

DIRECTRIZ-DONT-004-2019

PARA: MUNICIPALIDADES DEL PAÍS
CONCEJOS MUNICIPALES DE DISTRITO

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

FECHA: 08 de octubre del 2019

ASUNTO: Modificación parcial de la Directriz DONT-01-2019, Lineamientos para la tasación de terrenos sometidos a restricciones administrativas y/o legales para efectos de valoración fiscal.
Modificación de la Resolución N° 1-99, Método de Valoración publicada en el Diario Oficial La Gaceta N° 232 del 30 de noviembre de 1999.

I. Introducción

De conformidad con lo que establecen los artículos 10 Bis, párrafo segundo, y 12 inciso a) de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se emitió la Directriz DONT-01-2019, denominada “Lineamientos para la tasación de terrenos sometidos a restricciones administrativas y/o legales para efectos de valoración fiscal”, para establecer pautas específicas para la valoración de los terrenos que presentan particularidades significativas, que podrían incidir directamente sobre la constitución de su valor fiscal final, y que derivan en algunas restricciones administrativas y/o legales a que se vean sometidos.

El objetivo de la presente Directriz es complementar la Directriz DONT-01-2019, con el fin de hacer algunas aclaraciones sobre los siguientes aspectos, y ajustar sus disposiciones a la normativa que regula la materia, para arribar al valor del predio en esas condiciones, de una manera técnica y jurídica, coherente con los principios del derecho tributario:

- Determinación del valor de aquellas áreas del inmueble correspondientes a las áreas de recarga o de retiro conjuntamente con el área que contiene el cuerpo de agua.
- Determinación del valor de las áreas destinadas a servidumbres forzosas.
- Ampliación del punto E. Inmuebles afectados por zonas declaradas de alto riesgo

En lo demás se mantiene incólume la Directriz DONT-01-2019 supracitada.

II. Determinación del valor de aquellas áreas del inmueble correspondientes a las áreas de recarga o de retiro conjuntamente con el área que contiene el cuerpo de agua.

Tal y como se indicó en la DONT-01-2019, los bienes inmuebles ubicados dentro del territorio nacional se encuentran regulados bajo el sistema de derecho de propiedad privada o pública y su disposición puede ser limitada de diversas formas, según lo disponga el legislador, para la tutela de intereses estatales en la protección de los recursos naturales y del ambiente, razón por la que la Ley de Aguas, Ley 276 vigente desde el 27 de agosto de 1942, estableció lo siguiente:

“Artículo 1º.- Son aguas del dominio público:

I.- Las de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional;

II.- Las de las lagunas y esteros de las playas que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar;

III.- Las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes;

IV.- Las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, arroyos o manantiales desde el punto en que broten las primeras aguas permanentes hasta su desembocadura en el mar o lagos, lagunas o esteros;

V.- Las de las corrientes constantes o intermitentes cuyo cauce, en toda su extensión o parte de ella, sirva de límite al territorio nacional, debiendo sujetarse el dominio de esas corrientes a lo que se haya establecido en tratados internacionales celebrados con los países limítrofes y, a falta de ellos, o en cuanto a lo no previsto, a lo dispuesto por esta ley;

VI.- Las de toda corriente que directa o indirectamente afluyan a las enumeradas en la fracción V;

VII.- Las que se extraigan de las minas, con la limitación señalada en el artículo 10;

VIII.- Las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de propiedad nacional y, en general, todas las que nazcan en terrenos de dominio público;

IX.- Las subterráneas cuyo alumbramiento no se haga por medio de pozos; y

X.- Las aguas pluviales que discurran por barrancos o ramblas cuyos cauces sean de dominio público.

Artículo 2º.- Las aguas enumeradas en el artículo anterior son de propiedad nacional y el

dominio sobre ellas no se pierde ni se ha perdido cuando por ejecución de obras artificiales o de aprovechamiento anteriores se alteren o hayan alterado las características naturales.

Exceptúanse las aguas que se aprovechan en virtud de contratos otorgados por el Estado, las cuales se sujetarán a las condiciones autorizadas en la respectiva concesión.”

El tema ha sido ampliamente desarrollado por la Procuraduría General de la República, como por ejemplo en la Opinión Jurídica OJ-033-95 de 20 de setiembre de 1995 en donde expuso lo siguiente:

“El agua es uno de los elementos indispensables para el sostenimiento de los ecosistemas terrestres; sin ella simplemente no existiría la vida sobre la Tierra...La gran cantidad de campos que dependen de su utilización representa una demanda cada vez mayor que obliga al racionamiento del recurso y a un aumento de la presión sobre él. (...)”

En ese mismo sentido, en Dictamen C-103-98 de 8 de junio de 1998, ese Órgano Asesor indicó que:

“(...) Las áreas de protección han sido previstas con miras a la conservación de los recursos hídricos. Se persigue con ellas, preservar la capa boscosa cercana a las fuentes de agua o regenerar la indebidamente talada, con el propósito de mantener sus volúmenes en óptima calidad.”

Es por esta razón que, si bien es cierto en la Directriz DONT-01-2019 sólo se hace referencia al tratamiento que debe dársele a las áreas de retiro de nacientes, riberas de lagos, embalses naturales y artificiales, así como las áreas de recarga y los acuíferos de los manantiales, según lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley Forestal, no puede deducirse de eso que se está dejando por fuera la protección del área sobre el que se encuentra el cuerpo de agua pues, precisamente, es lo que está protegiendo la normativa supracitada. Por el contrario, debe entenderse que las áreas de retiro son parte de estos cuerpos de agua que gozan de protección legal y constitucional pues, una interpretación diferente implicaría el desconocimiento de la condición de bien demanial que le ampara.

De esta manera, para efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tanto el área del cuerpo de agua, llámese río, naciente, lago, embalse natural o artificial, humedal, manantial u otro de similar naturaleza, así como su zona de recargo o de retiro, no podrán ser tomados en cuenta para formar parte del valor constituyente de la base imponible del tributo, debido a que ambos componentes son parte del patrimonio del Estado.

Ahora bien, pueden presentarse diversos cuadros fácticos en el momento en que el perito valuador realiza la visita a campo, entre ellos:

- a) Que el área del bien inmueble contenga parcialmente áreas de protección en cuyo caso, para la valoración del terreno, no serán consideradas las áreas de retiro conjuntamente con el cuerpo de agua pues, al ser patrimonio del Estado no están afectos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En estos casos, para determinar el valor del terreno que formará parte de la base imponible del impuesto

procede lo siguiente:

1. Se determina el valor unitario del terreno, utilizando el programa VALORA, y considerando toda el área.
2. Se determina la sumatoria del área del cuerpo de agua y la del respectivo retiro.
3. El área afecta al impuesto será la diferencia del punto 1 menos el punto 2.
4. La base imponible será el resultado de multiplicar el valor unitario determinado en el punto 1 por el área determinada en el punto 3.

Para aclarar el modo de aplicación, se detalla a continuación el siguiente ejemplo:

TABLA CASO #1			
1. Se determina el valor unitario del terreno considerando toda el área utilizando el programa VALORA.	A	Área total del terreno m ²	7000
	B	Valor/m ² Z.H. (Z01-R14)	¢13,000
	C	Factor de Ajuste total: Área, frente, %pendiente, nivel,regularidad, ubicación, tipo de vía, servicios 1 y 2	0.93
	D	valor unitario/m ² (B x C)	¢12,090
2. Se determina el área del cuerpo de agua y la del respectivo retiro.	E	área del cuerpo de agua m ²	300
	F	retiro de ley m ²	3000
	G	área total de retiro (E+ F)m ²	3300
3. El área efectiva será la diferencia del punto 1 entre el punto 2.	H	(A -G)m ²	3700
4. La base imponible será el resultado de multiplicar el valor unitario determinado en el punto 1 por el área efectiva determinada en el punto 3.	H x D		¢44,733,000

- b) Si el área total del bien inmueble está ubicada en zonas de protección y contiene construcciones, no se considerará el área del terreno para la determinación del valor del inmueble pues, al ser patrimonio del Estado no está afecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, para el caso de las construcciones existentes en el mismo, se utilizará para su valoración el Manual de Tipología Constructiva vigente, salvo que, mediante certificación emitida por el SINAC, se demuestre que dicha construcción goza de alguna exoneración establecida en la Ley Forestal.

Lo anterior aplica de igual forma para la valoración de cualquier construcción o instalación fija y permanente que se encuentre ubicada en zonas de protección o retiro.

En cuanto a los terrenos, de existir una parte del área que no está dentro de las zonas protegidas, se valorarán con base a la Plataforma de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas o la Plataforma de Valores Agropecuarios, según sea el caso.

- c) Para casos en los que el cuerpo de agua sirve de límite de fincas, por ejemplo se tiene una finca que tiene como límite el cauce de un río, de conformidad con la normativa se debe estimar el área del retiro.

TABLA CASO #1b			
1. Se determina el valor unitario del terreno considerando toda el área utilizando el programa VALORA.	A	Área total del terreno m ²	7000
	B	Valor/m ² Z.H. (Z01-R14)	¢13,000
	C	Factor de Ajuste total: Área, frente, %pendiente, nivel,regularidad, ubicación, tipo de vía, servicios 1 y 2	0.93
	D	valor unitario/m ² (B x C)	¢12,090
2. Se determina el área respectivo retiro.	G	retiro de ley m ²	800
3. El área efectiva será la diferencia del punto 1 entre el punto 2.	H	(A -G)m ²	6200
4. La base imponible será el resultado de multiplicar el valor unitario determinado en el punto 1 por el área efectiva determinada en el punto 3.	H x D		¢74,958,000



III. Servidumbres forzosas

Tal y como se indicó en la Directriz DONT-01-2019, las servidumbres pueden ser voluntarias, es decir establecidas por acuerdo de partes, pero también pueden ser impuestas por una Ley o por la Administración de forma forzosa, cuando requiere solventar alguna necesidad de interés público.

En estos casos, la intervención de la Administración en la propiedad privada generalmente obedece al desarrollo de un servicio público como, por ejemplo, para realizar tendido de redes de transmisión eléctrica y de telecomunicaciones, de acueducto y/o alcantarillado, gasoductos, etc., en cuyo caso, las servidumbres forzosas imposibilitan al titular del inmueble realizar actos de posesión en las áreas ocupadas, es decir que se le impide su uso y disfrute porque se transfiere de esta manera al poder público para la consecución de un fin determinado, que por supuesto es público también, convirtiéndolas, al igual que en las áreas de recarga o de retiro para la protección de recursos, en patrimonio del Estado o de sus instituciones.

Por esta razón, para efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, al momento de la valoración de los inmuebles ocupados en parte por esta clase de servidumbres forzosas, no debe considerarse el área sobre la que se establecieron, porque no forma parte del objeto del tributo debido a que, por vía de la expropiación y previo pago de la indemnización respectiva, pasan a ser posesión del Estado.

Ahora bien, en estos casos, el valuador también podría encontrar situaciones diversas, tales como la existencia de servidumbres forzosas en las que el propietario no podrá realizar absolutamente ninguna actividad en el área que cubren, como también casos en que, a pesar del establecimiento de la servidumbre, en dicha área aún pueden desarrollarse algunas actividades, como en los ejemplos que desarrollamos a continuación:

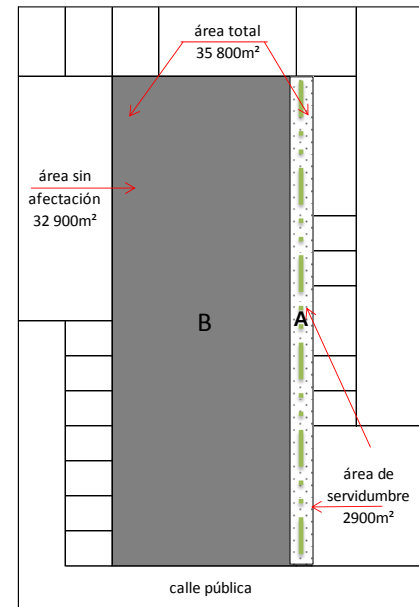
Caso #1: De esta manera, para la valoración de un bien inmueble que presente **limitaciones absolutas** de uso, por tratarse de una servidumbre forzosa que no permite el goce de cierta área para ninguna actividad, el procedimiento es el siguiente:

1. Se comparan las características del lote a valorar con las variables del lote tipo definidas en la zona homogénea en la que se localiza el bien inmueble, según la Plataforma de Valores de Terrenos que corresponda utilizar en el cantón, con el fin de obtener un valor para todo el terreno y un factor de ajuste.
2. El área sin afectación se multiplica por el valor obtenido según el punto anterior.
3. El valor final del terreno no debe considerar el área de la servidumbre forzada.

Caso #2: La servidumbre forzada está en el lindero de la finca.

Cuando se tiene el caso que la finca tiene una servidumbre forzosa que está ubicada a un lado de la finca, y está a lo largo del lindero, se procederá a determinar el valor según se detalla en la Tabla Caso #2

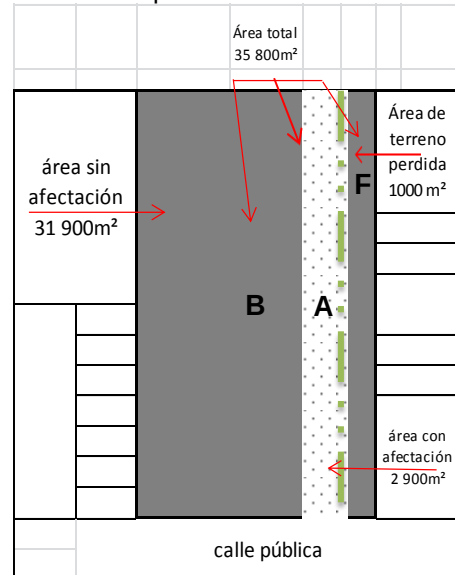
TABLA CASO #2		
Área total del terreno m ²		35800
Valor total del terreno		¢2,362,800,000
A	área con afectación m ²	2900
B	área sin afectación m ² (área total - A)	32900
Valor/m ² Z.H. (Z03-U01)		¢150,000
C	valor unitario/m ²	¢66,000
D	Valor total del terreno, sin afectación (BxC)	¢2,171,400,000
F	Factor de Ajuste total: Área, frente, %pendiente, nivel,regularidad, ubicación, tipo de vía, servicios 1 y 2	0.44



Caso #2b: La servidumbre forzosa parte la finca en dos o más partes.

Cuando la Administración Tributaria tenga por debidamente comprobado que la servidumbre forzosa divide a la finca de manera que una de sus partes resulta inutilizable, no se considerará el área pérdida.

TABLA CASO #2 b			
En el caso de que la servidumbre limite el uso de la finca en forma parcial o absoluta ; en el valor de finca no debe considerarse el área de la servidumbre. En el caso de que la finca quede dividida de forma que una de sus partes quede inutilizable, cuando esto suceda el valor para efectos del impuesto no considerará como parte de la base imponible el área perdida.	A	Área total del terreno m ²	35800
	V	Valor/m ² Z.H. (Z02-U14)	¢150,000
	C	Factor de Ajuste total: Área, frente, %pendiente, nivel,regularidad, ubicación, tipo de vía, servicios 1 y 2	0.44
	D	valor unitario/m ² (V x C)	¢66,000
	B	área sin servidumbre en m ²	32900
	F	área afectada en m ²	1000
	área final a valorar en m ² (B-F)		31900
	Valor total del terreno, aplicando la directriz		¢2,105,400,000



IV. Inmuebles afectados por zonas declaradas de alto riesgo

En cuanto a lo establecido en el punto E de la Directriz DONT-01-2019, en relación con los inmuebles afectados por zonas declaradas de alto riesgo, resulta relevante agregar que, generalmente, las declaratorias de emergencia para determinadas zonas geográficas **no tienen período de vigencia**, debido a que la amenaza en una zona declarada de alto riesgo no desaparece ni termina con el levantamiento que haga el Poder Ejecutivo, aún cumplidas las tres fases de atención de la emergencia, razón por la que las obras realizadas siempre tendrán como objetivo una medida de prevención, orientada a que futuros eventos no vuelvan a generar ese estado de emergencia, conforme a las regulaciones de los artículos 30 y 37 de la Ley Nacional de Emergencias y Prevención del Riesgo N°8488, del 22 de noviembre de 2005, vigente desde el 11 de enero de 2006 y cuya entidad rectora es la Comisión Nacional de Prevención de Riesgos y Atención de Emergencias (CNE), en cuyo cumplimiento y desarrollo por competencia participa el Estado y sus instituciones.

