

Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda (Impuesto a Casas de Lujo)

I. Aspectos Generales

El pasado 1 de octubre entró a regir la Ley 8683 denominada “Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda” y conocida como “Impuesto a Casas de Lujo”. Esta ley tiene como fin, crear un impuesto cuyo destino exclusivo sea financiar los programas públicos dirigidos a la dotación de vivienda para personas y familias en condición de pobreza y pobreza extrema.

El impuesto grava la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo.

Al igual que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tiene un periodo fiscal anual, que será contabilizado del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año y se devengará el 1 de enero, debiendo ser declarado y pagado a más tardar dentro de los 15 días naturales del mes de enero. El valor fiscal de la propiedad debe actualizarse cada tres años. Este valor regirá para los próximos tres años, pero debe ser cancelado conforme se apuntó, dentro de los primeros 15 días de enero de cada año.

Es importante señalar que el valor fiscal al que hace referencia la ley debe ser determinado mediante declaración jurada, por el propietario o titular del inmueble, conforme los parámetros dados por el Ministerio de Hacienda en el Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva. Para determinar el valor fiscal del bien, se debe valorar en un primer plano la construcción, lo que determinará la exención o no del inmueble al impuesto. Esta valoración se podrá hacer a través de Tribunet o Tributación Digital conforme a los parámetros que el sistema solicita.

Un aspecto innovador que incluye la ley de creación de este impuesto, es precisamente la obligatoriedad de declarar y pagar el impuesto vía Internet, a través de un formulario electrónico disponible en el sitio de Tributación Digital o de Tribunet (<https://www.haciendadigital.go.cr/tribunet/inscriptipopersonaiso.jsp>). Para tales efectos, el contribuyente debe inscribirse en el Registro Único Tributario y deberá autorizar al Ministerio de Hacienda para aplicar una orden de débito a cuentas clientes previamente domiciliadas.

La base imponible la constituye el valor fiscal del bien inmueble de uso habitacional, cuyas construcciones, incluidas las instalaciones fijas y permanentes, tales como: áreas de esparcimiento piscinas, instalaciones deportivas, ranchos, vías de acceso, parqueos, superan al 1 de enero de cada año el importe exento. El importe exento será fijado cada año por el Ministerio de Hacienda mediante decreto ejecutivo, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos considerando los doce meses inmediatos anteriores. Para este año 2009 será de ¢100.000.000.

De esta forma, la determinación del valor de la construcción será el parámetro para establecer si la propiedad se encuentra ubicada en el tramo exento o no. De comprobarse que se supera el tramo exento, el siguiente paso es establecer el valor del terreno y con ello el valor total del inmueble para determinar la base imponible.

Según información suministrada por el Órgano de Normalización Técnica del Ministerio de Hacienda, los valores establecidos en el Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva¹, en realidad representan un 60% del valor de mercado de los bienes inmuebles, lo cual contribuye a que el impuesto no resulte confiscatorio.

El impuesto a pagar se calcula, aplicando de forma progresiva a la base imponible, la siguiente escala de tarifas vigentes para este periodo fiscal²:

| Valor | Tarifa |
|--|--------|
| De ¢100.000.000 hasta ¢250.000.000 | 0.25% |
| Sobre el exceso de ¢250.000.000 y hasta ¢500.000.000 | 0.30% |
| Sobre el exceso de ¢500.000.000 y hasta ¢750.000.000 | 0.35% |
| Sobre el exceso de ¢750.000.000 y hasta ¢1.000.000.000 | 0.40% |
| Sobre el exceso de ¢1.000.000.000 y hasta ¢1.250.000.000 | 0.45% |
| Sobre el exceso de ¢1.250.000.000 y hasta ¢1.500.000.000 | 0.50% |
| Sobre el exceso de ¢1.500.000.000 | 0.55% |

II. Características del impuesto.

a. Hecho Generador:

- Propiedad o copropiedad, al primero de enero de cada año, de un bien de uso habitacional, ubicado en el territorio nacional y utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo.
- Titularidad de derechos de uso, goce o disfrute de bienes inmuebles de uso habitacional, ubicado en el territorio nacional y utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, al primero de enero de cada año. El hecho generador en este caso ocurrirá respecto de aquellos que al primero de enero de cada año conserven un derecho de usufructo inscrito en el Registro Nacional, o que sin ser arrendatarios cuenten con un derecho de posesión. Igual situación se verifica respecto de los concesionarios, permisionarios y ocupantes de la franja fronteriza, zona marítimo terrestre o de cualquier otro inmueble otorgado por el Estado o sus instituciones.

¹ Publicado en la Gaceta 78 del 23 de abril del 2008

² Los tramos de la escala serán actualizados por el Poder Ejecutivo en el mes de diciembre de cada año.

b. Sujetos Pasivos:

- Personas físicas o jurídicas que sean propietarias o copropietarias, usufructuarias de acuerdo con la información del Registro Nacional. En el caso de los copropietarios, es importante señalar que responden en forma solidaria por las obligaciones generadas con la creación del Impuesto Solidario.
- Poseedores de bienes inmuebles de uso habitacional respecto de los cuales se verifique el hecho generador.
- Concesionarios, permisionarios y ocupantes de la franja fronteriza de la zona marítimo- terrestre o de cualquier otro inmueble otorgado por el Estado o sus instituciones.
- En caso de traspaso de la propiedad, el nuevo propietario es el responsable solidario del pago del impuesto del período fiscal vigente a la fecha de adquisición, así como de los intereses y sus recargos.

a. Responsables:

Partiendo de la definición dada por el artículo 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, responsable es toda aquella persona obligada por deuda tributaria ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición normativa cumplir con las obligaciones correspondientes a estos.

En razón de ello, el Código Tributario establece una lista de personas que son considerados responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias en nombre del contribuyente y que para el caso del Impuesto Solidario deben de igual manera asumir esa función. Dentro de tales casos se encuentran:

- a) Los padres, tutor y los curadores de los incapaces,
- b) Los representantes legales de las personas jurídicas,
- c) Los fiduciarios. En este caso, es importante señalar que según lo dispone el artículo 651 del Código de Comercio, el fiduciario es solidariamente responsable si teniendo con qué pagar no lo hiciere.
- d) Entre otros.

c. Base imponible:

La base imponible la constituirá el valor fiscal del inmueble, cuyas construcciones (áreas de esparcimiento, piscinas, instalaciones deportivas, ranchos, vías de acceso, vías de acceso, parqueos, etc) superen al 1 de enero, el monto exento, que para este año es de ¢100.000.000.

Para determinar si el bien inmueble se encuentra exento, resulta necesario valorar la construcción conforme el Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva, lo cual podrá realizarse a través de la herramienta de cálculo incluida en el portal de Tributación Digital.

Si el monto determinado sobrepasa el tramo exento, se debe adicionar al valor fiscal de la construcción el valor del terreno. El monto resultante de la suma de ambos valores, será la base imponible del impuesto, sobre la cual deberán aplicarse las tarifas progresivas antes citadas.

Casos especiales:

1. Bienes en condominio: Los propietarios deben adicionar al valor de su filial, el valor proporcional que le corresponda por las áreas comunes.
2. Unidades habitacionales independientes ubicadas en una misma finca (edificios, complejos de apartamentos): La base imponible deberá establecerse en relación con cada una de las unidades, adicionando el valor proporcional de las áreas e instalaciones comunes.
3. Unidades habitacionales ubicadas en dos o mas fincas o filiales colindantes y/o superpuestas, que pertenezcan a un mismo propietario o titular de derechos: En estos casos, para determinar la base imponible deben sumarse los correspondientes valores de terreno y construcción y acumularlos en una sola declaración para los efectos del impuesto, siempre y cuando conformen una unidad de uso habitacional.

No forman parte de la base imponible aquellas áreas del inmueble que sean destinadas a usos diferentes al habitacional.

Modificaciones de la base imponible:

- a) Automáticas: La ley remite al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles según la cual, se consideran modificaciones automáticas de la base imponible de un inmueble cuando:
 - Se consigne un valor mayor en instrumento público con motivo de un traspaso.
 - Se constituya un gravamen hipotecario o de cédulas hipotecarias. La nueva base será el monto por el que responda el inmueble, si fuere mayor al registrado. De existir varias hipotecas, el monto por el cual responden todas las hipotecas no canceladas será la nueva base imponible, siempre que supere el valor registrado.
 - Rectificación de cabida y la reunión de fincas. A este último acto se le aplicará la suma de los valores registrados en cada una de las fincas reunidas.
 - Fraccionamiento de un inmueble
 - Construcción o adición, en los inmuebles, de mejoras apreciables que requieran permiso de construcción, cuya tasación modifica la base imponible siempre que representen un valor igual o superior al 20% del valor registrado.

Estas modificaciones rigen a partir del 1 de enero del año siguiente a su acaecimiento.

Por determinación del sujeto pasivo que rige para el periodo fiscal en que se declara. Es decir, si el monto declarado por el contribuyente es mayor que el monto registrado previamente, prevalece el monto superior.

Por determinación de oficio, la cual rige para el periodo fiscal a que se refiere. Este es el caso en que la Administración en uso de sus facultades determina el valor de la propiedad.

d. Registro de Contribuyentes

Los contribuyentes del Impuesto Solidario deben inscribirse ante la Administración Tributaria como contribuyentes del impuesto, utilizando para ello, el formulario de inscripción al Registro Único Tributario, disponible solamente en Tributación Digital y Tribunet, previa domiciliación de las cuentas bancarias dentro de los primeros 15 días del mes de enero.

Para el periodo fiscal 2009, el registro debe hacerse a partir del 1 de octubre.

En el caso de los Copropietarios, éstos deben designar a uno de ellos para que se inscriba en el Registro Único y el designado, debe detallar la información del resto en el formulario de inscripción.

e. Declaración Jurada

Se establece la obligación de que los sujetos pasivos presenten cada 3 años, dentro de los primeros 15 días naturales del mes de enero, una declaración jurada que actualice el valor fiscal del bien inmueble.

Es importante resaltar la obligatoriedad de presentar la declaración mediante formulario electrónico, el cual está disponible únicamente en Tributación Digital o Tribunet, esto por cuanto, cualquier declaración que sea presentada por otros medios y/o en formatos diferentes se tendrá por no presentada, corriendo el contribuyente con las responsabilidades del caso.

De igual manera, el pago del impuesto se realizará en forma electrónica; para tales efectos, el contribuyente debe autorizar al Ministerio de Hacienda para aplicar una orden de débito a cuentas clientes previamente domiciliadas. Cualquier inconveniente que impida el débito de la suma declarada y que se atribuya al contribuyente tendrá como consecuencia directa la consideración de obligación no pagada.

La ley dispone un plazo especial de tres meses a partir del 1 de octubre del 2009 para presentar la declaración jurada antes mencionada. En el mismo acto de la presentación, se deberá pagar el monto proporcional correspondiente a los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre.

Casos especiales:

1. Declaración de condóminos: aquellos propietarios de bienes inmuebles sometidos a propiedad condominal, deben incluir en la declaración el valor proporcional que le corresponde por las áreas comunes y el valor de la finca filial.
2. Declaración de bienes inmuebles colindantes y/o superpuestos: los propietarios deben sumar los correspondientes valores de terreno y construcción y acumularlos en una sola declaración.
3. Declaración de edificios de apartamentos: El propietario de varios apartamentos debe declarar en forma independiente por cada unidad habitacional.
4. Declaración de los concesionarios, permisionarios y ocupantes de la zona marítimo terrestre y zona fronteriza: En estos casos, solamente se tiene que declarar y pagar por la construcción e instalaciones fijas y permanentes destinadas a uso habitacional.
5. Los propietarios o titulares de derechos sobre bienes inmuebles de uso habitacional que, como consecuencia de la realización de nuevas construcciones o instalaciones fijas y permanentes, el nuevo valor total de la unidad supere el monto exento de ¢100.000.000, deben presentar la declaración durante los 15 primeros días naturales del mes de enero.

f. Multas

La Dirección General de Tributación, como recaudador del impuesto, cuenta con amplias facultades para fiscalizar las declaraciones presentadas por los contribuyentes del Impuesto Solidario, por lo que si el valor declarado es considerado inaceptable, por ser inferior al que corresponde, la Administración puede ajustar y modificar de oficio el valor declarado. Así mismo, tiene la facultad de establecer el valor del inmueble cuando el contribuyente no presente su declaración.

De la fiscalización que realice la Dirección General de Tributación y ante las posibles irregularidades que detecte, se presentarían dos posibles situaciones y sus consecuentes sanciones (multas):

| Irregularidad | Referencia | Multa |
|--------------------|---|---|
| Inexactitud | Determinación de que el valor declarado por el contribuyente es inferior en más de un 10% del valor que debió declarar. | 5 veces el monto del impuesto dejado de pagar, sin perjuicio de su deber de pagar el impuesto adeudado más intereses. |

| Irregularidad | Referencia | Multa |
|----------------|---|---|
| Omisión | Incumplimiento del deber de presentar la declaración jurada | 10 veces el monto del impuesto dejado de pagar, sin perjuicio de su deber de pagar el impuesto adeudado más intereses. |
| | | Si se trata de un bien cuyo valor supere los ¢125.000.000 la sanción es equivalente a 5 veces el monto del impuesto dejado de pagar, sin perjuicio de su deber de pagar el impuesto adeudado más intereses. |

Si se determina que un hecho configura más de una infracción, de conformidad con el artículo 73 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se debe aplicar la sanción más severa.

Conclusiones y recomendaciones:

1. El impuesto afecta a las propiedades cuyo valor supere el monto fijado por el Poder Ejecutivo cada año. Para el año 2009 se fijó en cien millones de colones (¢100.000.000).
2. Es deber del propietario, usufructuario o responsable, actualizar cada tres años el valor de las propiedades.
3. La declaración se hace solamente en línea en la página Web <https://www.haciendadigital.go.cr/tribunet/inscriptipopersonaiso.jsp>. Dentro de los primeros 15 días del mes de enero
4. El pago debe realizarse dentro de los primeros 15 días del mes de enero de cada año.
5. El adquirente de una propiedad es solidariamente responsable por el impuesto dejado de percibir, lo cual demanda que se solicite al comprador la certificación de estar al día en el pago de bienes inmuebles que emite la municipalidad del lugar, y la certificación de estar al día en el pago del impuesto solidario, si aplica, emitida por Tributación Directa.
6. Para el año 2009, se prevé un plazo especial de tres meses a partir del 1 de octubre para presentar la declaración jurada. En el mismo acto de la presentación, se deberá pagar el monto proporcional correspondiente a los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre.