

Señores

Dirección Normativa

Dirección General de Tributación

Asunto: Observaciones a la Resolución conjunta sobre disposiciones relativas a traspasos de bienes muebles e inmuebles inscribibles en el Registro Nacional, a partir de las reformas introducidas en el Título II de la Ley 9635.

Los firmantes, Notarios Públicos de Costa Rica, en el tiempo y forma requerida, respetuosamente ante su autoridad presentamos las siguientes observaciones y objeciones al Proyecto denominado “Resolución conjunta sobre disposiciones relativas a traspasos de bienes muebles e inmuebles inscribibles en el Registro Nacional, a partir de las reformas introducidas en el Título II de la Ley 9635” el cual fue puesto en consulta pública el pasado 21 de agosto de los corrientes, por considerar que el mismo es contrario a derecho y en consecuencia perjudicial para el correcto ejercicio notarial y registral.

La Ley 9365 denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, en su Título II que reforma parcialmente la Ley del Impuesto sobre la Renta incorpora una nueva cédula tributaria e impone un impuesto que grava las Ganancias de Capital Inmobiliario y Mobiliario. Determina, por tanto, que el hecho generador se produce con las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente por alteración de la composición ya sea por la transmisión onerosa de bienes o derechos o por la incorporación de bienes o derechos al activo o patrimonio; establece además un tratamiento diferenciado de acuerdo a las condiciones del transmitente, del adquirente y del bien, sin olvidar que las tasas son variables según los presupuestos ya indicados. Esto conlleva una complejidad para determinar el impuesto a cancelar, así como quien es el obligado a presentar la respectiva declaración. Así las cosas, se deberá considerar:

1. Si el transmitente es o no domiciliado, lo cual deberá constar según los contenidos del artículo 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas.
2. La condición o no del adquirente como contribuyente del Impuesto a las Utilidades.
3. Uso del bien inmueble como vivienda habitual o no del propietario.
4. Cédula tributaria que afecta al bien según se le aplique o no depreciación y ésta constituya contablemente un gasto deducible.
5. Fecha de adquisición de los bienes.
6. Valores de los bienes.

Bajo su sola responsabilidad, compete al Obligado Tributario cumplir con todas las condiciones que por ley le fueron cargadas en este tributo; es el contribuyente quien, mediante la Declaración del Impuesto, misma que se consigna como jurada, debe inequívocamente manifestar todo el contenido del acto de transmisión del bien y por ende, es a la Administración Tributaria a quien le compete fiscalizar la veracidad del contenido de dicha declaración. Este atributo es exclusivo del Ministerio de Hacienda, no puede la Administración Tributaria delegar en el Notario Público las funciones que le son impuestas a ella por su propia naturaleza ya que se generaría en un conflicto de competencias y supondría que el notario, al dar fe de los contenidos de la declaración, se arrogue una potestad fiscalizadora que no le compete.

La resolución aquí objetada, nos traslada a los Notarios Públicos la responsabilidad de verificar las condiciones del contribuyente que son propias del contenido de la declaración del impuesto. Así puede apreciarse en el artículo Uno de la Resolución en cuanto a la condición o no de domiciliado, en el artículo dos sobre el cumplimiento del agente de retención y que guarda conexidad con el artículo precedente, en el artículo tres con la elección de la tarifa según la fecha de adquisición; se amplían al margen de la ley los alcances de la función notarial que han sido ya establecidos.

El artículo 34 del Código Notarial expresamente indica cuales son esos alcances:

- a) Recibir, interpretar y adecuar al ordenamiento jurídico las manifestaciones de voluntad de quienes lo requieran, en cumplimiento de disposiciones legales, estipulaciones contractuales o por otra causa lícita, para documentar, de forma fehaciente, hechos, actos o negocios jurídicos.*
- b) Informar a los interesados del valor y la trascendencia legales de las renunciaciones que hagan, así como de los gravámenes legales por impuestos o contribuciones que afecten los bienes referidos en el acto o contrato. (El subrayado no es del original)*
- c) Afirmar hechos que ocurran en su presencia y comprobarlos dándoles carácter de auténticos.*
- d) Confeccionar los documentos correspondientes a su actuación.*
- e) Entablar y sostener, con facultades suficientes, las acciones, las gestiones o los recursos autorizados por la ley o los reglamentos, respecto de los documentos que haya autorizado.*

- f) Asesorar jurídica y notarialmente.*
- g) Realizar los estudios registrales.*
- h) Efectuar las diligencias concernientes a la inscripción de los documentos autorizados por él.*
- i) Autenticar firmas o huellas digitales.*
- j) Expedir certificaciones.*
- k) Realizar las diligencias que le encomienden autoridades judiciales o administrativas, de acuerdo con la ley.*
- l) Tramitar los asuntos a que se refiere el título VI de este Código.*
- m) Realizar subastas públicas y hacer constar su resultado en todos los procesos de ejecución extrajudicial sobre bienes muebles sobre los cuales se haya constituido una garantía mobiliaria de conformidad con el procedimiento establecido en la ley.*
Además, podrá realizar subastas públicas y hacer constar su resultado en los casos de ejecución extrajudicial de prendas sobre vehículos en aquellos procesos de ejecución extrajudicial pactados de acuerdo con las reglas establecidas para dichas ejecuciones conforme a la ley.
- n) Ejecutar cualesquiera otras funciones que le asigne la ley.*

De lo transcrito anteriormente y en especial del inciso b se puede apreciar que es deber del notario **Informar de los gravámenes por impuestos y contribuciones provenientes del acto que autoriza**, no DAR FE del cumplimiento de esas obligaciones tributarias tal y como se pretende imponer en la Resolución Conjunta.

Si bien es cierto la Administración Tributaria tiene la facultad para dictar normas generales, tendientes a la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, no puede dictaminarlas más allá del **PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**. Dicho principio impone, que solo mediante una ley formal, emanada del Poder Legislativo y de conformidad con el procedimiento indicado en nuestra Constitución Política se puede regular y restringir los derechos y libertades fundamentales. Este principio encuentra sustento en el artículo 28 de nuestra

Carta Magna en relación con el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 29 párrafo segundo de la Declaración Universal de Derechos Humanos y el artículo 19 de la Ley General de la Administración Pública.

En ese entendido, tenemos que las nuevas obligaciones, que se pretenden imponer mediante este proyecto, atentan contra el citado principio. La función del notariado público se encuentra regulada en el Código Notarial, Ley No. 7764, del 14 de abril de 1998 y dentro de su articulado no existe un solo artículo que indique las citadas obligaciones que se pretenden imponer vía administrativa.

El Código Notarial delimita las funciones y competencias del Notario, de tal forma que los Notarios Públicos, estamos sujetos a las regulaciones y obligaciones en él descritas, así como a la diversa normativa que a través de Directrices o Reglamentos, defina la Dirección Nacional de Notariado, como Órgano encargado de organizar adecuadamente en todo el territorio nacional la actividad notarial. Por lo tanto, no le corresponde al Ministerio de Hacienda, venir a ordenar el quehacer del Notario.

En ese sentido, ya se pronunció el CONSEJO SUPERIOR NOTARIAL, cuando el Registro Inmobiliario se extralimitó e invadió su competencia a través de su Directriz RIM-004-2014, regulando asuntos de avalúos periciales en sucesiones notariales. Su posición en esa oportunidad fue la siguiente:

; El artículo 21 del Código Notarial establece el ámbito de competencia de la Dirección Nacional de Notariado, y específicamente dispone que "... será el órgano rector de la actividad notarial y tendrá competencia exclusiva para regular a todos los notarios públicos activos...", y el artículo 22 inciso i) del citado Código establece que le corresponde a este Consejo Superior Notarial "Emitir los lineamientos y las directrices de acatamiento obligatorio para el ejercicio del notariado y todas las decisiones relativas a la organización, supervisión, control, ordenamiento y adecuación del notariado costarricense..." La Dirección Nacional de Notariado es el órgano competente para regular el ejercicio del notariado, con efectos erga omnes. Esta competencia ha sido reiterada por la Jurisprudencia tanto constitucional como de los Tribunales comunes. Además del citado anteriormente, en el voto 11732-2006 ya la Sala Constitucional indicó que, conforme lo previsto en el Código Notarial, es incuestionable que corresponde exclusivamente a la Dirección Nacional de Notariado emitir los Reglamentos para normar el ejercicio de la función notarial..... La Directriz del Registro Inmobiliario, y el voto del Tribunal Registral Administrativo, pretenden regular actividades propias del notariado público por órganos que carecen absolutamente de competencia para ello, llamando a confusión a los notarios en ejercicio y a los usuarios de sus servicios...." (Fuente: Acuerdo del Consejo Superior Notarial 2014-022-002 del 16 de diciembre de dos mil catorce.)

Incluso, así determinado por la Sala Constitucional:

“La Dirección Nacional de Notariado, como dependencia del Poder Judicial y rectora de la actividad notarial en todo el país, tiene la potestad de emitir directrices (con jerarquía de orden reglamentario, según se dijo antes) de acatamiento obligatorio para los notarios públicos y las instituciones públicas que se encargan de recibir y tramitar los documentos notariales. La inobservancia de las directrices, lineamientos y exigencias de esta Dirección, motiva la aplicación del régimen disciplinario sobre los notarios públicos.”

En virtud, de lo anterior, es de claridad meridiana que la imposición de nuevas obligaciones para los Notarios, por medio de este proyecto, violenta el principio de reserva legal, siendo que se ocuparía de una reforma a nuestro Código Notarial para ello. Además, es evidente que el Ministerio de Hacienda se está excediendo en su competencia, ya que el único Órgano encargado por imperio de ley para regularnos es la Dirección Nacional de Notariado, de ahí que es totalmente inconstitucional que el Ministerio de Hacienda se arrogue tal potestad.

En apego al principio de legalidad, el notario no puede actuar fuera de los márgenes que traza la ley, propiamente el Código Notarial, la principal herramienta del notario, su instrumento de guía y regulación, por medio del cual se fundamentan sus funciones. Aunado a ese cuerpo normativo, surgió en la Dirección de Notariado, los Lineamientos para el Ejercicio y Control del Servicio Notarial. Entre ambos, le permiten al notario, tener la orientación y claridad de su actuar. No es, mediante una resolución de carácter administrativo que pueda o deba imponérsele al notario nuevas atribuciones y responsabilidades como ya sobradamente se expuso, al punto de extender su función a la de un Auxiliar Tributario como lo indica en el considerando VIII de la Resolución Conjunta, equiparándolo con el Registro Nacional quien según el artículo 2 de la Ley de Aranceles del Registro Público si tiene ese carácter.

Y es que precisamente el legislador con el propósito de asegurar la recaudación del nuevo impuesto conocido como Ganancias de Capital en aquellos actos onerosos de personas no domiciliadas y de bienes susceptibles de inscripción, fijó en la Ley que sería el Registro Público el que tendría la obligación de verificar el pago de dicho tributo, so pena de no inscribir los respectivos traspasos.

Reza entonces el considerando V de la Resolución:

“Que sobre esta materia, el numeral 43 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta - modificado mediante el Decreto Ejecutivo N° 41818-H del 17 de junio de 2019, publicado en el Alcance Digital N° 145 a la Gaceta No 119 del 26 de junio de 2019, dispone que el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional deberán, mediante resolución conjunta de alcance general,

determinar el procedimiento para la no inscripción del traspaso de bienes o derechos registrables efectuado por personas no domiciliadas en caso de que no se hubiera ingresado la retención correspondiente por parte del adquirente. En este sentido, la norma deja al Registro Público el papel de control y verificación del pago de este tributo al disponer expresamente el legislador que el Registro no podrá inscribir la operación, si no se ha cancelado la obligación tributaria” (el subrayado no es del original)

Sin embargo, la resolución emitida en conjunto por estos entes, delegan dicha función en el Notario bajo la absurda tesis de que la comprobación de los requisitos que se exige a los contribuyentes es complejo y que no cuenta por tanto con la capacidad para ello o bien que éste proceder retrasaría la inscripción del documento. Así lo indica el considerando VII:

“VII. Que en los negocios jurídicos entre particulares, específicamente en el traspaso de bienes inscribibles en el Registro Nacional, el hecho de demostrar que un particular sea o no domiciliado para efectos tributarios, es un hecho de difícil constatación; de ahí que se ha establecido que la carga de la prueba en demostrar tal condición recae en quien quiera aplicar la tarifa preferencial establecida en los artículos 28 ter y párrafo primero del artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De otra parte, se considera que esta verificación es una función que no puede ser delegada al Registro Nacional, siendo que esta actuación retardaría considerablemente el trámite de inscripción de aquellos documentos sobre actos o contratos, yéndose en contra de la finalidad que debe cumplir dicha Institución, cuyo fin debe ser facilitar los trámites a los usuarios, agilizar las labores y mejorar las técnicas de inscripción en materia registral.

Las instituciones involucradas son conscientes de que es obligación de la Dirección General de Tributación el poner a disposición del Registro Nacional la plataforma que le permita verificar el cumplimiento de esta nueva carga tributaria y así lo expresa en Transitorio I:

“Hasta tanto la Dirección General de Tributación ponga a disposición del Registro Nacional un sistema de consulta que permita constatar que se haya hecho la respectiva autoliquidación y pago del impuesto sobre rentas y ganancias de capital, en los casos de traspasos de bienes muebles e inmuebles inscribibles en el Registro Nacional en los términos indicados en la presente resolución, el Notario Público deberá dar fe que el contribuyente realizó el pago del impuesto con base en el recibo de pago de conectividad, correspondiente al mes en que se realiza el acto de traspaso en los términos indicados en la presente resolución.”

Es inaceptable que aun y cuando la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas entró en vigencia seis meses después de su publicación, no se hayan tomado las previsiones necesarias para poner en funcionamiento los enlaces interinstitucionales que permitan una recaudación efectiva, y es que incluso la promulgación de la reforma del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la renta fue publicada a escasos días de que la ley 9365 entrara a regir. Ante estos yerros y la inoperancia de los involucrados en cumplir el fin emanado de la ley, se toma la decisión de trasladar tal responsabilidad a los Notarios Públicos, con la consecuente verificación de datos que trascienden de los conocimientos propios de la función notarial y estilan en el ámbito contable, sumado el hecho de que no contamos con acceso a bases de datos que nos permitan corroborar las informaciones requeridas para las daciones de fe que se nos solicitan; sin duda este último punto deviene en incumplimiento de la Ley contra el Exceso de Trámites y Requisitos, Ley No. 8220 del 4 de marzo de 2002 y sus reformas por cuanto nos conlleva a pedirle al usuario y otorgante del acto una serie de documentos y trámites que complican en demasía los traspasos de bienes muebles e inmuebles.

Y es que pareciera que no se han dimensionado las implicaciones en los trámites que conllevaría esta Resolución de nacer a la vida jurídica. Los notarios conocemos de primera mano en nuestra práctica profesional la complejidad derivada de la formalidad de los instrumentos públicos que autorizamos y por tanto hemos detectado los obstáculos, trámites y requisitos que se derivan a partir de este proyecto:

- I) El primer paso que deberíamos realizar es verificar si el bien se verá afecto o no al impuesto de ganancias de capital, esto por cuanto el artículo 29 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la renta determina que los activos de capital que son afectos son aquellos bienes o derechos que no están destinados a la venta dentro de la actividad habitual del contribuyente y por tanto no se incluyen las ganancias que resulten de la enajenación de dichos bienes tangibles, si éstos están sujetos a depreciación y dicha depreciación el contribuyente lo registre como gasto deducible, por tanto tales ganancias y pérdidas deben integrarse al impuesto sobre las utilidades para efectos de determinar la base imponible de tal impuesto, según los artículos 8, inciso f), párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 3 bis de este Reglamento. Cabe entonces preguntarse. Si el notario deberá verificar que se haya declarado y pagado el impuesto de Ganancias de Capital, ¿de qué manera se exige de esas daciones de fe si el bien, no está afecto al impuesto por los supuestos anteriores? ¿deberá consignar una dación de fe acerca de la no afectación al impuesto y qué documento lo respaldaría? ¿Acaso una certificación de contador público, una copia de los Balances de la contabilidad del contribuyente o una declaración jurada del transmitente, y bajo cualquier supuesto encareciendo aún más el trámite para las partes? ¿tiene el notario acaso el conocimiento acerca

de la correcta elaboración de los respaldos contables como para sustentar su dación de fe? Bien podríamos consignar una dación de fe basados en error con la consecuente responsabilidad civil, penal, disciplinaria y hasta Tributaria.

II) Superado el primer gran problema indicado y una vez que hayamos logrado determinar que el bien efectivamente está sujeto a Ganancias de Capital debemos verificar la condición de domiciliado o no del transmitente. Esto implica que, independientemente de su nacionalidad, debemos constatar dicha condición de conformidad con el artículo 5 del Reglamento a la ley del Impuesto sobre la Renta el cual indica que deberá utilizarse como referencia el detalle de movimientos migratorios registrados por la Dirección General de Migración y Extranjería. En consecuencia para que una dación de fe y su respectivo respaldo en el archivo de referencias sean eficaces tendríamos que solicitar una certificación emitida por esta Dirección para cada acto que autoricemos y que esté afecto al impuesto de Ganancias de Capital. Nuevamente las interrogantes: ¿Tienen las autoridades Migratorias capacidad para emitir este documento? ¿Cuál es su costo? ¿tiempo de espera? ¿puede suplirse con una copia del pasaporte, si es que lo tiene la parte? ¿o mediante una declaración jurada y por ende un costo elevadísimo para la parte, ya de por si maltratada en su economía por los nuevos impuestos?

III) Prosiguiendo en este apabullante camino y superada la etapa anterior nacen nuevos análisis.

A) Si logramos determinar que el transmitente no es domiciliado en Costa Rica:

1. En bienes inmuebles. Indica el artículo 2 de la Resolución que el notario dará fe de que el comprador retuvo y pagó el impuesto el cual será del 2,5% sobre el valor de enajenación del bien con vista en los datos del formulario D-162 denominado “Declaración Ganancias y Pérdidas de Capital”, y del recibo de pago emitido por el sistema “ATV”. Esto supone un serio problema de aplicación en la práctica puesto que la obligación de pagar el impuesto nace, según el artículo 31 bis inciso 2) de la Ley del Impuesto sobre la renta en el momento en que se produzca la variación del patrimonio del contribuyente según el 27 ter inciso 3) de la misma ley, este momento es justamente el otorgamiento de la escritura de traspaso. Entonces, ¿Cómo se nos pide dar fe de una obligación tributaria que es posterior al acto que estamos autorizando? NO podemos como notarios exigirle al comprador que nos presente el pago de la retención si el negocio no se ha materializado aún y por ende no se ha dado la materia imponible a lo que interpretamos se refiere como el hecho generador. No es lógico que un comprador retenga un dinero sobre una venta que no se ha pactado pues perfectamente pueden las partes desistir del negocio.

2. En bienes muebles el artículo 2 de la Resolución igualmente indica que se deberá practicar la retención del impuesto y que de esto dará fe el Notario. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la renta en su artículo 28 ter y el Reglamento de la misma ley en el artículo 21 inciso iv) dan un tratamiento diferente a lo consignado en la Resolución; indican ambos numerales que siempre se practicará la retención en caso de inmuebles pero que tratándose de la transmisión plena del dominio de otros bienes o derechos distintos de bienes inmuebles por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá practicar la misma retención descrita con anterioridad solamente en caso de que este, es decir el adquirente, ostente la condición de contribuyente del impuesto sobre las utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que nos supondría pedir un requisito adicional: una constancia emitida por el Ministerio de Hacienda acerca de la situación tributaria del adquirente. Consideramos que, en este artículo 2 de la Resolución, la Administración realiza una interpretación extensiva de la ley y contraria a la misma al exigir una retención que claramente no está así condicionada. De igual manera exige la dación de fe del pago del impuesto el cual presenta la misma problemática ya planteada anteriormente.
- B) Si logramos determinar que el transmitente es domiciliado en Costa Rica: Indica el artículo 3 de la Resolución que tratándose de traspasos de bienes inmuebles en general, muebles o derechos que sean transmitidos a contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades el Notario Público deberá consignar mediante fe notarial, que el adquirente retuvo y pagó el importe correspondiente al 15% o bien el 2.25% si fue adquirido antes del 01 de julio del 2019, en ambos casos sobre el valor total pactado por la enajenación. Este artículo además del problema ya contemplado sobre la dación de fe del pago del impuesto contiene los siguientes errores: i) estipula que la tarifa del 15% es sobre el precio de enajenación cuando el artículo 31 ter de la Ley del impuesto sobre la renta y el 36 de su Reglamento claramente indican que ese porcentaje se aplica sobre la ganancia que se obtiene de deducir el valor de adquisición del valor de enajenación; ii) obliga a dar fe sobre una retención que la ley no contempla. El artículo 21 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la renta establece en cuales casos procede la retención en la fuente, que tratándose de ganancias de capital se da en los siguientes supuestos: cuando el vendedor es no domiciliado y transmite un inmueble, cuando el vendedor es un no domiciliado y enajene un bien mueble a un contribuyente de Impuesto a las Utilidades. Esto tiene lógica puesto que solo en los casos de no domiciliados es práctica la retención al aplicarse una sola tarifa, en cambio en el caso de los domiciliados hay variables como la fecha de adquisición, la ganancia que se

determina por varios factores que no son del conocimiento del adquirente. iii) la Resolución condiciona la inscripción del acto donde el transmitente sea un domiciliado cuando la ley no lo contempla. Únicamente en cuanto a traspasos por personas no domiciliadas es cuando la Ley y el Reglamento prevén la no inscripción de parte del Registro Público y en ese sentido, únicamente es que debe emitirse la resolución Conjunta de la que habla el artículo 43 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual literalmente dice: *“Artículo 43.- Retención del impuesto sobre ganancias de capital obtenidas por personas no domiciliadas. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28 ter de la Ley, las ganancias de capital procedentes de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda a personas no domiciliadas, se entenderán gravadas con el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no debiendo observarse en estos casos las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre Remesas al Exterior. Con arreglo a lo indicado en el artículo 21 de este Reglamento, en caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio nacional por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá retener e ingresar el importe correspondiente al dos coma cinco por ciento (2,5%) del valor total pactado por la enajenación del bien inmueble. Tratándose de la transmisión por parte de personas no domiciliadas de bienes o derechos distintos de bienes inmuebles, deberá practicarse la retención descrita en el párrafo anterior solamente en caso de que el adquirente ostente la condición de contribuyente del Impuesto sobre las Utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley. En cuanto a lo establecido en el último párrafo del artículo 28 ter antes citado, el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional deberán, mediante resolución conjunta de alcance general, determinar el procedimiento para la no inscripción del traspaso de bienes o derechos registrables efectuado por personas no domiciliadas en caso de que no se hubiera ingresado la retención correspondiente por parte del adquirente.”*

Nótese como la disposición de impedir la inscripción de los actos otorgados por personas domiciliadas es contrario a derecho violentado la Jerarquía de las normas y el principio de legalidad. Sobre sendos principios, la Sala Constitucional en el Voto No. 1739-1992 (reiterado en el No. 440-1998), estimó lo siguiente: *“(…) el principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a*

texto expreso –para las autoridades e instituciones públicas sólo está permitido lo que esté constitucional y legalmente autorizado en forma expresa, y todo lo que no les esté autorizado les está vedado-; así como sus dos corolarios más importantes, todavía dentro de un orden general: el principio de regulación mínima, que tiene especiales exigencias en materia procesal, y el de reserva de ley, que en este campo es casi absoluto. En nuestra Constitución Política, el principio general de legalidad está consagrado en el artículo 11, y resulta, además, del contexto de éste con el 28, que recoge el principio general de libertad –para las personas privadas- y garantiza la reserva de ley para regularla, con el 121, especialmente en cuanto atribuye a la Asamblea Legislativa competencias exclusivas para legislar (incisos 1º, 4º y 17), para crear tribunales de justicia y otros organismos públicos (incisos 19 y 20) y para disponer la recaudación, destino y uso de los fondos públicos (incisos 11, 13 y 15); potestades que no pueden delegarse ni, por ende, compartirse con ningún otro poder, órgano o entidad (artículo 9º), y que generan consecuencias aún más explícitas como las que se recogen en la Ley General de la Administración Pública, principalmente en sus artículos 5º y 7º -que define las jerarquías normativas-, 11 –que consagra el principio de legalidad y su corolario de regulación mínima-, 19 y 59.1 –que reafirman el principio de reserva de ley para el régimen de los derechos fundamentales y para la creación de competencias públicas de efecto externo (...)” (Véase en similar sentido las Sentencias Nos. 6379-02 del 26 de junio de 2002; 10356-02 del 30 de octubre de 2002; 5015-04 del 12 de mayo de 2004; 1809-06 del 15 de febrero de 2006 y 13333-06 del 6 de septiembre de 2006).

En otro orden de ideas, bajo el supuesto de transmisión de un bien inmueble por parte de una persona domiciliada existe una exención en el impuesto de ganancia de capital dada por el artículo 33 inciso 4) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se trata de la vivienda habitual del transmitente. De allí surge nuevamente la duda de si tendría el notario que dar fe de esa condición y que documento de respaldo debería requerirle a la parte que lo acredite fehacientemente, siendo a nuestro criterio, una declaración jurada otorgada en escritura pública el idóneo, pero con el agravante para las partes de pagar tal manifestación como un acto independiente.

Adicionalmente a los problemas ya planteados surgen otras inquietudes en torno a esta Resolución. Por un lado la ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento indican que tanto el impuesto a las Ganancias de Capital como la Retención de este impuesto en caso de transmitentes no domiciliados se deberá declarar, liquidar y pagar los primeros quince días naturales del mes siguiente al hecho generador; esta disposición riñe con el impedimento de inscripción del documento ante el Registro Público el cual en tesis de principio

no debería obstaculizar tal inscripción puesto que el Obligado Tributario podría estar dentro del término conferido para la presentación y pago del impuesto. Dicta un principio legal que “el que plazo tiene nada debe”. Tómese en consideración que si un acto se otorga el día uno del mes por ejemplo, tendrá el contribuyente facultad de presentar el respectivo formulario hasta el día 15 del mes siguiente con las afectaciones que conlleva que el acto no se pueda inscribir.

Literalmente indica el Artículo 5° de la Resolución: *“Omisión de requisitos. En todos los casos, ante la omisión de alguno de los requisitos establecidos en la presente resolución, el Notario Público advertirá a las partes que el registrador señalará tal falta como un defecto de la escritura, debiendo ser subsanada oportunamente, a efectos que pueda continuarse con el trámite de inscripción que corresponda”* Se interpreta de tal numeral que es posible autorizar el acto sin que se presenten todos los requisitos que anteriormente desglosamos y que podría, eventualmente, consignarse la dación de fe por medio de razón notarial una vez que nos sean presentados todos y cada uno de los documentos probatorios, sin embargo no habría suficiente espacio en los márgenes del protocolo para asentar razones tan extensas como las requeridas por lo que consideramos esta proposición como improcedente.

Con el mismo procedimiento con que el Registro Público verifica el correcto pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles y del Impuesto a la Transferencia de Vehículos Automotores se puede determinar el cumplimiento del impuesto de Ganancias de Capital. Rechazamos categóricamente que los notarios debamos soportar una responsabilidad que por ley no nos compete *“Hasta tanto la Dirección General de Tributación ponga a disposición del Registro Nacional un sistema de consulta que permita constatar que se haya hecho la respectiva autoliquidación y pago del impuesto sobre rentas y ganancias de capital”* como lo indica el Transitorio I de la Resolución.

No podemos obviar que en la realidad nacional la gran mayoría de actos donde se transmiten bienes, las partes involucradas no son conocedoras de asuntos tributarios, tampoco se encuentran inscritos en Hacienda por lo que no tienen acceso al ATV para presentar esta declaración; a vox populi no existió una oportuna difusión de las implicaciones de este nuevo impuesto, contrario a lo que sucedió con el Impuesto de Valor Agregado por lo que toma totalmente desprevenidos a quienes se les advierte de las implicaciones del acto. En consecuencia, es totalmente previsible que en la práctica profesional de nuestra función las partes que ruegan nuestro servicio pretendan que seamos los notarios quienes les confeccionemos y paguemos esta declaración como sucede con el impuesto de traspaso; la responsabilidad solidaria por los errores que se puedan cometer en la confección del formulario es solo una más de las tantas cargas que arbitrariamente se nos quieren imponer y ante las cuales nos sentimos totalmente indefensos pese a que formalmente se le solicitó al Colegio de Abogados que interviniera en nuestra representación de cara a la emisión de este

Alcance que ya vislumbraba una delegación sobre nuestros hombros en aquella oportunidad en la que el Registro Nacional emitió y suspendió las Directrices DIR-001-2019 y DIR-002-2019.

Los Notarios Públicos pese a ejercer una función pública en el ámbito privado de la voluntad de las partes con gran impacto económico y social, hemos sido desprovistos de algunos recursos elementales para ejercer nuestra función de la manera más adecuada y en estricto cumplimiento del ordenamiento jurídico. La Administración Tributaria, está imponiendo al Notario Público que otorga el acto o contrato que de fe sobre la condición o no de domiciliado cuando no contamos con recursos tecnológicos para cumplir con dicha obligación, creando una odiosa discriminación susceptible a dar ventaja a los que sí cuentan con dichas herramientas, en clara violación al **PRINCIPIO DE IGUALDAD, DISCRIMINACION Y ACCESO A LA INFORMACION. (artículos 30 y 33 de la Constitución Política).** Le compete a la Estado dotar al Notario de dicha tecnología antes de obligarlo, para que éste tenga acceso directo a la Dirección General de Migración y Extranjería, y así corroborar en el acto si el cliente se encuentra en el rango de domiciliado en Costa Rica o no.

Traemos a colación la Sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo, que obliga al Estado a proporcionar al Notario de las herramientas tecnológicas necesarias para ingresar al Registro Civil y la Dirección Nacional de Migración y Extranjería, y que para cumplir con esta obligación sería de mucha importancia al día de hoy, sin embargo, es letra muerta. La misma, en lo que interesa dice así: *Se declara el deber del Estado de suministrar a los notarios públicos la información necesaria y pertinente que les permita constatar y verificar de la manera más certera e indubitable posible, la identidad de las personas que comparecen a esas notarias. Se ordena al Tribunal Supremo de Elecciones y a la Dirección de Migración y Extranjería, que en coordinación con la Dirección Nacional de Notariado, definan e implementen las acciones y herramientas necesarias que permitan poner a disposición de los notarios públicos autorizados, los padrones fotográficos que cada una de aquellas lleva, el sistema denominado "Dígito Verificador de Pertenencia", así como los registros y herramientas de información que estime adecuados, pertinentes y necesarios para que esos profesionales se encuentren en posibilidad objetiva de corroborar la identidad de las personas que solicitan sus servicios notariales, sean nacionales o extranjeros con estatus migratorio autorizado, respectivamente.....* (Fuente: Sentencia No. 085-2015-VI. TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN SEXTA, SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. Goicoechea, a las quince horas del veintidós de mayo del dos mil quince)

En virtud de lo anterior, mientras que el Estado, no dote al Notario de las herramientas tecnológicas correspondientes para el acceso directo a la base de datos de la Dirección de Migración y Extranjería y resguardando, además, el derecho a la intimidad de las personas, no puede implantar tales obligaciones, mismas que tampoco son de su competencia, tal y como se analizó anteriormente.

En suma de todo lo expuesto, por la relevancia que tiene para el Estado, la recaudación de los impuestos, por más impopulares que estos resulten, el procedimiento de recaudación debe prever que quienes estén involucrados en el proceso de declaración y recaudación, cuenten con las herramientas gratuitas y el conocimiento necesarios para poder llevar a cabo, en forma fehaciente, a la determinación de la obligación tributaria, tema de por demás complejo, cuando el cobro de este tipo de carga impositiva conlleva la aplicación de una serie de datos y verificaciones que trascienden más allá de los conocimientos propios de lo que conlleva la función notarial.

En tesis de principio, tal y como ya se expuso, no existe obligación tributaria, hasta tanto no se consolide el hecho generador de la obligación, por lo cual el proceso de determinación deberá ser un acto “a posteriori” a la negociación de compra venta de un bien afecto al gravamen de ganancia de capital

Por otra parte, de conformidad con lo regulado por el Código Notarial, el Notario no podrá autorizar ningún instrumento público que no sea eficaz desde su origen, por lo que la imposición de cumplir una obligación tributaria que no ha nacido a la vida jurídica, conlleva que el notario estaría autorizando escrituras ineficaces en forma ilegal. Como consecuencia, deberá de abstener de otorgar y autorizar escrituras de traspaso.

En una interpretación coherente y armónica, del ordenamiento jurídico, no se puede exigir al notario hacer una dación de fe de cumplimiento de una obligación tributaria, si la misma surge a la vida jurídica en el mismo acto de su autorización. Por otra parte, establecer que el Registro Nacional no inscribirá ningún documento de traspaso sin la dación de fe de cumplimiento de la obligación, conlleva que la Dirección Nacional de Notariado deberá eximir al Notario Público de responsabilidad por el retraso de la inscripción de un instrumento, hasta tanto el obligado o el interesado no le demuestre en forma inequívoca al Notario, que se cumplió con la obligación, pudiendo éste hacer la Dación de Fe, en forma extra protocolar, al pie del testimonio, sin que esto implique patente de corso, para que el Notario se excuse de la “no presentación” al Diario del Registro hasta tanto no le lleven el comprobante de cancelación de la obligación tributaria que tuvo su génesis en el acto de otorgamiento y autorización de la escritura.

De previo, y en consideración de los lineamientos para el ejercicio de la función notarial, es previsible que la DNN, en su actividad fiscalizadora, no autorizará ningún eximente de responsabilidad para el Notario Público, pues éste tiene, entre sus deberes, la obligación de la inscripción oportuna de todo instrumento que autorice y sea objeto de inscripción, en el registro respectivo.

Hasta este punto estamos en un nudo gordiano, en donde no podemos establecer, en forma conveniente para todas las partes, cuál debe ser el momento en que debe pagarse, cuáles son los datos de referencia que se debe emplear para la determinación de la obligación tributaria, y otras más.

Existe referencia de la inescrupulosa cultura de evasión fiscal que ha primado en Costa Rica y constituye un reto para la administración tributaria, establecer índices de eficiencia en la recaudación, pero dicho objetivo debe cumplirse en consideración de la proporcionalidad y razonabilidad que ha establecido la Sala Constitucional, en tratándose de marco normativo y acciones de la administración pública. Por eso, es importante que el marco regulatorio que se establezca para la recaudación tributaria carezca de vacíos y vicios que, de tenerlos, puedan ser declarados inaplicables porque no resistan una prueba de constitucionalidad.

Ahora bien, es imperativo concluir que todo adquirente de un bien sea este mueble o inmueble, es el mayor interesado en que su propiedad sea inscrita en la forma más ágil posible, por lo que su participación en el proceso de recaudación, puede ser de mucha relevancia, sin perder la perspectiva de que el obligado tributario es el vendedor.

En razón de lo anterior, es totalmente razonable que el comprador retenga del precio de venta, la suma necesaria para que el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumpla con su adeudo fiscal. De esta forma el comprador se constituye en un agente de retención de la obligación tributaria, con la responsabilidad civil y penal que de ello deriva, en caso de no hacer el pago oportuno de la deuda.

Ahora bien, cual es la función del Notario y del Registro en esta relación. El primero es autorizar el documento y presentarlo ante el segundo, para su debida inscripción.

Pretender establecer un impedimento para la inscripción a causa de la existencia del adeudo, extralimita la función esencial del Registro y, por otra parte, exigir que la obligación esté cancelada antes del otorgamiento, es ilegal, pues la misma, como ya se dijo, deviene de la autorización notarial del documento.

Con este marco de referencia, surge la inquietud de cómo amalgamar la función de todos los operadores de la relación de compraventa, aunque esto implique la promulgación de una nueva normativa, que dado el interés estatal y legislativo en tema, se considera que no habría impedimento para su desarrollo.

En esta vertiente de ideas, la propuesta es que el Registro cumpla su función registradora y que toda inscripción de traspaso quede con un gravamen legal, sea esta hipoteca y prenda legal, que será cancelada dentro de un plazo perentorio razonable y que en caso de no cancelarse el adeudo dentro de ese plazo, la Administración pueda iniciar el proceso ejecución del cobro, quedando legalmente autorizada a notificar por edicto, lo anterior sin perjuicio de la eventual liquidación de multas e intereses de mora.

Es claro que el obligado seguirá siendo el vendedor, pero que el adquirente, quien se constituyó en agente recaudador, no tendrá interés en exponer su bien, mueble o inmueble, a un eventual proceso.

Siendo así un proyecto de Ley puede contener:

Artículo 1. Se autoriza a Registro Nacional, tanto en el Registro Inmobiliario como de la Propiedad Mueble, para que se inscriba todo documento que, previa verificación de los criterios de legalidad propios del acto, sea inscribible.

Artículo 2. Al momento de dar aprobación al proceso de inscripción de los documentos, se inscribirá al margen del bien un gravamen legal, sea prenda o hipoteca, que se mantendrá hasta tanto no sea cancelado totalmente el Impuesto de Ganancias de Capital establecido en la Ley No. ____de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas.

Artículo 3. El plazo para el cumplimiento de la obligación derivada del traspaso, será de 30 días naturales a partir de la fecha de inscripción del respectivo instrumento público.

Artículo 4. Corresponde al adquirente retener del precio de compra el monto correspondiente a la obligación tributaria por concepto de Impuesto de Ganancias de Capital.

Artículo 5. El incumplimiento en la declaración y pago del adeudo por concepto de ganancias de capital, será multado con el equivalente de ____por ciento de un salario base, (aquí se utilizaría el mismo que siempre sirve de referencia) monto que se será liquidado mediante el mismo recibo de pago oficial que cancela la obligación principal, lo anterior sin perjuicio de la responsabilidad penal por la retención indebida del monto del impuesto.

Artículo 6. Verificado el pago dentro del término conferido, la administración tributaria debe reportar en línea al Registro Nacional, el listado de los bienes muebles e inmuebles a los que se debe cancelar el gravamen legal.

Artículo 7. Pasado el término para su cancelación, sin que la obligación haya sido debidamente satisfecha, la administración tributaria iniciará el proceso de ejecución, para lo cual deberá tener dentro de su estructura, una unidad especializada en el cobro del tributo.

Artículo 8. Para efectos de notificación, se tendrá como válida la realizada en domicilio del adquirente indicado en el instrumento El administrado podrá cancelar en cualquier momento y suspender el proceso de ejecución, previo pago de la obligación y los accesorios que deriven del proceso, en cuyo caso la administración, sin más trámite, ordenará la terminación del proceso y el levantamiento del gravamen legal.

Artículo 9. En caso de que la obligación sea pagada, existiendo ya gravamen judicial por la ejecución, correrá por cuenta del interesado, el trámite de levantamiento.

Rige a partir de su publicación

Suscribimos de ustedes con toda consideración a la espera que este documento sirva de base para la toma de una decisión correcta, considerando que el sector profesional y el sector tributario deben ir de la mano en coadyuvancia a mejorar la situación del país. No obstante, no puede la Administración dejar puntos abiertos donde, en razón de un cuestionamiento de constitucionalidad, todo el esfuerzo que ustedes realizan vaya a ser declarado nulo y por lo tanto se retrasen los procedimientos que hagan efectiva la recaudación que establece la norma. Consideramos que la propuesta hecha por los suscritos abarca integralmente a todos los actores de este proceso, resguardando los intereses del fisco y del Gobierno en la necesidad de obtener recursos.

Para las notificaciones relacionadas con este documento, señalamos el correo notariospublicos.cr@gmail.com.

De ustedes atentos,

