles N°7509 para que se apersona a rectificar la declaración o, en su defecto, proceda la Administración a realizar el avalúo de estilo.

Es claro entonces que la actuación de la Municipalidad para la determinación del valor de un inmueble, ante la presentación de una declaración, empieza después de la recepción de la misma, momento en que puede presentarse uno de los siguientes escenarios:

1. Si el valor declarado es mayor al registrado en la base municipal, deberá registrarse en la base de datos municipal, para que rija como nueva base imponible del impuesto a partir del 1° de enero del año siguiente al de la fecha de registro (artículo 16 de la Ley N° 7509 y 28 de su Reglamento).
2. Si el valor declarado no es aceptable para la Municipalidad por tenerse registrado uno mayor, proveniente, ya sea de otra declaración, de un avalúo anterior o de una modificación automática, debe

comunicarle al contribuyente dicha objeción, indicándole que el valor de su declaración no es aceptado y la razón.

3. En los casos en que, aun cuando el valor declarado es mayor al registrado en la base de datos municipal, sigue siendo inaceptable para la Administración, la Municipalidad debe la Municipalidad ejecutar las acciones que le corresponden según lo dispuesto en el Reglamento a la Ley N° 7509 de repetida cita:

“Artículo 28.- Fiscalización de las declaraciones de bienes inmuebles. La Administración Tributaria verificará los valores de todos los bienes declarados, y en virtud de ello, tendrá la facultada de aceptarlos u objetarlos, dentro del periodo fiscal siguiente al de su presentación. (...)”

*Artículo 29.—Rectificación de declaraciones de bienes inmuebles. En el caso de las declaraciones de los propietarios de bienes inmuebles que fueron objetadas por la municipalidad, según el artículo anterior, la Administración Tributaria correspondiente, atendiendo razones de oportunidad y conveniencia, antes de proceder a su modificación administrativa, **podrá gestionar por escrito una rectificación voluntaria por parte del sujeto pasivo**, otorgándole un plazo de diez (10) días para que se apersona y rectifique los valores de los bienes inmuebles declarados.*

De no prosperar esta gestión, se realizará la modificación administrativa correspondiente, mediante valoración del inmueble, tomando como referencia la plataforma de valores, manual de valores unitarios de construcciones e instalaciones por tipología constructiva previamente publicados, y siguiendo normas y directrices que para este efecto haya emitido el Órgano.

Cuando la rectificación es voluntaria y aceptada por la Administración, el valor declarado se tomará como base imponible del impuesto para el período fiscal siguiente al de la presentación de la rectificación. Cuando el nuevo valor es fijado por la Administración Tributaria, por medio de valoración individual o general, se tomará como base imponible en el período fiscal siguiente, al que adquiere firmeza la resolución que lo establezca.

(La negrita no corresponde al original)

De no prosperar la gestión de rectificación, deberá la Municipalidad esperar al periodo fiscal siguiente al de la presentación de la declaración para dar inicio a la fiscalización a través del avalúo, notificarlo y esperar además a que el mismo adquiera firmeza para poder registrarlo en su base de datos.

Transcurrido el plazo de fiscalización sin que la municipalidad haya registrado el valor de la declaración ni lo haya objetado, debe proceder a registrarlo para que rija a partir del 1° de enero del año siguiente a dicho registro, aun cuando hayan transcurrido años, debido a que así expresamente lo dispone el artículo 16 supracitado, independientemente de que sea menor al registrado en la base municipal porque la municipalidad, con su inactividad, lo aceptó de esa manera.

Esperamos de esta manera contribuir y evitar que los funcionarios municipales incurran en actuaciones que puedan posteriormente acarrearles innecesariamente responsabilidades subjetivas por violación de los derechos del contribuyente.


REJ/wcst