

Validez de los instrumentos de valoración de bienes inmuebles utilizados en los procedimientos de actualización de oficio por parte de la municipalidad

Validity of the real estate valuation instruments used in the official update procedures by the municipality

Randall Alberto Fernández Ortega¹

Resumen

La actualización de los valores de los bienes inmuebles por oficio es de importancia para la administración tributaria en los procesos de fiscalización de las declaraciones, o bien por inobservancia de la declaración de bienes por parte del contribuyente. Dicha actualización permite ajustar la base imponible para calcular el impuesto de bienes inmuebles y así funciona como mecanismo de control.

El problema de las valoraciones por oficio establecidos en la normativa tiende a resultar en valores desproporcionados en relación con los precios reales de adquisición de los terrenos, así como los precios reales de las construcciones, instalaciones u obras complementarias. Esto se constituye en la dificultad para ejercer las defensas ante los avalúos resultados de la valoración de oficio, posteriormente la eventual imposibilidad del pago del respectivo impuesto, ya que el nivel de ingreso no le permite hacer frente a la obligación, aun y cuando ejerza el derecho recursivo que dispone la ley.

El objetivo general es analizar la validez de los criterios de valoración de bienes inmuebles, utilizados en los procedimientos de actualización de oficio de dichos valores por parte de la municipalidad. Para ello se realizará la exploración de la normativa aplicable, los instrumentos de valoración de bienes inmuebles utilizados; se visitará la municipalidad en el Departamento de Valoración para constar que se utilice lo emanando por la Órgano de Normalización Técnica (ONT), y así conocer casos específicos que permitan ilustrar o documentar la afectación que conlleva dichos criterios.

Palabras claves

Bien inmueble, contribuyente, valoración de oficio, avalúo, valor de inmueble

¹ Licenciatura en Derecho en la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), San José, Costa Rica. Correo electrónico: ricsa@ice.co.cr

Abstract

Updating the values of real estate by trade is of importance for the tax administration in the tax inspection processes of the declarations, or by non-observance of the declaration of assets by the taxpayer, since it allows adjusting the tax base to calculate the real estate tax and thus works as a control mechanism.

The problem of valuations by trade established in the regulations, tend to be disproportionate values in relation to the real prices of acquisition of the land, and the real prices of the constructions, facilities or complementary works, constituting in the difficulty to exercise the defense before the appraisals results of the assessment ex officio, later the eventual impossibility of paying the respective tax, since the level of income does not allow you to meet the obligation, even if you exercise the recursive right provided by law.

The general objective is to analyze the validity of the real estate valuation criteria used in the ex officio updating procedures of said values by the municipality, for which an exploration of the applicable regulations, the real estate valuation instruments will be carried out. used, make a visit to the municipality in the Appraisal Department to verify that it is used emanating from the Technical Standardization Body (ONT), and thus know specific cases that allow illustrating or documenting the impact that these criteria entail.

Keywords

Real property, taxpayer, ex-officio valuation, appraisal, property value

Introducción

La actualización de los valores de los bienes inmuebles por oficio es de importancia para la administración tributaria en los procesos de fiscalización de las declaraciones, o bien por inobservancia de la declaración de bienes por parte del contribuyente, dado que permite ajustar la base imponible para calcular el impuesto de bienes inmuebles y así funciona como mecanismo de control. Los criterios utilizados en dicho proceso de actualización requieren el uso de las directrices elaboradas por el Órgano de Normalización Técnica de Ministerio de Hacienda, específicamente Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva del Ministerio de Hacienda y el Mapa de Valores del Terreno por Zonas Homogéneas.

La Ley N° 7729 Bienes Inmuebles (art. 1, 1997) dice que “Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente Ley.” De esta forma, el mismo cuerpo normativo, en el numeral tercero, establece que “Para efectos de este impuesto, las municipalidades tendrán el carácter de administración tributaria. Se encargarán de realizar valoraciones de bienes inmuebles, facturar, recaudar y tramitar el cobro judicial y de administrar, en sus respectivos territorios, los tributos que genera la presente Ley” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 3, 1997). Ahora bien,

por ley expresa quedan definidas las competencias de las municipalidades específicamente el tema de este artículo, las valoraciones de bienes inmuebles.

También, la ley crea el Órgano de Normalización Técnica (ONT) mediante el artículo número 12 que dice: “Créase el Órgano de Normalización Técnica con desconcentración mínima y adscrito al Ministerio de Hacienda. Será un órgano técnico especializado y asesor obligado de las municipalidades. Tendrá por objeto garantizar mayor precisión y homogeneidad al determinar los valores de los bienes inmuebles en todo el territorio nacional; además, optimizar la administración del impuesto” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 12, 1997). En observancia de lo dispuesto en la ley la ONT ha emitido directrices para las municipalidades, asimismo guías, herramientas y manuales con criterios objetivos para el cumplimiento de la normativa en cuestión.

En ese sentido se plantea el siguiente problema de investigación: ¿Cuál es la validez de los criterios de valoración de bienes inmuebles utilizados en los procedimientos de actualización de oficio de dichos valores por parte de la municipalidad? Estos instrumentos de valoración de bienes inmuebles con criterios generales y homogéneos pueden generar valores desproporcionados al extremo de que se conviertan en aumentos de patrimonio injustificado, que eventualmente puedan conllevar a un estado de confiscatoriedad. Esto podría causar perjuicio a los propietarios por valoraciones de oficio, sea por origen de valoraciones generales, o inobservancia de la declaración de bienes por parte del sujeto pasivo, o bien por procesos de fiscalización de declaraciones. También se puede dar por el hecho que el contribuyente se acerque a efectuar la respectiva declaración y sea persuadido por los funcionarios para que rectifique la declaración.

En el presente artículo el objetivo general es analizar la validez de los criterios de valoración de bienes inmuebles utilizados en los procedimientos de actualización de oficio de dichos valores por parte de la municipalidad. Para ello se realizará la exploración de la normativa aplicable, los instrumentos de valoración de bienes inmuebles utilizados; además, se llevará a cabo la visita a la municipalidad en el Departamento de Valoración para hacer constar el uso de lo emanando por la ONT, y así conocer casos específicos que permitan ilustrar o documentar la afectación que conlleva dichos criterios.

Fundamento legal

- Constitución Política de la República de Costa Rica.
- Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles 7509, sus reformas (7729) y su reglamento
- Norma supletoria: Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) N° 4755 y sus reformas.

La Ley de impuestos sobre bienes inmuebles, en el artículo primero, expresa que “Se establece, en favor de las municipalidades, un impuesto sobre los bienes inmuebles, que se regirá por las disposiciones de la presente Ley” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 1, 1997); asimismo crea “el Órgano de Normalización Técnica (ONT) con desconcentración mínima

y adscrito al Ministerio de Hacienda” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 12, 1997), del cual se emanan las siguientes normativas, guías y manuales para la valoración de bienes inmuebles:

- Directrices del Órgano de Normalización Técnicas (ONT)
- Guía Técnica Actualización de las Plataformas de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas
- Factores de Afectación Usados por el Valorador
- Mapa de Valores del Terreno por Zonas Homogéneas
- Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva del Ministerio de Hacienda

Los principios constitucionales tributarios no se encuentran expresamente definidos en la Constitución Política de la República de Costa Rica, empero considerando pesos y contrapesos, contempla por una parte las garantías del contribuyente y por otra establece los límites al poder de imposición del Estado, para efectos del estudio en cuestión se considerarán los siguientes principios:

- Principio de reserva de ley se deriva del numeral 121 inciso 13)² Constitucional (Constitución Política de Costa Rica, art. 121, 2017).
- Principio de igualdad contenido en el artículo 33 Constitucional “Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana” (Constitución Política de Costa Rica, art. 33, 2017).
- Principio de generalidad, es decir todos deben contribuir con los gastos del Estado artículos 18³ y 19⁴ Constitucionales (Constitución Política de Costa Rica, art. 18, 19, 2017).
- Principio de capacidad económica fundamental e integrado en al artículo 50⁵ Constitucional (Constitución Política de Costa Rica, art. 50, 2017).
- Principio de progresividad consagrado en el artículo 50 en relación con el numeral 74⁶ ambos Constitucionales (Constitución Política de Costa Rica, art. 50, 2017).
- Principio de no confiscatoriedad resguardado en los artículos 40⁷ y 45⁸ Constitucional, el primero garantiza la no utilización de “penas perpetuas, ni la pena

² Artículo 121. —Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

³ Artículo 18. —Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos.

⁴ Artículo 19. —Los extranjeros tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses

⁵ Artículo 50. —El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

⁶ Artículo 74. —Los derechos y beneficios a que este Capítulo se refiere son irrenunciables. Su enumeración no excluye otros que se deriven del principio cristiano de justicia social y que indique la ley; serán aplicables por igual a todos los factores concurrentes al proceso de producción.

⁷ Artículo 40. —Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación.

⁸ Artículo 45. —La propiedad es inviolable;

de confiscación”, y el segundo en el impuesto en cuestión no puede procurar el despojo de la propiedad a un sujeto pasivo Constitución Política de Costa Rica, art. 40, 45, 2017).

Los elementos esenciales de impuestos sobre bienes inmuebles se describen a continuación:

- El hecho generador contenido en el reglamento (art. 3) “[...] es la propiedad o tenencia de un bien inmueble en los términos establecidos en la Ley, al primero de enero de cada año”.
- El sujeto activo de la obligación tributaria, según se extrae del numeral 3 de la Ley de Bienes Inmuebles (1997) se refiere a las municipalidades, que también establece facultades y competencias como en carácter de administración tributaria.
- El sujeto pasivo de la obligación tributaria, sujeto o contribuyente se encuentra establecido en el artículo 6 de la ley en relación con los artículos 7, 8 y 10 del reglamento a la Ley.
- Base imponible para calcular el impuesto se establece en el artículo 9 de la Ley en relación con el artículo 11 del reglamento, que de acuerdo con la ley “La base imponible para el cálculo del impuesto será el valor del inmueble registrado en la Administración tributaria, al 1 de enero del año correspondiente”.
- Tipo de impuesto proporcional establecido en el artículo 23 de la Ley de Bienes Inmuebles (1997) y del Reglamento a la Ley de Bienes Inmuebles (art. 38, 1997) que dice “En todo el país, el porcentaje del impuesto será de un cuarto por ciento (0,25%) y se aplicará sobre el valor del inmueble registrado por la Administración Tributaria”. Lo anterior se refiere a que se trata de una cuota variable, siendo el producto o resulta de la operación de multiplicar la base imponible del impuesto (valor del inmueble) por la tarifa que es el cuarto por ciento (0,25%).

La valoración de los bienes inmuebles la Ley de impuesto sobre bienes inmuebles dispone en el artículo 10 en concordancia con los numerales 12, 15 y 17 del reglamento que “Para efectos tributarios, todo inmueble debe ser valorado” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 10, 1997). Estas valoraciones pueden ocurrir por disposiciones generales, o bien por las modificaciones del valor del inmueble previstas en esta misma ley y que se desarrollan en el capítulo VI.

Para la determinación de la base imponible se debe realizar el avalúo del bien inmueble que, en términos de la ley, define “avalúo el conjunto de cálculos, razonamientos y operaciones, que sirven para determinar el valor de un bien inmueble de naturaleza urbana o rural, tomando en cuenta su uso” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 10bis, 1997) así establecido. Para lograrlo, se debe cumplir con las funciones de la ONT los instrumentos de valoración de bienes inmuebles, conocidos como Mapa de Valores del Terreno por Zonas Homogéneas y Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva del Ministerio de Hacienda.

De las declaraciones de inmuebles la Ley de Bienes Inmuebles (1997) en el artículo 16 dispone que “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”, lo anterior concordar con los artículos 25 y 27 del reglamento, de dicha declaración se toma el valor del inmueble declarado se constituye en la base imponible del impuesto. No obstante, la declaración queda condicionada a una eventual fiscalización (Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 28, 1997) por un espacio de tiempo fijado en la ley, en caso que la municipalidad considere insatisfactorio los valores declarados y sean motivo de objeción. En caso de que la declaración sea objetada el contribuyente será notificado y tendrá oportunidad de rectificar la declaración (Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 29, 1997). De no tener efecto la gestión administrativa la municipalidad procederá a la modificación administrativa de oficio del valor del inmueble mediante la utilización de los instrumentos previstos.

La inobservancia de la declaración de bienes en el artículo 17 de la Ley se dispone que “Cuando no exista declaración de bienes por parte del titular del inmueble, conforme al artículo anterior, la Administración Tributaria estará facultada para efectuar, de oficio, la valoración de los bienes inmuebles sin declarar” (Ley de Bienes Inmuebles, art. 17, 1997). Esta disposición obliga al sujeto pasivo a la presentación de la declaración sobre los bienes inmuebles registrados en la municipalidad correspondiente a la ubicación del inmueble (Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 27, 1997), “en la eventualidad que el sujeto pasivo incurra en la omisión en la norma se faculta a la administración tributaria a realizar la valoración de oficio para la respectiva actualización del valor del inmueble “a través de una valoración general o individual de los inmuebles sin declarar” (Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 31, 1997), procediendo para realizar la correspondiente notificación en los términos del numeral 32 del reglamento de la ley.

Contra las valoraciones de oficio caben los recursos administrativos que se refieren a los establecidos en el artículo 19 de la ley en relación con los numerales 16, 33, 34 y 35 del reglamento, a saber, recurso de revocatoria ante la oficina de valoraciones, recurso de apelación ante el Concejo municipal, e impugnación ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

En cuanto al contenido de los recursos, dice el artículo 33 del reglamento que “En la resolución de los recursos, la Administración Tributaria queda obligada a referirse únicamente a aquellos factores que fueron impugnados” (Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 33, 1997) consecuentemente se limita a una etapa recursiva meramente en aspectos técnicos al referirse la norma a los factores impugnados por el recurrente, situación que conlleva de nuevo a valores generales, obtenidos de los instrumentos creados para la valorización de los terrenos, las construcciones, instalaciones y obras complementarias fijas y permanentes.

Descripción de principales instrumentos de valoración de bienes inmuebles

Los bienes inmuebles contemplan dos componentes: el terreno y la parte de edificación, sea tipo de construcción, instalación y obra complementaria, lo que se verifica en el artículo 24 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (1997).

En el caso de los terrenos la ONT toma el Método de Factores de Afectación (MFA) utilizados en el Programa de Asistencia Municipal (PAM) para implementar la aplicación informática VALORA, herramienta que ha venido utilizando las municipalidades. Ahora bien, en el mapa de valores del terreno por zonas homogéneas ha establecido diferentes zonas por provincia, cantón y distrito, asignando el valor por metro cuadrado de acuerdo con la clasificación de rural o urbano o comercial, para efectos del presente artículo se hace referencia al que corresponde a la provincia de Limón, cantón de Pococí.

En dicho mapa de valores se pueden hallar las matrices de información, método de factores de ajuste, las columnas representan las zonas que tienen asignando código y color que permite identificar en el mapa geográfico las distintas zonas. Por su parte, los renglones de la matriz corresponden a los diferentes factores de ajuste del valor del terreno: valor metro cuadrado en colones, área metro cuadrado típico, frente lote metro lineal, regularidad o forma del inmueble, tipo de vía contempla ubicación, materiales y otros, pendiente o inclinación del inmueble, servicios públicos, nivel exclusivo para urbanos, ubicación del inmueble en la manzana, cuadrante o en general, tipo de residencia, comercio o industria, hidrología o disponibilidad de agua en predio rural. Por último, la capacidad de uso de suelo que se encuentra clasificado en ocho tipos.

Para efectos pragmáticos, como unidad investigada se considera el bien inmueble inscrito en el Registro Inmobiliario del Registro Nacional de Costa Rica⁹ mediante la provincia de Limón, número de matrícula veintinueve mil doscientos cincuenta y uno. Las características relevantes para el estudio en cuestión que se refiere a número de plano catastrado L-0583966-1985, al área en metros cuadrados de 537.10, valor fiscal en colones de 19.400.000 (incluye el valor del terrero, valor de edificaciones y otros, modificación mediante declaración número D0100002008712 del año 2012), naturaleza del terreno para construir (actualmente con construcción para uso de habitación, afectación patrimonio familiar 23 de mayo del 2001).

En la misma línea, se hace referencia a la causa adquisitiva de compra por el valor de adquisición dos millones de colones en fecha 26 de abril del 2000, ubicado en el centro del distrito de cabecera, hipotecado en ese mismo año por el valor total de seis millones de colones para construcción de noventa metros cuadrados, en el cual figuraba como acreedor el Instituto Nacional de Seguros, según datos extraídos de los registros históricos de la propiedad.

⁹ Registro Nacional de Costa Rica, Registro Inmobiliario, consulta del portal de servicios digitales y con datos consultados a una réplica oficial de la base de datos del Registro Nacional, muestra el valor fiscal del bien inmueble que representa el valor total del inmueble (valor total del terreno más valor total de las edificaciones y otros). El valor fiscal representa el valor total del inmueble histórico desde la adquisición hasta las modificaciones en la vida jurídica del bien inmueble.

Entonces, utilizando los criterios establecidos en el respectivo manual sin entrar en detalles técnicos y con el propósito meramente ilustrativo obtenemos los siguientes valores: código de zona 7-02-01-U02 nombre de la zona asignado Hospital de Guápiles, valor en colones por metro cuadrado de 80.000, tipo de zona residencial, código constructivo VC04, dando como resultado el valor total del inmueble en colones de 42.968.000.

Por su parte, en cuanto a las edificaciones la municipalidad cuenta con el manual de valores base unitarios por tipología constructiva en el cual se contempla el tipo de construcción, instalación y obra complementaria, considerando los componentes, vidas útiles y valores, de acuerdo con la ONT:

- Normas para la construcción basadas en Ley de Construcciones N°833 de 1949 y sus Reformas y con el Reglamento de Construcciones.
- Método de actualización utilizando indicadores económicos: Índices de precios de Insumos para la Construcción. Índices de Salarios Mínimos Nominales (ISMN) Sector Construcción e Índice de Precios al Consumidor (IPC).
- Método de depreciación o pérdida de valor de las construcciones e instalaciones con el paso del tiempo y el uso, los métodos considerados son el Ross Heidecke (calcular la depreciación en la valoración de construcciones) y Cole (para uso más específicos).
- Vida útil de las construcciones, instalaciones y obras complementarias, las estimaciones varían y se encuentran establecidas taxativamente como resultado de estudios realizados por diferentes entidades.
- Remodelaciones son consideradas como parte de las mejoras, por lo tanto, son consideradas en las valoraciones.
- Se establece el procedimiento para la valoración de algunos inmuebles especiales.
- Descripción y valor de construcciones, instalaciones y obras complementarias es el detalle de los componentes de cada tipo de construcción.

Siguiendo con el ejemplo de acuerdo con el mapa de valores del terreno por zonas homogéneas de la provincia de Limón de Pococí, se obtuvo que es tipo de residencia código VC04, igualmente sin entrar en detalles, ni aspectos técnicos, se obtiene el siguiente resultado de acuerdo con el manual de valores base unitarios por tipología constructiva (2017):

- Tipo VC04
- Vida Útil 60 años.
- Estructura en concreto, mampostería integral, prefabricado, paneles estructurales con poliestireno o perfiles metálicos.
- Paredes bloques de concreto, fibrocemento o baldosas prefabricadas, internas con láminas de fibrocemento, yeso, cementicias o similares (Plystone o Plyrock) doble forro, repello fino y pintura.
- Cubierta Cerchas de perfiles metálicos, techos de láminas onduladas de hierro galvanizado # 26, canoas y bajantes de hierro galvanizado o PVC.
- Tablilla PVC, láminas de fibrocemento o similar.
- Pisos terrazo, cerámica o similar.

- Un cuarto baño normales.
- Otros: puerta principal, posterior e internas de tablero en caobilla o similar, puertas internas de madera laminada, cerrajería de mediana calidad, ventanas con marcos de aluminio, rodapiés, closets con puertas en caobilla o similar, fregadero sobre mueble de concreto. Espacio para corredor y cochera sencilla para un vehículo. Una o dos plantas.
- VALOR ₡370 000 / m²

El inmueble indicado que sirve como ejemplo tiene construcción principal 90 metros cuadrados, sin considerar instalaciones, ni obras complementarias, ningún tipo de ajuste, permite calcular que dicho inmueble tiene el valor total de edificación de 33.300.000 colones sin céntimos.

Esto da como resultado por valoración de oficio el valor total del inmueble el monto de 66.368.000 de colones sin céntimos, utilizando los respectivos manuales de valoración de bienes inmuebles considerando el terreno y edificación.

Exposición de caso informe de avalúo

En el presente artículo se presenta el informe de avalúo de bien inmueble¹⁰ de fecha primero de mayo del año dos mil veinte, elaborado por el ingeniero civil Carlos Ruiz González¹¹ código número IC-1819 del Colegio Federado de Ingenieros y arquitectos de Costa Rica, terreno ubicado en el cuadrante principal de Guápiles de Pococí. La inspección y mediciones fueron realizadas el día veintiocho de abril del dos mil veinte con el propósito de la actualización del valor del inmueble; algunos aspectos relevantes del informe de avalúo para el caso de estudio, a saber:

- Valoración del terreno:
 - Situación del terreno, se consideran factores como: situación, nivel socioeconómico, vista panorámica, tipo de acceso vía pública, tipo y uso de zona residencial, entorno, seguridad.
 - Tamaño de terreno con el factor de ajuste.
 - Aprovechamiento: se refiere a la forma rectangular, retiro de ríos o quebradas, condiciones de riesgo (estas dos últimas no hay).
 - Topografía del terreno plano, pendiente cero.
 - Ajuste por relación frente/fondo.
 - Afectaciones registrales del terreno, derechos, servidumbres y otras.

¹⁰ Artículo 10 Bis sobre Avalúo y Valoración dispone en el párrafo primero que “[...] Este avalúo deberá ser elaborado por un profesional incorporado al Colegio de Ingenieros Agrónomos o al Colegio Federado de Ingenieros y Arquitectos, con amplia experiencia en la materia, referido en la moneda oficial del país y emitido en una fecha determinada” (Ley de Bienes Inmuebles art. 10bis, 1997).

¹¹ Carlos Ruiz González¹¹, ingeniero civil código número IC-1819 del Colegio Federado de Ingenieros y arquitectos de Costa Rica, profesional independiente, perito valuador desde hace más de 30 años para instituciones del Estado, como del sector financiero.

- Disponibilidad de servicios y equipamiento urbano considerando agua potable, electricidad, telefonía, tratamiento de aguas negras, evacuación de aguas pluviales, entre otros.
 - Detalle de valoración del terreno (colones sin céntimos) 38.281.978.
 - Justificación de los valores utilizados: Ubicación en plano de Mapa de Valores del Terreno por Zonas Homogéneas 7-02-01-U02. Nivel 252 msnm.
- Valoración de la edificación
 - Tipo de edificación casa de habitación VC02 en dos niveles, uso actual habitacional.
 - Aposentos descripción de diferentes componentes.
 - Descripción detallada de las características de los elementos de la obra.
 - Calidades aparentes de la mano de obra, materiales, instalaciones, acabados, ventilación e iluminación.
 - Valor (colones) de las diferentes secciones casa (15.390.000), terraza (3.510.000), bodegas (1.170.000), cochera (1.404.000).
 - Valor total de las edificaciones existentes: 21.474.000 colones sin céntimos
 - Resumen general de la valoración (colones sin céntimos).
 - Valor total del terreno valuado: 38.281.978.
 - Valor total de las edificaciones existentes: 21.474.000.
 - Valor total de otras obras complementarias existentes: 0.00
 - Valor total del inmueble (terreno + edificaciones + otras obras) 59.755.978
 - Valor total del de mercado del inmueble 59.755.978

Análisis de datos

En las secciones anteriores se presentaron los datos obtenidos de la consulta en línea de bienes inmuebles del Registro Nacional, la valoración de oficio del inmueble mediante la utilización de los manuales correspondientes y el informe de avalúo del ingeniero civil independiente, de los cuales se obtuvieron los siguientes resultados (valores expresado en colones sin céntimos).

Datos relevantes del bien inmueble objeto de ejemplo, según el Registro Inmobiliario se refieren valor de adquisición del inmueble de 2.000.000 de colones año 2000, valor de la construcción mediante constitución de hipoteca por el valor de 6.000.000 de colones. Valor fiscal del inmueble 19.400.000 modificación mediante declaración número D0100002008712 del año 2012.

En la tabla número 1 muestra el resumen de datos del inmueble de referencia, la columna de datos de adquisición del año 2.000, la columna de la consulta al Registro Inmobiliario del Registro Nacional, la columna del informe de avalúo de 1 de mayo del 2020 y la columna de valoración de oficio mediante los valores generales vigentes.

Tabla No 1: Resumen de datos del inmueble de referencia

Descripción	Datos de adquisición	Registro inmobiliario	Informe de avalúo	Valoración de oficio
Año referencia	2.000	2.012	2.020	2.020
Valor terreno	2.000.000	19.400.000	21.474.000	42.968.000
Valor edificio y otros	6.000.000		38.281.978	33.300.000
Valor total del inmueble	8.000.000	19.400.000	59.755.978	76.268.000

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla número 1 los datos demuestran claras diferencias en el valor total del inmueble. Ahora bien, utilizando como base imponible cada uno de los valores del inmueble obtenidos, se aplica el porcentaje del impuesto sobre la base, según lo establecido en el artículo 23 de la ley y numeral 38 del reglamento, el resultado de las distintas tarifas del impuesto, que representa el valor a pagar por el contribuyente (ver tabla número 2).

Tabla No. 2: Tarifa comparativa según base imponible

Descripción	Datos de adquisición	Registro inmobiliario	Informe de avalúo	Valoración de oficio
Año referencia	2.000	2.012	2.020	2.020
Base imponible	8.000.000	19.400.000	59.755.978	76.268.000
Tarifa impuesto anual	20.000	48.500	149.390	190.670

Fuente: Elaboración propia basado en Ley de Bienes Inmuebles, art. 23, 1997. Reglamento a la Ley de Impuestos sobre Bienes Inmuebles, art. 38, 1997.

La valoración administrativa o valoración de oficio es el remedio que permite a la administración tributaria (en este caso la municipalidad) la actualización de los valores de los inmuebles de su territorio ante la inobservancia de declaración de bienes inmuebles o como resultado de los procesos de fiscalización. Evidentemente, estas actualizaciones se valorizan de manera cuantitativa, mediante los factores establecidos por zonas homogéneas y tipología constructiva, empero, a toda luz mediante la observación de las tablas anteriores (ver tabla número 1 y tabla número 2).

Con respecto al inmueble de la unidad investigada, este pasó 20 años en posesión y disfrute del mismo titular para uso de habitación familiar. Sobre el valor de adquisición y edificación (habitación familiar) ante la eventual situación prevista en la ley que la administración tributaria requiera realizar la valoración de oficio, este escenario determinará el valor estimado de 66.368.000 colones, que representa aumento de 58.368.000 de colones sobre el valor total del inmueble.

Esto no ha cambiado el uso de habitación familiar durante todo el plazo que ha estado en posesión y disfrute del mismo propietario, no se trata de activo mantenido para la venta. En consecuencia, el sujeto pasivo pasará de pagar por el impuesto de 20.000 colones a 190.670; para efectos de la recaudación significa aumento en las arcas del Estado, pero en detrimento

del patrimonio del sujeto pasivo (aumento a pagar 170.670, ver tabla 2), sin considerar el nivel de ingreso, la condición socioeconómica.

Si bien es cierto el sujeto pasivo puede recurrir a la cadena recursiva, pero las inconformidades se basan meramente en los factores de valoración de los componentes determinados por la municipalidad, entonces eventualmente en el mejor de los escenarios podría resolverse con la aceptación por parte de la administración tributaria del informe del avalúo del ingeniero civil agremiado CFIA. A su vez, también presenta condiciones similares a la valoración de oficio, económicamente más favorable.

Discusión

El presente artículo se realizó utilizando como unidad de investigación el bien inmueble indicado en el apartado sobre la descripción de principales instrumentos de valoración de bienes inmuebles. Los datos primarios en el proceso de recolección de información cualitativa y cuantitativa se obtuvieron mediante consultas al sistema de digitalizado del Registro Inmobiliario, revisión de los principales instrumentos de valoración de bienes inmuebles, asimismo el informe de avalúo de ingeniero civil, permitiendo obtener las cifras para la elaboración de las tablas de comparación contenidas en la sección de análisis de datos.

Además, fuentes secundarias por medio de la revisión de la normativa aplicable, declaración de bienes inmuebles, bibliografía, manuales y guías relacionadas con la valoración general utilizada por el Departamento de Valoración de la municipalidad, para los componentes de terrenos y edificaciones.

El mapa de valores del terreno por zonas homogéneas de la provincia de Limón de Pococí mediante la revisión y observación se logra determinar que se trata efectivamente de instrumento de valoración para el componente terreno que conforma parte del valor total del inmueble y específicamente al supra cantón.

Así las cosas, se muestra el mapa geográfico de la zona diferenciando por códigos y colores por zonas, por ejemplo: código de zona 7-02-01-U01 Comercio central de Guápiles valor metro cuadrado 220.000 colones, código de zona 7-02-01-U02 Hospital de Guápiles valor metro cuadrado 80.000 colones, código de zona 7-02-01-U03 Coopevigua II valor metro cuadrado 33.000 colones, todas son zonas en área urbana.

La primera zona en relación con la segunda muestra una diferencia de valor por metro cuadrado de 140.000, entre la segunda zona y la última 47.000, físicamente se puede decir de un lado de la acera tiene el valor de 220.000 y al cruzar la calle 80.000, o bien entre linderos que puede tratarse de una pared, o tapia. Esto demuestra que dicho mapa con valores homogéneos de esta forma estandarizada constituye el riesgo de valoraciones de oficio que dista de la realidad del inmueble.

En cuanto al resto de los factores considerados y descritos en el presente artículo, posiblemente hay diferencias que para efectos del presente estudio no se entran a conocer por considerarse aspectos técnicos propios de la ingeniería civil. Utilizando el respectivo plano catastrado se ubicó el bien inmueble en el mapa como el código de zona 7-02-01-U02 tasado en 80.000 colones por metro cuadrado, dando como resultado el valor del inmueble en 42.968.000 colones.

El manual de valores base unitarios por tipología constructiva mediante la revisión y observación se logra determinar que se trata efectivamente de instrumento de valoración para el componente valoración de las construcciones, instalaciones y obras complementarias fijas y permanentes edificaciones, que conforma parte del valor total del inmueble. Sin embargo, se trata de un manual general para todo el país, siendo instrumento generalizado los valores por tipología constructiva debería establecerse para cada cantón; no es real que los materiales

de construcción, agregados de concreto y mano de obra sean los mismos precios en todo el país, creando desigualdad al valorar una habitación familiar en el distrito de cabecera, con relación a los distritos más alejados, y asimismo comparado con distritos de provincias con mayor nivel de ingresos, que permite mayor distribución de la riqueza.

Esta herramienta amplía la brecha entre los contribuyentes de menor y mayor capacidad económica, y por ende mayor capacidad contributiva. Utilizando mediante la observación únicamente la habitación familiar o casa (90 metros cuadrados) corresponde a la tipología constructiva código VC02 valor por metro cuadrado de construcción 260.000 colones para total de edificación 23.400.000 colones.

La extracción de datos del sistema de consulta del Registro Inmobiliario del inmueble de la unidad investigada permite revisión se logra conocer los datos mayor relevancia referidos a la ubicación, área en metros cuadrados, valor fiscal, valor de adquisición, valor de modificación automática y por declaración de bienes inmuebles, este último dato verificado mediante la respectiva declaración de bienes inmuebles debido a que no se encuentra disponible como consulta pública el histórico de modificación del valor fiscal.

Otro dato importante para el estudio es el establecimiento del bien inmueble como patrimonio familiar, para uso de habitación. Los valores obtenidos de las consultas son 2.000.000 colones valor adquisición del inmueble, 6.000.000 valor de hipoteca para construcción acreedor el INS; el valor fiscal actual es de 19.400.000, el cual corresponde a la declaración de bienes inmuebles registrada por la municipalidad.

El informe de avalúo elaborado por el ingeniero civil colegiado en el respectivo CFIA, producto de la inspección y valoración en el sitio del bien inmueble como unidad de investigación, revela que el terreno corresponde al código de zona 7-02-01-UO2 según consta en el segundo folio denominado valoración del terreno. El valor total del terreno valuado se determina en 38.281.978 colones.

El tercer folio denominado valoración de edificación del mismo informe de avalúo revela que se trata de una casa de habitación VC02 en dos niveles, con las siguientes edificaciones casa (90 metros cuadrados), terraza (45 metros cuadrados), bodega (10 metros cuadrados) y cochera (24 metros cuadrados), valor total de las construcciones, instalaciones y obras complementarias de 21.474.000 colones precios ajustados por los respectivos factores. En el primer folio del informe de avalúo presenta resumen de la valoración, valor total del terreno valuado en 38.281.978 colones, valor total de las edificaciones existentes en 21.474.000, para el valor total del inmueble valuado en 59.755.978.

En la revisión de la normativa aplicable al impuesto sobre bienes inmuebles se consideró la ley y el reglamento con atención a los principios constitucionales tributarios. También se tomaron en cuenta los elementos esenciales del impuesto, valoraciones de oficio, declaraciones de inmuebles, inobservancia de la declaración de inmuebles y los recursos contra valoraciones de oficio.

Cabe destacar que la unidad investigada se refiere al caso de único bien inmueble que cualquier sujeto pasivo adquiere para el uso exclusivo de habitación familiar, no con fines de lucrar por desarrollar actividad económica en el mismo, o bien con la expectativa de lucrar por la realización de la venta del inmueble. Lo anterior se realiza para limitar el estudio a casos muy concreto, dado que las potestades de la municipalidad para realizar las valoraciones de oficio, sea por objeción del valor declarado en la declaración, o por la inobservancia en la presentación de la declaración, ambos presupuestos conllevan a modificaciones de los valores del inmueble, aun y cuando no representa incremento patrimonial líquido para el sujeto pasivo. Más bien se puede eventualmente considerar como expectativa de derecho, pero no como aumentos en la capacidad económica del contribuyente, al no considerar los datos históricos en la vida jurídica del inmueble, ni tampoco el nivel de ingreso.

Es claro que la norma impositiva en cuestión pretende actualizar los valores de los inmuebles para aumentar la recaudación; empero, esta carga impositiva para casos concretos eventualmente es confiscatoria, dado que el contribuyente tendría que hacer frente a la obligación disminuyendo el patrimonio, sin recibir beneficios tangibles de la posesión y disfrute del inmueble. Ahora bien, la situación cambia en el supuesto de que el inmueble se tenga en arrendamiento, o bien como local comercial, que la carga impositiva viene a constituirse en gastos de operación con el fin de obtener utilidades.

Los instrumentos de valoración de bienes inmuebles utilizados en los procedimientos de actualización de oficio por parte de la municipalidad en los términos expuestos riñen con los principios constitucionales tributarios: el principio de progresividad, el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad.

El principio de progresividad es vulnerado porque en las zonas homogéneas no hay diferencia entre inmuebles ubicados en dentro determinada zona. Esto hace que los inmuebles tengan el mismo valor por metro cuadrado sin importar si se ubica en el punto central de la zona o a los extremos; además, no considera factores de desmejora del entorno como cercanía de ríos. Las tipologías constructivas son de nivel más alto de generalidad, los tipos son para aplicación nacional; esto conlleva a que las valoraciones de las construcciones, instalaciones y obras complementarias tengan mayor grado de sesgo en los valores por metro cuadrado. En dichas condiciones es poco probable cumplir con aquello de “que pague más quien tenga más, y pague menos quien tenga menos”.

Los instrumentos de valoración de terrenos y edificaciones no consideran el principio de capacidad económica. En realidad, en sede administrativa la norma no permite invocar dicho principio, dado que los criterios en los instrumentos de valoración se basan en modelo de factores de ajuste, que en caso de objeciones solo se limita a discutir en dichos factores, y como se tratan de factores técnicos.

En algunos casos se trata de factores precisos o fórmulas matemáticas, en defensa de los derechos el sujeto pasivo, podría utilizar el informe de avalúo del ingeniero civil, empero que también se trata de un informe técnico con mejor criterio para individualizar el inmueble; sin embargo, tampoco se ajusta a la realidad, como se puede demostrar en la tabla número 2 que

muestra las diferentes bases imponibles y el respectivo impuesto a pagar, donde se notan claramente las diferencias.

En la vulnerabilidad de los anteriores principios constitucionales tributarios, podrían lesionar el principio de no confiscatoriedad, cuando el sujeto pasivo no pueda hacer frente a la carga impositiva sobre el bien inmueble, como efecto de la valoración de oficio mediante la utilización de criterios técnicos contenidos en los diferentes instrumentos (165.920 anual). Si lo expresamos por trimestre, esto equivale a 41.480 colones que, sumado al resto de los tributos y servicios locales, sea por mantenimiento de vías públicas, parques y recolección de basura.

Conclusiones

El artículo se trata de la validez de los instrumentos de valoración de bienes inmuebles utilizados en los procedimientos de actualización de oficio por parte de la municipalidad. Se pretende analizar si los efectos jurídicos de los instrumentos de valoración de oficio de bienes inmuebles, en cuanto al terreno, construcciones, instalaciones y otros componentes. Mediante el análisis del caso del bien inmueble como unidad investigada, se concluye que dichos instrumentos vulneran el principio de capacidad económica del cual se extrae la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Este debe ser bajo los límites de la razonabilidad y la proporcionalidad, amparados en los principios que componen la justificación tributaria material, como lo son el de igualdad, principio de generalidad, progresividad y de no confiscatoriedad.

El manual de valores base unitarios por tipología constructiva de la revisión realizada comprueba que, al tratarse de tipologías constructivas generales para todo el ámbito nacional, no constituyen criterios precisos para el universo de posibilidades constructivas, instalaciones y otros componentes. El valor determinado por metro cuadrado de construcción no va más allá de una guía de referencia para la aplicabilidad en determinado inmueble, siendo indispensable la inspección por parte del profesional calificado para dicha valoración y la aplicación de los factores de ajuste precisos, así mismo que conjuntamente sean valorados tomando en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, los valores históricos del inmueble, para que no resulten valoración con razonabilidad y proporcionalidad, y no estrictamente técnica.

Con respecto al mapa de valores del terreno por zonas homogéneas (provincia de Limón, cantón Pococí), el resultado de la revisión permite concluir que los valores contenidos distorsionan la realidad de los valores de según la zona. Se comprueba que efectivamente el mapa geográfico es clasificado por código y color de zona, y que la aplicación de los factores de ajuste resulta en la determinación de valores del terreno por metro cuadrado.

También se logra comprobar que los valores entre dos zonas adyacentes son desproporcionados, como es el caso entre el código de zona 7-02-01-U01 Comercio central de Guápiles valor metro cuadrado 220.000 colones y el código de zona 7-02-01-U02 Hospital de Guápiles valor metro cuadrado 80.000 colones, siendo la diferencia 140.000 colones. Igual sucede con las tipologías constructivas en dos terrenos adyacentes; pueden existir en cada uno tipologías constructivas con amplia diferencia con el mismo valor del terreno, siendo vulnerado el principio de progresividad y tendiendo a la vulnerabilidad del principio de no confiscatoriedad.

En conclusión, la justificación tributaria material no se logra con la estandarización u homogeneidad de los valores de terrenos o valores de las construcciones, edificaciones y otros componentes sin considerar la capacidad económica del sujeto pasivo, además del uso al que está destinado el inmueble. Como el inmueble se cataloga como una habitación familiar desde el año 2000 hasta la fecha, puede darse en la eventualidad de que sea por omisión de la declaración, o por procesos de fiscalización de la declaración, la administración tributaria motivo una valoración administrativa. Se puede llegar hasta la situación de que el

sujeto pasivo incurra en morosidad por el no pago de la obligación impuesta bajo criterios que traspasan los límites de la razonabilidad y la proporcionalidad.

Referencias

Torrealba, A. (2014). Visión general del sistema tributario municipal. Recuperado de

<https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/publicaciones-cgr/desafios-gobiernos-locales/sistema-tributario-municipal.pdf>

Congreso Constitucional de la República de Costa Rica. (2013). Código de Normas y

Procedimientos Tributarios. Recuperado de

https://www.imprentanacional.go.cr/editorialdigital/libros/textos%20juridicos/08_codigo_de_normas_y_procedimientos_tributarios.pdf

Centro de Información Jurídica en Línea (2009). Valoración de Zonas Homogéneas.

Recuperado de <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr/users/inicio>

Constitución Política de la República de Costa Rica (2017) ley de Jurisdicción

Constitucional. Ley de Iniciativa Popular. [recurso electrónico] / comp. Piedra, V. 1^a

ed. San José: Imprenta Nacional. Recuperado de

https://www.imprentanacional.go.cr/editorialdigital/libros/textos%20juridicos/constitucion_politica_digital_edincr.pdf

Congreso Constitucional de la República de Costa Rica. (1997). Ley de Bienes Inmuebles

7509. Recuperado de

<https://www.tra.go.cr/sites/default/files/Ley%20de%20impuesto%20sobre%20bienes%20inmuebles.pdf>

Fajardo, G. (2005). Principios Constitucionales de la Tributación. San José-Costa Rica:

Editorial Juricentro.

Presidente de la República y el Ministro de Hacienda (1997). Reglamento Ley de Bienes Inmuebles 7509. Recuperado de <https://www.tra.go.cr/sites/default/files/Reglamento%20a%20la%20Ley%20de%20impuesto%20sobre%20bienes%20inmuebles.pdf>

Órgano de Normalización Técnica (2014). Mapa de Valores del Terreno por Zonas Homogéneas (Provincia 07 Limón, Cantón 02 Pococí). Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/545ce304a9493_2.pdf

Órgano de Normalización Técnica (2014). Guía Técnica Actualización de las Plataformas de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas. Recuperado de https://www.hacienda.go.cr/docs/53f3714a144cd_guia%20tecnica.pdf

Órgano de Normalización Técnica (2017). Manual de valores base unitarios por tipología constructiva. Recuperado de: https://www.hacienda.go.cr/docs/5a383b222f943_Manual%20de%20valores%20base%20octubre%202017.pdf

Pacheco, S. (2013). Aclaran obligación de propietarios de declarar valor de bienes inmuebles antes del 3 de abril. Recuperado de <https://www.puntojuridico.com/aclaracion-sobre-obligacion-de-propietarios-de-declarar-valor-de-bienes-inmuebles/>

Piza-Escalante R; Piza-Rocafort R. y Navarro R. (2008). Principios Constitucionales. San José-Costa Rica: Investigaciones Jurídicas S.A.