



CRITERIO INSTITUCIONAL DGT-CI-03-2020

SOBRE LA APLICACIÓN DEL TRASPASO SOBRE BIENES INMUEBLES ENTRE PERSONAS JURÍDICAS FUSIONADAS

Resumen Ejecutivo. La reforma introducida por la Ley N° 9069, del 10 de setiembre del 2012, denominada Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, a la Ley N° 6999, del 3 de setiembre de 1985, Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles, trajo como consecuencia que todo traspaso de este tipo de bienes, ya sea de forma directa o indirecta, debe atender a la naturaleza jurídica del negocio respectivo y no a la denominación que a este le hayan dado las partes, a los efectos de sujetar dicho negocio jurídico al pago del impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles.

Con ello, se logra cerrar aquella disparidad existente de previo a la reforma de referencia, en donde los traspasos de bienes a nombre de una sociedad se hacían por intermedio de la venta de la persona jurídica, que transfería sus acciones a otra persona física o jurídica y dentro de esa transmisión estaba inmerso el traspaso de los bienes a nombre de la persona jurídica en venta, lo cual constituía una clara elusión en el pago del impuesto de traspaso de bienes inmuebles.

En el presente criterio institucional, se analiza el caso de las fusiones de sociedades y su incidencia en el impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles y se detalla cuál es el tratamiento tributario que debe darse a esos traspasos, de forma que el operador tributario tenga claridad de la aplicación de los alcances de estos.

Asimismo, el presente criterio pretende revisar los criterios emitidos hasta la fecha en torno a este asunto y definir jurídicamente si procede un cambio de criterio aplicable en adelante, como parte de las facultades establecidas a favor de la Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Reglamento de Procedimiento Tributario el cual dispone que: *“La Administración Tributaria puede cambiar su criterio en cualquier momento en relación con lo consultado, para lo cual debe notificar al consultante sobre dicho cambio.(...)”*

Fundamento Normativo que ampara la emisión del criterio institucional. Artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas; artículos 104 y 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277-H del 2 de abril de 2014 y sus reformas.

Normas sustantivas invocadas en el Criterio Institucional. Artículos 1, 4, 6, 7 y 8 de la Ley N° 6999 del 3 de setiembre de 1985 y sus reformas.

CRITERIO INSTITUCIONAL DGT-CI-03-2020, DEL 14 DE DICIEMBRE DE 2020

“SOBRE LA APLICACIÓN DEL TRASPASO SOBRE BIENES INMUEBLES ENTRE PERSONAS JURÍDICAS FUSIONADAS”

CONSIDERANDO QUE

1.- Conforme a la misión de la Administración Tributaria y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas -en adelante Código Tributario-, se faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Para ello, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, siempre garantizando el respeto de los derechos constitucionales, legales de los obligados tributarios.

2.- El artículo 104 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo 38277-H del 2 de abril de 2014 y sus reformas, establece que la emisión de criterios institucionales corresponde exclusivamente a la Administración Tributaria, con el fin de resolver e interpretar temas de relevancia en materia tributaria, los cuales tienen carácter obligatorio para todos los funcionarios tributarios.

1. CUADRO FÁCTICO

El impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles se estableció en virtud de la Ley del Impuesto del mismo nombre, Ley N° 6999 del 3 de setiembre de 1985 -en adelante, Ley N° 6999-. Así las cosas, conviene realizar un breve análisis sobre los elementos estructurales que dan forma a este tributo, los cuales se citan de seguido:

- **Hecho generador (artículo 1):** corresponde al traspaso, bajo cualquier título, de bienes inmuebles que estén o no inscritos en el Registro Público de la Propiedad.

- **Devengo (artículo 4):** el hecho generador de este impuesto ocurre en la hora y fecha del otorgamiento de la escritura pública en que se asienta el negocio jurídico de traspaso del bien inmueble, o bien en la fecha en que se documente cualquier negocio jurídico que tenga por efecto el traspaso directo o indirecto del inmueble.
- **Sujeto pasivo (artículo 6):** los contribuyentes de este impuesto serán, por partes iguales, los transmitentes y los adquirentes en los negocios jurídicos que conlleven el traspaso de bienes inmuebles, quienes serán responsables solidarios.
- **Base imponible (artículo 7):** corresponde al mayor valor entre: **i)** el valor real de la transacción, que deberá ser acorde con el valor usual de mercado; o **ii)** el mayor valor registrado por cualquiera de los métodos de actualización de valores dispuestos en la Ley y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Ley N° 7509 del 9 de mayo de 1995.
- **Tarifa (artículo 8):** el tipo impositivo fijado para estos efectos será del 1,5%.

De otra parte, el análisis de sujeción a este impuesto requiere necesariamente de la remisión al artículo 2 de la Ley N° 6999 -reformado en virtud del artículo 9 de la Ley N° 9069, denominada Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria del 10 de setiembre del 2012-, referido a la definición de traspaso, cuyo texto señala que:

*“**Artículo 2.- Definición de traspaso.** Para los fines de esta ley, se entenderá por traspaso todo negocio jurídico por el cual se transfiera, directa o indirectamente, un inmueble, atendiendo a la naturaleza jurídica del negocio respectivo y no a la denominación que a este le hayan dado las partes. Por traspaso indirecto se entiende cualquier negocio jurídico que implique la transferencia del poder de control sobre una persona jurídica titular del inmueble. (...).” (El subrayado es nuestro)*

De lo transcrito se extrae que la definición de traspaso adoptada por el legislador en relación con el impuesto bajo estudio es amplia y cubre “todo negocio jurídico” que implique la transferencia de un bien inmueble, sea de manera directa o indirecta. Asimismo, en línea con lo regulado en el artículo 1 de la Ley N° 6999, se aclara que la determinación de si existe “traspaso” deberá hacerse teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del respectivo negocio, sin importar la denominación seleccionada por las partes involucradas en este.

Como puede observarse, dicho concepto engloba la definición de “traspaso indirecto”, según la cual existirá una transmisión sujeta al impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles en “cualquier negocio jurídico” que conlleve la transferencia del poder de control sobre una persona jurídica titular del inmueble.

Aunado a lo anterior, conviene indicar que el artículo 5 de esa misma ley contiene los únicos supuestos de exención de pago de este impuesto que resultan procedentes, al indicar que:

“ARTICULO 5º.- Excepciones. *Estarán exceptuadas del impuesto a que se refiere esta ley:*

a) *Los traspasos de inmuebles cuyo monto no exceda de seiscientos mil colones (¢*

600.000.00), para lote y casa, y de ¢400.000.00 para los demás casos. (Así reformado por el artículo 4º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987)

b) *Los gananciales y adjudicaciones hereditarias, cuando el inmueble adjudicado no exceda de seiscientos mil colones (¢600.000.00), para casa y lote, y de ¢ 400.000.00 para los demás casos. (Así reformado por el artículo 4º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987)*

c) *Los traspasos de inmuebles a personas físicas, destinados a vivienda popular. El monto de la exención, así como la lista de las instituciones, serán establecidos conjuntamente por los Ministerios de Hacienda y de Vivienda y Asentamientos Humanos.*

En el caso de traspasos hechos por empresas privadas, se requerirá una certificación del Ministerio de Vivienda y Asentamientos Humanos, en la que conste que los inmuebles por ellas transferidos cumplen con los requisitos señalados para la construcción de vivienda popular, y que su valor se encuentra dentro del límite fijado en el párrafo anterior. (Así reformado por el artículo 4º de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987 y 115 de la N° 7097 de 18 de agosto de 1988).

ch) *Los traspasos de inmuebles para destinarlos a habitación familiar, o el traspaso de la parcela rural destinada a subsistencia de la familia, siempre que el valor inmueble no sobrepase los seiscientos mil colones (¢ 600.000.00).*

d) *El Estado en la parte que le corresponda.*

e) *Las asociaciones de desarrollo comunal, juntas administrativas y de educación, instituciones de enseñanza superior del Estado y demás entidades que por leyes especiales estén exentas del pago de impuestos en la parte que les corresponda.*

f) *En cuanto al donante, las donaciones al Estado, CCSS, IDA, IMAS, INVU, IFAM, INFOCOOP, INSA, INA, Patronato Nacional de la Infancia, municipalidades, comités cantonales de deportes, Cruz Roja e instituciones de enseñanza superior del Estado. Las excepciones señaladas en los incisos a), b) y ch), serán hasta por el monto indicado en dichos incisos. Los excesos quedarán sujetos al pago del impuesto conforme a la tarifa indicada en el artículo 8 de la presente ley.”*

2. APLICACIÓN DE LA NORMA DE SUJECCIÓN AL IMPUESTO AL TRASPASO EN EL CASO DE FUSIÓN DE SOCIEDADES:

Conforme a lo señalado en el apartado anterior, resulta evidente que el hecho generador de este impuesto se configura en todo negocio jurídico por medio del cual se transfiera, directa o indirectamente, un bien inmueble; el cual debe atender a la naturaleza jurídica del negocio respectivo y no a la denominación que a este le hayan dado las partes.

A este respecto conviene analizar que la fusión de sociedades es un negocio jurídico debidamente regulado en el Código de Comercio y cuya celebración pretende la integración de dos o más sociedades disueltas que se unen sin liquidarse para formar una sola entidad jurídica, sea a través de la constitución de una sociedad nueva (fusión por integración), o cuando una sociedad es absorbida por otra y sus socios reciben la correspondiente participación social en la sociedad prevaleciente (fusión por absorción).

Bajo esta óptica, resulta de especial interés tener en cuenta lo preceptuado en el artículo 224 del Código de Comercio en el sentido de que, en las fusiones, la nueva sociedad o la prevaleciente adquiere la titularidad de la totalidad de los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas, pues este negocio jurídico implica en la totalidad de los casos una transferencia de patrimonio. Jurídicamente, el hecho de que se dé una transmisión patrimonial significa a su vez el traspaso indirecto de los respectivos bienes inmuebles de una sociedad a otra, configurándose así el hecho generador del impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles.

De lo anterior, esta Dirección General tiene claro que producto de una fusión de cualquier tipo, se lleva a cabo la transmisión de un bien inmueble de la sociedad que desaparece a la sociedad que prevalece, por lo que se estaría configurando el hecho generador del impuesto, y por lo tanto se encuentra sujeto al impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles.

Así las cosas, el negocio jurídico de fusión de sociedades no puede ser considerado como "no sujeto", sino más bien como una transacción gravada con el impuesto; lo anterior por cuanto en virtud de este negocio jurídico se da un traspaso efectivo de bienes, y como tal se encuentra considerado dentro del hecho generador establecido en el artículo 2 de la Ley N° 6999. Tampoco puede considerarse como un supuesto exento, puesto que no se encuentra considerado en el listado del artículo 5 del mismo texto normativo. Al efecto conviene indicar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 5 del Código Tributario que desarrolla el principio de legalidad tributaria, la dispensa legal del pago de tributos únicamente puede provenir de una norma de rango legal; situación que no ocurre en el caso de la fusión de sociedades.

Conforme al análisis efectuado, este Despacho concluye que en los casos en los que se dé una fusión de sociedades, al encontrarnos frente a un negocio jurídico reconocido por el Código de Comercio que se traduce en un traspaso efectivo de bienes bajo la titularidad de la sociedad prevaleciente, en el caso de traspasos de bienes inmuebles se configura el hecho generador establecido en el

artículo 2 de la Ley N° 6999, y como tal debe atender los deberes formales y materiales establecidos en dicha norma legal.

Conforme a lo analizado en el presente Criterio Institucional, esta Dirección General deja sin efecto el oficio DGT-631-2013 del 17 de julio de 2013, emitido al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y del numeral 68 del Reglamento de Procedimiento Tributario; por cuanto ni la doctrina ni los antecedentes jurisprudenciales invocados en el mismo se refieren concretamente respecto al pago del impuesto bajo estudio, como erróneamente se interpretó.

Este cambio de criterio resulta necesario, además, por cuanto en el oficio de cita se indicó erradamente que el impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles solo surge cuando la transferencia de bienes se origina vía contratación, lo cual es manifiestamente contrario a lo dispuesto en los artículos de la Ley N° 6999 analizados previamente en este criterio, los cuales de ninguna forma contienen excepciones y/o diferenciaciones jurídicas que permitan excluir del pago de este tributo el caso de la fusión de sociedades.

Derogatoria: En virtud de lo desarrollado en el presente criterio institucional, se deja sin efecto el oficio DGT-631-2013 del 17 de julio de 2013.

Vigencia. Conforme a lo establecido en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario, este criterio rige a partir del día siguiente de que sea divulgado por medio del Digesto Tributario, apartado “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda (www.hacienda.go.cr).

CARLOS LUIS VARGAS

Firmado digitalmente por CARLOS LUIS VARGAS DURAN (FIRMA)

Fecha: 2020.12.16
09:28:02 -06'00'

Carlos Vargas Durán
Director General de Tributación

DURAN


FRANKLIN RICARDO

Firmado digitalmente por FRANKLIN RICARDO ORTIZ

KAREN MARIA Firmado digitalmente


ESCORRIOLA

por KAREN MARIA
ESCORRIOLA
HERNANDEZ, HERNANDEZ (FIRMA)

ORTIZ CHAVES CHAVES (FIRMA)

Fecha: 2020.12.14

(FIRMA)

Fecha: 2020.12.14
14:21:43 -06'00'

(FIRMA)

12:21:22 -06'00'

FOrtizCh/KEscorriolaH