

DGT-097-2010
San José, 4 de febrero de 2010

Señora
Mónica Castillo Q
Directora de Investigación
Cámara Costarricense de la Construcción
Fax N° (506)2221-7962
Barrio Francisco Peralta, San José

Estimada señora:

En garantía del derecho de información que le asiste a los particulares sobre asunto de interés público, y por tratarse de materia que es competencia de esta Dirección General, se da respuesta a su memorial de 3 de noviembre de 2009, mediante el cual, plantea ante el Despacho de la Ministra de Hacienda, dos interrogantes relacionadas con la interpretación y aplicación del Impuesto Solidario creado mediante la Ley N° 8683 de 19 de noviembre de 2008, en los siguientes términos:

I- Los desarrolladores dueños de casas construidas, pero no vendidas, ni ocupadas, ¿serán sujetos a los pasivos del impuesto? (sic) Argumenta la consultante que en el caso de que exista una casa de habitación construida, pero el desarrollador o dueño aún no la ocupa, ni la ha vendido a un tercero y debido a que no estaría ejerciendo el uso habitacional del inmueble, no debería pagar el impuesto. Es decir, aunque exista una construcción fija o permanente en el inmueble, si no se hace uso del bien de conformidad con lo indicado en la ley, en forma habitual, ocasional o de recreo, no podría aplicar el impuesto.

Respuesta: Sobre este tema, esta Dirección General mediante Oficio N° 69-2010 de 26 de enero del año en curso, consideró lo siguiente:

*"(...) Ha sido criterio de esta Dirección, que el objeto del impuesto de la Ley N° 8683 de 19 de noviembre de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° es el valor de los **"bienes Inmuebles de uso habitacional"** y que el hecho generador según disposición del artículo 2) de la citada Ley, es **"la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional"**. Al respecto disponen ambos numerales:*

"ARTÍCULO 1.- Creación. Créase un impuesto directo a favor del Gobierno central, (...). Este impuesto recaerá sobre el valor de los bienes inmuebles de uso habitacional, que sean utilizados en forma habitual, ocasional o de recreo; incluye tanto las instalaciones fijas como las permanentes.(...)"

"ARTÍCULO 2.- Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, al primero de enero de cada año(...)"

Se desprende de las disposiciones citadas que se trata de "la propiedad o titularidad de un derecho sobre un bien inmueble de uso habitacional" razón por la cual se debe precisar qué entendemos por "bien inmueble de uso habitacional". Los numerales 2, 4, y 10 de la citada Ley, hacen referencia a ese término, pero en ninguna disposición legal se encuentra definido lo que debe entenderse por "bienes inmuebles de uso habitacional". Es el Reglamento en el artículo 1 inciso 2) el que define el concepto de "bien Inmueble de uso habitacional" utilizando como idea central el concepto de "vivienda" al definirlo de la siguiente manera:

"(...) Todo terreno, urbano o rural, que contenga una o más construcciones e instalaciones fijas y permanentes, utilizadas como vivienda habitual, ocasional o de recreo, que constituya una unidad habitacional, aunque esté ubicado en fincas independientes o en edificios parcialmente ocupados por locales destinados a otros usos, de tal manera que exista integralidad funcional entre el terreno y las construcciones e instalaciones fijas y permanentes, cuando corresponda.(...)"

Ahora bien respecto al fin del inmueble, ha sido criterio de esta Dirección General, que la disposición contenida en el artículo 1 inciso 2) del Reglamento se refiere a la utilización del inmueble con un fin exclusivo, cual es la "vivienda". Este término lo define Guillermo Cabanellas en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual como "habitación" "casa" "morada".¹

Esta finalidad se encuentra determinada por la construcción de la edificación, la cual debe tener una estructura de vivienda, de conformidad con lo que establece la ingeniería o la arquitectura. Es decir, no puede considerarse como "vivienda" -para efectos de esta ley- un "galpón" "un salón" o un "hangar" sólo porque ahí habita una familia. Tampoco se puede considerar gravado el inmueble, si la construcción originalmente construida para vivienda, es utilizada para otros fines como es el utilizarla para que operen bancos, restaurantes, oficinas de profesionales y otros, ya que se debe tener presente que la Ley en su artículo 4 último párrafo, y 6 del Reglamento disponen que "no formarán parte de la base

imponible, las áreas del inmueble que se destinen a usos ajenos a los que grava esta ley”.

Se trata de tener la propiedad o titularidad de un derecho, sobre un inmueble de uso habitacional, es decir el inmueble debe contener –por lo menos- una construcción catalogada como vivienda, y no se destine a un fin distinto a la vivienda, Sin embargo respecto a los inmuebles desocupados el legislador no hizo distinción alguna, ni estableció regulaciones que le permitan a la Dirección General de Tributación, interpretar que los inmuebles que constituyen un inventario para la venta no están gravados.(...)”

En cuanto al tema referente a los inmuebles de uso habitacional que al momento de darse el hecho generador del impuesto, no se encuentran arrendados ni alquilados, esta Dirección General emitió criterio, mediante el Oficio N° VA-289-2009 de 23 de diciembre de 2009, en el cual consideró que esos inmuebles se encuentran gravados con el citado impuesto en los siguientes términos:

“(...) Esta Dirección General, de previo a dar respuesta a la consulta formulada, procedió a solicitar criterio a la División de Valoraciones Administrativas y Tributarias, especialista técnico en esta materia, la cual se pronunció mediante el oficio No. VA-283-2009 del 21 de diciembre de 2009.

La División de Valoraciones Administrativas, analizó la normativa referente al objeto y al sujeto pasivo, así como la ausencia de disposición legal expresa que establezca la condición de los inmuebles que están desocupados, como relevante para considerarlos no gravados con el impuesto solidario, y llegó a las siguientes conclusiones:

1- Que la Ley citada estableció como objeto del impuesto “(...) el valor de los bienes inmuebles de uso habitacional. Por su parte el Reglamento a la Ley N° 8683 en el artículo 1 inciso 2) define el objeto del inmueble a partir del concepto de bien inmueble de uso habitacional, como la “vivienda habitual, ocasional o de recreo.(...)”

2- Por otra parte consideró que “(...) el legislador lo que pretende es gravar el inmueble destinado a uso habitacional, - independientemente de si está siendo o no utilizado- puesto que incluso, gravó en forma expresa el uso ocasional del inmueble, por ésta razón, lo relevante jurídicamente es el destino del inmueble (uso habitacional) (...)”

3- Que además existe ausencia de una disposición expresa que regule la condición de vacante del inmueble, lo cual imposibilita una interpretación que permita considerar tales inmuebles como no sujetos al impuesto por no encontrarse desocupados o no alquilados, y al respecto indicó: “(...) Lo anterior significa, que si

un inmueble de uso habitacional que cumple con las condiciones indicadas, es decir, que su estructura es la de una casa de habitación, y que esa condición se mantiene, el hecho de estar "desocupado" o "no estar arrendado" no implica que no se encuentra gravado, por cuanto esa circunstancia no fue considerada por el legislador como un motivo de no sujeción o bien como una razón para otorgar exención por el tiempo en que la casa no fue utilizada. (...)"

4- Por otra parte la División de Valoraciones Administrativas y Tributarias consideró relevante además la regulación del sujeto pasivo, por cuanto, "(...)en el artículo 3 que se refiere a este elemento del tributo, el legislador estableció en carácter de contribuyentes a los "propietarios" "titulares" "concesionarios", "permisionarios y "ocupantes, de los inmuebles de uso habitacional. (...)"

5- A criterio de la citada División, "(...) la única consideración que respecto al uso del inmueble, tiene relevancia jurídica, es la relacionada con aquellas construcciones que originalmente fueron utilizadas como vivienda, pero que hoy día cumplen fines de naturaleza comercial, industrial u otras, como son las destinadas a restaurantes, bancos, oficinas de profesionales, u otros, porque el artículo 4 de la Ley y 6 del Reglamento establecen expresamente que no forman parte de la base imponible, las áreas del inmueble que se destinen a usos ajenos a los que grava la ley, como por ejemplo -según disposición del Reglamento- los destinados a actividades agrícolas, comerciales, industriales o de servicios.

Lo anterior significa, que no es el no uso lo que excluye el inmueble como objeto del impuesto, sino el uso distinto.

Si el legislador no excluyó expresamente los inmuebles desocupados o no arrendados, y más bien gravó el uso habitacional ocasional, la finalidad fue gravar la propiedad o titularidad sobre los bienes de uso habitacional, y en consecuencia, la Administración Tributaria no está facultada para excluir de los bienes objeto del impuesto, los inmuebles que -siendo de uso habitacional, y cumplan con los demás requisitos que establece la ley- no se encuentren habitados, o alquilados. (...)"

V. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Esta Dirección General comparte el criterio expuesto por la División de Valoraciones Administrativas y Tributarias, según los criterios transcritos, por considerar que las disposiciones del artículo 1 y 3 de la Ley y 1 inciso 2) del Reglamento, referentes al objeto y al sujeto pasivo del impuesto, son determinantes para fundamentar, que los inmuebles a que la presente consulta se refiere, por el sólo hecho de no estar ocupados o no estar alquilados, no se pueden considerar como no sujetos al impuesto en referencia. De igual forma y a mayor abundamiento -como se

indica en el criterio de la División citada- la ausencia, de una disposición expresa que permita considerar el carácter de "desocupado o "no alquilado" como causal para tener como no sujetos o exentos del impuesto, a los inmuebles de uso habitacional, constituye otra razón para fundamentar el criterio de esta Dirección, en los siguientes términos:

La condición de no estar habitados, ni alquilados, los inmuebles indicados en la consulta, no constituye una causal determinante para que la Administración Tributario considere que tales inmuebles no se encuentran sujetos al Impuesto Solidario. Es decir, que los inmuebles de uso habitacional indicados en la presente consulta, de conformidad con lo dispuesto en la ley N° 8683 de 19 de noviembre de 2008 y su Reglamento, pde tratarse de inmuebles de uso habitacional cuyo valor es mayor a cien millones de colones (vivienda y edificaciones fijas y permanentes) se encuentran gravados con el Impuesto Solidario, independientemente de que se hallen alquilados o desocupados, por cuanto, esa condición del inmueble es irrelevante para establecer si se trata o no de inmuebles de uso habitacional sujetos al Impuesto Solidario, en virtud de que el legislador no hizo referencia alguna a esa condición del inmueble.

En el citado Oficio, esta Dirección consideró que de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias citadas, concretamente las que regulan la materia referente al objeto, hecho generador y al sujeto pasivo del impuesto, y con las normas jurídicas relacionadas, es criterio de esta Dirección General que si están afectos al impuesto solidario para el fortalecimiento de los programas de vivienda, los inmuebles que posee una empresa desarrolladora como inventario, en los términos definidos por la normativa especial aplicable.

Por otra parte, la "actividad comercial referente a los "inmuebles de uso habitacional" a que hace referencia la Ley N° 8683 al establecer en el artículo 13 que: "El impuesto creado en esta Ley no tendrá el carácter de gasto deducible, para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta" es la que se realiza a partir de la propiedad de un bien de uso habitacional, que en virtud de los derechos que comprende, engloba la venta y arrendamiento de inmuebles, es decir que todo propietario de un inmueble habitacional cuyo valor sea superior a cien millones de colones ₡100.000.000 por el sólo hecho de ser propietario es sujeto pasivo de ese impuesto, independientemente que se trate de una casa construida en forma independiente en la cual él habite, o una casa que la tiene en arrendamiento, o bien se trate de una vivienda-suite que integre un complejo hotelero, o bien lo mantenga para la venta, en virtud de que el legislador no distinguió a qué tipo de actividad mercantil gravada con renta se refería y el hecho generador no distingue entre diferentes tipos de propietarios.

En resumen, si el legislador tributario estableció como hecho generador la propiedad de un bien inmueble de uso habitacional y dispuso que el sujeto pasivo en calidad de contribuyente es "el propietario", se dispuso legalmente que la condición necesaria y suficiente para generar el impuesto, es "tener el

derecho de propiedad". En ninguna disposición de la Ley, se establece que además de ser propietario se requiere que la vivienda sea utilizada como casa de habitación, ya que incluso la Ley permite el uso ocasional del inmueble. Si la Ley excluye únicamente a los inmuebles de uso habitacional, que estén siendo utilizados en fines distintos únicamente, la Administración Tributaria de conformidad con el principio de legalidad que la autoriza, únicamente puede realizar aquellos actos o conductas autorizados expresamente por el Ordenamiento Jurídico, y sobre los inmuebles desocupados o construidos para la venta, no existe disposición que los considere no sujetos o exentos.

II-¿Cómo deben ser consideradas las casas en proceso de construcción, para efectos del impuesto?

Manifiesta la consultante, que lo mismo de las casas construidas sin vender, en las cuales no se da el "uso habitacional", ocurre para la propiedad cuando se encuentra en proceso de construcción, ya que aún no se cuenta con una infraestructura fija y permanente, por lo que no deberá cancelarse dicho impuesto.

Agrega que su criterio se fundamenta en el Reglamento a la Ley que define en su artículo 1 el concepto de Bienes Inmuebles de Uso Habitacional" así como el de Construcciones Fijas y Permanentes" y que según la Ley, el sujeto pasivo del impuesto, es aquella persona física o jurídica, propietaria o copropietaria de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional y que necesariamente, la persona debe poder ejercer ese derecho de uso o usufructo del bien. Argumenta además que el bien inmueble de uso habitacional debe contener una o más construcciones e instalaciones fijas y permanentes, según la definición del Reglamento. Por lo tanto, si no se ha construido en el terreno, no se cumple con el uso habitacional y no puede ejercerse ese derecho. Manifiesta que el artículo 264 del Código Civil define el dominio o propiedad absoluta sobre una cosa y los derechos que comprende. Considera que al usufructuar una cosa pertenecen al propietario todos los frutos naturales, industriales o civiles que ésta produzca. El interés del dinero, el alquiler de las cosas y el precio del arrendamiento de las fincas, edificios o de cualquier otro inmueble, son frutos civiles. Consecuentemente, el dueño de un terreno en construcción no puede ejercer el derecho de uso habitacional, siendo su derecho de propiedad imperfecto o limitado en ese momento. Lo cual nos hace concluir que no aplica el impuesto cuando el bien inmueble no posee las construcciones e instalaciones fijas y permanentes que describe la ley.

Respuesta:

Es criterio de esta Dirección General, que los inmuebles en proceso de construcción no se encuentran gravados, pero no por las razones que expone en su consulta, sino porque aún no se pueden considerar bienes inmuebles aptos para ser habitados de conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Ley N° 8683 de 19 de noviembre de 2008 que establece el momento en que ocurre el hecho generador y 1 inciso 2) del Reglamento que define lo que debe entenderse por "inmueble de uso habitacional", que hace referencia a una construcción apta para ser utilizada como "vivienda".

Al respecto, ha sido criterio de la Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias y de esta Dirección General, que no se encuentran gravados aquellos inmuebles, que no son aptos para ser utilizados como "vivienda" al primero de enero del 2010, por cuanto si están en proceso de construcción, aún no son "inmuebles de uso habitacional". Lo anterior, con fundamento en la Ley N° 8683, que establece como hecho generador y momento del devengo del impuesto esa fecha, lo que significa, que en ese momento la construcción debe estar lista para ser habitada. Si no es apta para fungir como "vivienda" en esa fecha, no se encuentra gravada. Por otra parte, es criterio de esta Dirección General que una construcción para "vivienda", que se encuentra "en estado de obra gris," no se encuentra gravada.

En resumen, una "edificación-vivienda" (inmueble de uso habitacional) que al 1 de enero del 2010 se encuentra en proceso de construcción (obra gris) no se encuentra gravada porque aún no se ha dado el hecho generador del impuesto. Lo anterior, significa que si la construcción se encuentra en una etapa más avanzada a la obra gris y que ya es apta para ser habitada, y lo que le hace falta es accesorios y detalles decorativos, sí se encuentra gravada con el impuesto.

Con toda consideración,


Francisco Fonseca Montero
Director General




H. López/N. Chavarría

C.C: Despacho de la Ministra, D.O.N.T, Valoraciones Administrativas, archivo y consecutivo

¹ Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas. Editorial Hellasta. Buenos Aires, Argentina. 20ava Edición. Pag. 409.