



Informe de Investigación

TÍTULO: JURISPRUDENCIA SOBRE EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Rama del Derecho: Derecho Tributario	Descriptor: Norma tributaria
Tipo de investigación: Simple	Palabras clave: Valoración municipal, competencia municipal, base imponible.
Fuentes: Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 10/2010

Índice de contenido de la Investigación

1. RESUMEN.....	1
2. JURISPRUDENCIA.....	1
a) Impugnación de las valoraciones municipales.....	2
b) Modificación oficiosa con base en cédula hipotecaria.....	4
c) Cómputo, plazo y prescripción aplicable.....	7
d) Determinación de la base imponible aplicable. Competencia Municipal.....	10
e) Modificación de la base imponible aplicable.....	14

1. RESUMEN

El presente informe de investigación contiene una recopilación de citas jurisprudenciales sobre el impuesto sobre los bienes inmuebles.

2. JURISPRUDENCIA



a) Impugnación de las valoraciones municipales

[SECCIÓN TERCERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA]¹

"ARTÍCULO 19.- Recursos contra la valoración y el avalúo. En todas las municipalidades, se establecerá una oficina de valoraciones que deberá estar a cargo de un profesional capacitado en esta materia incorporado al colegio respectivo. Esta oficina contará con el asesoramiento directo del Órgano de Normalización Técnica.

Cuando exista una valoración general o particular de bienes inmuebles realizada por la municipalidad, y el sujeto pasivo no acepté el monto asignado, este dispondrá de quince días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva, para presentar formal recurso de revocatoria ante la oficina de valoraciones. Esta dependencia deberá resolverlo en un plazo máximo de quince días hábiles. Si el recurso fuere declarado sin lugar, el sujeto pasivo podrá presentar formal recurso de apelación ante el concejo municipal, dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de la oficina.

El contribuyente podrá impugnar la resolución del concejo municipal ante el Tribunal Fiscal Administrativo, en el término de quince días hábiles, según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El citado Tribunal deberá resolver en un plazo máximo de cuatro meses contados desde la interposición del recurso.

Mientras el Tribunal no se pronuncie sobre el fondo del asunto en resolución administrativa, continuará aplicándose el avalúo anterior y conforme a él se cobrará. Una vez dictada esta resolución y notificadas las partes, se dará por agotada la vía administrativa.

La resolución podrá recurrirse ante el Tribunal Superior Contencioso- Administrativo, de acuerdo con el artículo 83 y siguientes de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. "

Similar disposición contiene el Reglamento, que en sus numerales 33 y 34 señalan:

"Artículo 33.— Recursos contra las valoraciones generales o individuales. Cuando la Administración Tributaria practique una valoración general o individual, el contribuyente que se considere afectado por el valor establecido, tendrá derecho de interponer recurso de revocatoria ante la Oficina de Valoraciones de la respectiva Municipalidad, dentro de los quince días hábiles

siguientes, contados a partir del día siguiente a su respectiva notificación.

Si el recurso fuere declarado sin lugar, el contribuyente podrá presentar formal recurso de apelación para ante el Concejo Municipal, dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de la oficina de Valoraciones.

En ambos recursos, el contribuyente debe señalar el factor o factores de ajuste aplicados a las características físicas del terreno o la construcción, con los cuales no está conforme, debiendo aportar forzosamente, las pruebas que fundamentan su reclamo.

En la resolución de los recursos, la Administración Tributaria queda obligada a referirse únicamente a aquellos factores que fueron impugnados.

De no existir impugnación por parte del sujeto pasivo dentro del término establecido al efecto, la comunicación del nuevo valor se convertirá en resolución determinativa y en acto administrativo consentido, siempre que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 32 de este Reglamento. Dicho valor se registrará sin más trámite y regirá a partir del período fiscal siguiente, conforme los términos y condiciones establecidos en el artículo 9 de la Ley.

Artículo 34.—Recurso jerárquico impropio ante el tribunal fiscal administrativo. Cuando el contribuyente impugne la resolución del Concejo Municipal, mediante recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el Concejo se limitará a admitir el recurso si fuera procedente. En la resolución que admite el recurso, ordenará el envío del expediente al órgano de alzada, y a la vez emplazará a las partes para que se apersonen al citado tribunal y presenten los alegatos y pruebas pertinentes en defensa de sus derechos y señale lugar o fax para recibir notificaciones. El expediente administrativo debe ser remitido al Tribunal Fiscal Administrativo debidamente foliado; en caso de que se trate de copias las mismas deben estar certificadas por el funcionario competente.

En la tramitación de los recursos el Tribunal tendrá amplia facultad para solicitar la información y los criterios técnicos al Órgano de Normalización Técnica, o a cualquier otra institución que considere pertinente.

En estos casos, mientras el Tribunal Fiscal Administrativo no dicte sentencia en el asunto, la base imponible para el cobro del impuesto será el valor anterior al de la modificación efectuada por la Administración Tributaria.

La resolución que dicte el Tribunal Fiscal Administrativo, da por agotada la vía administrativa y

podrá impugnarse ante el Tribunal Contencioso Administrativo, dentro de los 30 días siguientes al de su notificación, conforme lo establece el artículo 165 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 83 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Como se advierte, en esta materia concreta - impugnaciones de valoraciones correspondientes al impuesto de bienes inmuebles-, es la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo la que causa estado, en tanto es quien agota la vía administrativa. Con lo cual, mal hizo el Concejo en elevar este asunto a conocimiento de esta Autoridad, y a fin de enmendar ese yerro y para evitar que la gestión del interesado sufra atrasos innecesarios, se ordena enviar directamente a dicho órgano las presentes actuaciones, para que allí se proceda conforme a derecho.”

b) Modificación oficiosa con base en cédula hipotecaria

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]²

"I. La parte actora, D.S.A., es propietaria de la finca inscrita en el Registro Público, bajo el número 90.684. Sobre dicho inmueble constituyó cédula hipotecaria por la suma de veinte millones de colones. En virtud de lo anterior, la Dirección General de la Tributación Directa modificó de oficio el valor asignado a dicho bien, para fijarlo en monto equivalente al del gravamen hipotecario referido. Ello, con base en lo dispuesto por el artículo 20, inciso b) de la Ley de Impuesto Territorial. La accionante, entonces, gestionó ante la susodicha Dirección la realización de un avalúo sobre la finca en cuestión. Según adujo al respecto, el valor mayorizado de esa propiedad, no se ajusta al que en realidad le corresponde. La Administración Tributaria denegó la gestión de comentario, así como posterior recurso de reposición o reconsideración con nulidad concomitante, y admitió el de apelación en subsidio. El Tribunal Fiscal Administrativo, por su parte, confirma lo resuelto por la Dirección General. Interpuesta demanda en sede judicial por D.S.A., el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Segunda, desestima la acción. En ésta se pide la nulidad de los actos mediante los cuales tanto la Administración Tributaria cuanto el Tribunal Fiscal declaran sin lugar la referida pretensión de la accionante. II. En su recurso de casación ante esta Sala, la actora reclama la violación de los artículos 3 y 20 inciso b) de la Ley de Impuesto Territorial, cometida, a su juicio, por el Tribunal Superior. En relación, afirma, lo dispuesto por el susodicho



ordinal 20, "no puede ni debe ser aplicado aisladamente del cuerpo legal del cual forma parte". Sobre el particular invoca concretamente el canon 3º *ibídem*, cuyo predicado, según propugna, debe tenerse en cuenta al aplicar el anterior. De acuerdo con su tesis, el monto del gravamen hipotecario no puede utilizarse como base para la fijación del tributo, si aquél no corresponde con el valor venal del bien. Esto, por cuanto de conformidad con el artículo 3º, el avalúo sobre el cual ha de aplicarse el impuesto, debe ser fiel expresión de dicho valor. Al respecto, dice el casacionista: "Ese es precisamente el motivo base de nuestra inconformidad con la sentencia del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, ya que al aplicar el numeral 20 de la Ley de Impuesto Territorial de manera completamente aislada de las normas legales que le sirven de fundamento, incurrió en una indebida aplicación de su sentido, lo cual se originó en falta de aplicación del numeral tercero de la misma ley, norma que a nuestros efectos y a los de este proceso es la norma base para la solución del conflicto suscitado". En opinión de la recurrente, al vulnerarse de la manera dicha el artículo 3º de la Ley de Impuesto Territorial, se violentan los principios de restrictividad, materia privativa de ley e igualdad tributaria, establecidos en los artículos 33, 39 y 41 de la Constitución Política. III. Tocante a la cuestión debatida, precisa reparar en el concepto de base cierta para efectos de la determinación atinente al alcance cuantitativo de la obligación tributaria. Como es sabido, tal concepto hace alusión a la certeza en torno al conocimiento, por parte del fisco, sobre el hecho y los valores imponibles. Ese conocimiento puede adquirirlo la Administración por acto propio, como sería el caso del avalúo practicado por ella misma. Pero también puede obtenerlo por otros medios, inclusive, por vía de los datos provenientes del propio contribuyente. Cítanse al respecto las disposiciones contenidas en los artículos 115 y 117 del Código Tributario. Aun más, de no contarse con los elementos de juicio configurativos de la base cierta, podría arribarse a la determinación mediante indicios para sustentar así la base presuntiva (artículo 119 *ibídem*). IV. En apoyo de su tesis, D.S.A. esgrime ante esta Sala un argumento espurio. Refiriéndose al monto por el cual suelen emitirse las cédulas hipotecarias, asevera que éstas "generalmente se constituyen por un valor bastante superior al cierto y efectivo del bien que las garantiza". En verdad, como se dice, el bien respectivo representa una garantía; y por su lado, la cédula correspondiente, configura un instrumento ágil y expedito para otorgar esa garantía dentro del comercio jurídico. De consiguiente, en aras de la seguridad, la lealtad y la buena fe en esas relaciones, es de rigor que el monto por el cual se emite el documento, sea trasunto fiel del valor auténtico del bien. De no ser así, se estaría actuando en contra de dichos principios y desvirtuando la cédula hipotecaria. En consecuencia, una práctica viciada tal, por más reiterada que fuere, no puede servir de argumento válido en defensa de una



tesis jurídica. Menos aun cuando la antítesis encuentra su asidero en una disposición legal, cual ocurre en la especie; sea, el artículo 20 inciso b) de la Ley de Impuesto Territorial. La recurrente achaca haberse aplicado dicho precepto en forma totalmente aislada de las normas legales que le sirven de fundamento, y cita al respecto el artículo 3º *ibidem*. Sobre el particular se impone señalar que este precepto contempla solo una de las formas directas para la determinación del impuesto a las cuales puede recurrir el fisco. A saber, la práctica del avalúo. Otra, de carácter sobreviniente, la cual no excluye la anterior, pues dentro del plano de la buena fe tiende a la actualización de valores, es la prescrita por el artículo 20. Aquí la información (base cierta) no deriva de un acto efectuado por la Administración (el avalúo), sino de un acto jurídico realizado por el contribuyente (la constitución de la cédula hipotecaria). Y, como ya se vio, nuestra normativa tributaria consagra como medio para la determinación del impuesto, en su cuantía, un procedimiento tal. Ergo, en el sub-júdice la Administración actuó dentro de los supuestos contemplados, en relación, por el artículo 20 de la Ley de Impuesto Territorial, el cual armoniza en su secuencia lógica con el 3º *ibidem*. V. La base razonable -que echa de menos la recurrente- la determina en el caso concreto, el monto del gravamen. Este, en obsequio al interés de terceros, debe quedar cabalmente garantizado por el inmueble. Como contrapartida, la entidad de ese monto, redundando en beneficio del emitente. Insensato es que dicho beneficio no halle su correspondencia en la garantía debida a los terceros y en el tributo que un inmueble de esa envergadura, deba generar. No cabe entonces aducir que la valoración impugnada implica un distingo arbitrario e injusto contra el contribuyente, pues emana de un acto jurídico unilateral propio. Según se observa, la base de comentario rige en forma general para quienes, con el propósito de obtener del inmueble el referido provecho, constituyen sobre él un gravamen equivalente. Si para esos efectos en que se pone en juego la seguridad patrimonial de terceros en beneficio del propietario, rige un valor determinado, éste debe regir también para fines fiscales. No admitirlo así, y permitir que para dichos fines opere un valor menor, significaría propiciar un procedimiento injusto. Injusto para los terceros particulares y para el interés general representado por el fisco. Una situación tal no puede ser amparada por el ordenamiento jurídico. VI. Al resolver pues el Tribunal Superior en la forma en que lo hizo, no incurrió en las violaciones endilgadas. Por el contrario, aplicó correctamente el artículo 20 inciso b) de la Ley de Impuesto Territorial. Lo actuado por la Administración -lo cual aquí se impugna-, se encausa correctamente dentro de los lineamientos de un precepto de política legislativa. Sigue por ende un procedimiento que, por las razones dadas, no quiebra el principio de igualdad ante la ley, pues amén de apoyarse en una base razonable no incurre en arbitrariedad ni en contradicción con otras normas. Las circunstancias particulares del caso concreto lo ubican precisamente dentro de

los supuestos que justifican la relacionada disposición de carácter general. Procede entonces desestimar el recurso de mérito, y condenar a quien lo interpuso al pago de sus costas."

c) Cómputo, plazo y prescripción aplicable

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]³

"II.- La sociedad demandada formula recurso de casación. En su apoyo cita los artículos 11, 31 y 51 todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Según expone, al configurarse el hecho generador de los impuestos territoriales que se le cobran, estaba vigente la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, la cual claramente disponía, en su numeral 51 que el término de prescripción es de tres años. Producto de lo anterior, a su entender, el ad quem se equivoca, cuando dispone que el plazo para que opere la prescripción se extendió a cuatro años, ya que su ampliación se dio con la Ley de Justicia Tributaria N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 del 14 de setiembre de 1995, emitida poco más de tres meses antes de que se cumpliera la prescripción del último de los períodos sometido a cobro. Además, advierte, el juzgador no consideró que en el ordinal 35 de esa ley, se estipuló que tales reformas regirían seis meses después de su publicación, razón por la cual ese período fiscal quedó cubierto por el plazo de tres años que establecía la ley anterior. A mayor abundamiento, señala, el Transitorio III de aquella, estableció: "...esta ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.". A lo expuesto, une el hecho de que la reforma posterior por Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, volvió a establecer en tres años el plazo prescriptivo. El fallo que recurre, asegura, es violatorio de los principios de irretroactividad de la ley, así como de los propios de la materia tributaria, tales como legalidad, igualdad, proporcionalidad y realidad económica. En otro orden de ideas, agrega, no consta que su representada haya sido notificada administrativamente del cobro que se le imputa, aludiendo al efecto que las notas que corren agregadas a folios 1 y 2 del expediente y a las que se les tuvo como tal, son documentos mediante los cuales se detalla el cobro emanado de Tributación. Sin embargo, enfatiza en ninguna parte consta, las haya recibido. Al partir el fallo de esa supuesta notificación, tuvo por interrumpido el plazo prescriptivo, cuando lo cierto es que, insiste, nunca fue notificada de esos cargos, según se



desprende de los folios 11, 20 y 21 del expediente judicial, y como la misma parte actora, tal como se colige del folio 21, parece reconocer al señalar; “Solicito a la brevedad posible se proceda a la notificación en la dirección...”. En respaldo de su tesis, cita el Dictamen C-269-2000, de la Procuraduría General de la República donde se indica que, la ampliación del plazo prescriptivo según reforma al artículo 51 del Código Tributario, introducida por la Ley de Justicia Tributaria, es procedente a partir del período fiscal de 1996. Por último, realiza una serie de comentarios sobre el Dictamen de la Procuraduría General de la República N° C-312-2000, en relación con la reforma introducida por la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, en la cual se retomaron aspectos del dictamen anterior, a efecto de reafirmar el momento a partir del cual se aplica el nuevo plazo de prescripción del ordinal 51 ya citado. I

II.-Para una mejor comprensión de lo que luego se dirá, conviene en primer término hacer una referencia al tema de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias. La Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 51 lo estableció en tres años. Luego, la Ley N° 7535, publicada en la Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, lo modificó, ampliándolo a cuatro años. Con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en la Gaceta N° 159 de 17 de agosto de 1999, se redujo nuevamente a tres años. A tenor del artículo 52 del Código de cita, el plazo se inicia a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que deba pagarse el tributo, de manera que, al tratarse en la especie del impuesto territorial de los años 1994 y 1995, el cómputo se inicia el 1° de enero de 1995 y 1996 respectivamente, pues conforme los numerales 24 y 25, de la entonces vigente Ley del Impuesto Territorial N° 27 de 2 de febrero de 1939, el hecho generador se produjo a partir de los meses de enero de 1994 y 1995 y su pago debió hacerse, a más tardar, en el mes de diciembre de esos mismos años. Así las cosas, de no mediar acto interruptor alguno, la prescripción se habría cumplido el día 1° de enero de los años 1998 y 1999, o 1999 y 2000, según se aplique un plazo de prescripción de tres o cuatro años.

IV.-Al amparo de lo expuesto, precisa ahora determinar los actos que tienen la virtud de interrumpir la prescripción en curso. A la luz del numeral 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; producen ese efecto: “...a) La notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias....b) La determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo. c) El reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor. d) El pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago. e) La notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda. f) La interposición de



toda petición o reclamo, en los términos dispuestos en el artículo 102 del presente Código.”. Al margen de las modificaciones que ha sufrido este numeral, que no inciden en la solución que se imparte, es lo cierto que las únicas causales que podrían haber interrumpido el plazo de la prescripción, son la notificación de la comunicación a la sociedad de la certificación del adeudo, según oficio de 4 de abril de 1997 (folio 1 del expediente) o de la nota de cobro emitida por la Dirección General de Hacienda, Departamento de Cobros Judiciales, de 1° de julio de ese año, (folio 2 del mismo). No obstante ser indudable la existencia de ambos documentos, también lo es que no consta, en ninguna parte tal como lo ha señalado el representante de la demandada, que efectivamente hayan sido recibidos por quien corresponde a fin de producir efectos interruptores. Lo anterior obliga a concluir que en sede administrativa no se dio ninguno de los supuestos señalados para tener por interrumpida la prescripción. Por otro lado, en sede jurisdiccional, es menester señalar que, a tenor del artículo 296, inciso a), del Código Procesal Civil, la notificación del emplazamiento es la primera actuación con esos efectos, misma que en el caso no se dio, en forma expresa, por lo que debe entenderse sustituida por el apersonamiento del representante de la demandada, el 31 de julio del 2001, en que alega, por vía incidental, la prescripción y a la que el Estado no se opuso. Así las cosas, arriba esta Sala a la conclusión de que el primer acto interruptor se dio el 31 de julio del 2001, cuando indefectiblemente el plazo fatal, sea de tres o de cuatro años, conforme se expuso, en el considerando III estaba vencido y al no entenderlo de esa manera el juzgador de alzada, procede acoger el recurso, anular el fallo recurrido y resolviendo sobre el fondo, confirmar el del juzgado.

V.- No obstante que carece de interés entrar al análisis del plazo de prescripción aplicable al cobro del impuesto correspondiente al período de 1995, a manera de ilustración, se estima oportuno indicar que según el transitorio III, párrafos 3 y 4, de la Ley N° 7535 Ley de Justicia Tributaria, publicada en la Gaceta el 17 de setiembre de 1995: “...A las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores se inicien antes de la vigencia de la presente Ley, no se les podrán aplicar sus disposiciones. En los tributos cuyo pago esté sujeto a la presentación de una declaración jurada, esta Ley se aplicará en relación con los hechos generadores que se produzcan a partir del período fiscal posterior a la vigencia.”, en tanto el artículo 35 de la misma dispuso: “Fechas de vigencia. Las disposiciones de esta Ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2, en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación, siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: a) ...”, disponiendo luego una entrada en

vigencia especial para determinadas situaciones conforme se estableció, por auto de corrección material de la propia Ley, publicado con la misma Ley 7535. Luego, la Ley N°7543 de 14 de setiembre de 1995, Ley de Ajuste Tributario, en el artículo 11, reformó el 51 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al disponer: “Artículo 51.- Términos para la prescripción. La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación prescribe a los cuatro años. Igual término rige para exigir el pago del tributo y sus intereses.”. Resulta evidente entonces, que el propio legislador, con la incorporación de aquella norma transitoria, pospuso su entrada en vigencia de manera tal, que aún y cuando se hubiere publicado el 14 de setiembre de 1995, no es aplicable al período fiscal de ese año, resultando intrascendente el debate en torno a su aplicación retroactiva o no. Diferente es el caso, en cuanto a la modificación que se diera con la promulgación de la Ley N° 7900 de 3 de agosto de 1999, donde nuevamente se redujo el plazo a tres años, pues no incluyó en ésta transitorio alguno, tendiente a resolver el problema de las prescripciones en curso, pues esa ley contiene una disposición genérica en que se establece que “rige a partir del 1° de octubre de 1999”, lo cual, en todo caso, carece de importancia, pues no hace sino volver al plazo trienal anterior.”

d) Determinación de la base imponible aplicable. Competencia Municipal

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION NOVENA]⁴

“IV. El punto medular del presente asunto, consiste en determinar cuál es la base imponible aplicable para la determinación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para la finca del partido de Alajuela con matrícula de folio real No. 170745, de cuya nuda propiedad y un porcentaje del usufructo es titular la accionante, así como la procedencia o no del cobro individualizado para dicho impuesto. Al respecto, resulta importante traer a colación lo dispuesto por el capítulo tercero, artículo 6 de la ley No. 7509 Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que a la letra dispone, en lo que interesa a efecto de esta litis: “ARTÍCULO 6.-

Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos de este impuesto: a) Los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad. b) Los propietarios de finca, que no estén inscritos en el Registro Público de la Propiedad. (...) d) Los ocupantes o los poseedores con título, inscribible o



no inscribible en el Registro Público, con más de un año y que se encuentren en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario. En el último caso, el propietario o el poseedor original del inmueble podrá solicitar, a la Municipalidad que la obligación tributaria se le traslade al actual poseedor, a partir del período fiscal siguiente al de su solicitud, mediante procedimiento que establecerá el Reglamento de esta Ley. (...) De conformidad con este artículo, la definición del sujeto pasivo no prejuzga sobre la titularidad del bien sujeto a imposición. En caso de conflicto, la obligación tributaria se exigirá al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma.” Del artículo transcrito se deriva con meridiana claridad que en tratándose del tributo que nos ocupa, la carga de la obligación tributaria recae, en primera instancia, sobre el propietario registral del inmueble de marras, es decir, sobre aquél sujeto de derecho que aparezca inscrito con tal carácter en el Registro Público de Bienes Inmuebles, según establece el inciso a) del texto legal citado. En ese tanto, la obligación recae primigeniamente sobre la empresa accionante, quien registralmente aparece como propietaria del inmueble de marras, según ha quedado debidamente acreditado en el elenco de hechos probados que dan sustento al dictado de esta resolución. Sin embargo, la finca que nos ocupa se encuentra sujeta a una condición jurídica particular, y es que de la misma se traspasó en favor de varios sujetos el derecho de usufructo, conservando la accionante la condición de nuda propietaria del inmueble y además la calidad de usufructuaria sobre un porcentaje del mismo, según se deriva de un estudio detallado de los autos. La normativa transcrita señala que en tales supuestos la obligación puede ser trasladada por parte del propietario registral, mediante solicitud formulada al municipio, a cargo de los poseedores actuales del inmueble, supuesto que según el texto legal abarca a los usufructuarios, y que dicha autorización municipal surtirá efecto para el período siguiente a la formulación de tal requerimiento. A ello accedió la corporación municipal demandada, según es el propio dicho de la actora, al desglosar el porcentaje del impuesto sobre bienes inmuebles que le corresponde cubrir a la accionante, de manera independiente al que corre a cargo de los demás usufructuarios del inmueble. IV. En lo que corresponde a la base imponible para el cobro del impuesto sobre bienes inmuebles, señala en su artículo 9º de la ley No. 7509, en lo que resulta de interés: “ARTÍCULO 9.- Base imponible para calcular el impuesto. 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. Se entenderá por Administración Tributaria el órgano administrativo municipal a cargo de la percepción y fiscalización de los tributos.” (Así reformado por el artículo 1º, inciso c),

de la ley No.7729 del 15 de diciembre de 1997). Al amparo de la disposición legal de cita, la base imponible para el cálculo del impuesto será, en tesis de principio, el valor registrado ante la administración tributaria -concepto equivalente al respectivo municipio, según el artículo 1 del decreto ejecutivo No. 27601-H-, como valor total y unitario del inmueble sujeto al pago del tributo. Sin embargo, dicha base imponible puede ser objeto de modificaciones, según lo preceptuado por el artículo 14 de la ley No. 7509, el cual señala: “ARTÍCULO 14.-

Modificación automática de la base imponible de un inmueble. La base imponible de un inmueble será modificada en forma automática por:

- a) *El mayor valor consignado en instrumento público con motivo de un traslado de dominio.*
- b) *La constitución de un gravamen hipotecario o de cédulas hipotecarias. En este caso, la nueva base imponible será el monto por el que responda el inmueble, si fuere mayor que el valor registrado. En caso de varias hipotecas, el valor de la suma de sus distintos grados constituirá la base imponible, de manera que el monto por el cual responden todas las hipotecas no canceladas en forma conjunta será la nueva base imponible, siempre que sea una suma mayor que el valor registrado.*
- c) *La rectificación de cabida y la reunión de fincas. A la reunión de fincas se le aplicará la adición de los valores registrados de cada una de las fincas reunidas.*
- d) *El mayor valor que los sujetos pasivos reconozcan formalmente mediante la declaración establecida en el artículo 3 de esta Ley.*
- e) *El fraccionamiento de un inmueble.*
- f) *La construcción o adición, en los inmuebles, de mejoras apreciables que requieran permiso de construcción, cuya tasación modificará la base imponible, siempre que representen un valor igual o superior al veinte por ciento (20%) del valor registrado. En los terrenos dedicados a la actividad agropecuaria o agroindustrial no se tomarán en cuenta, para efectos de valoración, las mejoras o construcciones efectuadas en ellos, en beneficio de los trabajadores de dichas actividades o de la producción.”*

(Así reformado por el artículo 1º, inciso f), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997)

(Así modificada su numeración por el artículo 2, inciso c), de la ley No.7729 de 15 de diciembre de 1997, que lo trasladó del 12 al 14). Así mismo, señala el artículo 21 del decreto ejecutivo No. 27601-H Reglamento a la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en lo que atañe a la



modificación automática de la base imponible para el cálculo del impuesto: "Artículo 21.-

Modificaciones automáticas. En los casos de modificaciones automáticas señalados en los incisos a, b, c, d y e del artículo 14 de la Ley, cuando el nuevo valor es mayor al valor registrado, servirán de base imponible a partir del período fiscal siguiente al que se produzcan las modificaciones, sin necesidad de notificación al interesado. En relación con la rectificación de cabida, para establecer el nuevo valor se utilizará el área aportada por el plano catastrado, multiplicada por el valor unitario registrado. Para los efectos de lo señalado en el inciso e) del artículo 14 se considera fraccionamiento tanto la segregación como la división de una finca. En el fraccionamiento se aplicará la proporcionalidad del valor registrado de la finca madre, según el área segregada o dividida." Con respecto al denominado traslado de dominio mediante escritura o instrumento público, establecido en el inciso a) del artículo 14 de la referida ley, debe indicarse que el Dominio o propiedad absoluta sobre la cosa, como instituto jurídico comprende los derechos de posesión, usufructo, transformación y enajenación, defensa y exclusión, restitución e indemnización sobre el inmueble, pudiendo el usufructo adquirirse por cualesquiera de los medios previstos por el ordenamiento jurídico vigente para el traslado del dominio sobre la cosa (artículos 264 y 335 del Código Civil). El valor del inmueble establecido por el municipio como base imponible para efecto de determinar el monto del impuesto sobre bienes inmuebles que corresponde cancelar a la actora, resulta ser, según señala ésta en su libelo de deducción de la demanda, el valor conjunto de los usufructos constituidos sobre el inmueble, con lo cual no se encuentra de acuerdo, criterio del cual discrepa este Tribunal. Véase que efectivamente al constituirse los derechos de usufructo sobre el inmueble que nos ocupa, de manera separada del dominio propiamente tal, y al trasladarse a otros sujetos diversos de la empresa que figura como nuda propietaria registral, se dió el traslado de uno de los atributos que lo conforman, siendo el usufructo parte del dominio o propiedad absoluta y al trasladarse a un sujeto diverso del propietario registral del bien cualesquiera de los derechos que lo conforman, su titularidad deviene en limitada o imperfecta, según se deriva del numeral 265 del Código Civil indicado supra, el cual dispone, en lo que interesa: "ARTÍCULO 265- Cuando no corresponden al dueño todos los derechos que comprende el dominio pleno, la propiedad es imperfecta o limitada.(...)" Así las cosas, al constituirse de manera autónoma tales usufructos y a su vez al trasladarse, se configuró el supuesto previsto por el inciso a) del artículo 14 de la ley No. 7509, y por ende, se cumplió el precepto normativo previsto para que operara una modificación automática al valor del inmueble del partido de Alajuela inscrito con matrícula de folio real No. 170745, y por ende, se modificó la base imponible para el cálculo del impuesto sobre bienes

inmuebles para dicha finca, conforme en derecho corresponde; pues se ha basado dicho cálculo en el valor registralmente asignado para esa finca ante el Registro Nacional, según admite la misma actora en su libelo de formalización de la acción y se ha tenido por debidamente demostrado en el elenco de hechos probados que dan sustento a esta resolución. Por ende, poca o ninguna injerencia tiene en el resultado de esta litis que el valor de mercado sea inferior -según sostiene la accionante-, al valor registral establecido para la finca, pues es lo cierto que el cálculo del tributo no se efectúa con sustento en aquél, sino en el asignado ante la administración tributaria. Además, valga acotar para efectos tributarios, que al tenor de lo indicado por el artículo 6 de la Ley de Impuesto de Bienes Inmuebles, cada uno de los usufructuarios es responsable ante la Administración Tributaria de cubrir el monto de dicho impuesto que le corresponda, en atención al porcentaje que en calidad de titular le corresponda sobre el usufructo del inmueble. Como corolario de lo anterior, al no llevar razón en sus argumentaciones la parte actora, debe este Tribunal proceder a rechazar en todos sus extremos la demanda interpuesta, como en efecto se dispone, confirmándose así las actuaciones impugnadas que fueron desplegadas por la Municipalidad de Los Chiles. Igual suerte debe correr las pretensiones de repetición de lo pagado planteadas por la accionante en su libelo de deducción de la demanda, de conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas."

e) Modificación de la base imponible aplicable

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]⁵

"IV.- En primer lugar, debe indicarse que el Tribunal tuvo como hecho no demostrado "Que el valor porcentual del inmueble indicado que deba tomarse en cuenta para determinar el monto del impuesto sobre bienes inmuebles que corresponde cancelar a la actora, tomando en consideración el derecho sobre la nuda propiedad y el usufructo del cual es titular aquélla, ascienda a la suma de ¢202.145.826,00 colones (no hay prueba fehaciente al respecto en autos).", sin embargo, el recurrente no lo combate. Por ello, no resultan atendibles sus asertos en cuanto a que el Ayuntamiento demandado le cobra a su poderdante el impuesto de bienes inmuebles con la base imponible indicada. En segundo término, el meollo de lo alegado por el casacionista estriba en que,



a su entender, si el Tribunal hubiese valorado correctamente la prueba obrante en autos, debió concluir que la base imponible para calcular el impuesto de su representada, para los años 2005 y 2006, continuaba siendo de ₡7.000.000,00, pues el valor registral de la finca, ₡590.551.647,00 representa la sumatoria de la casi totalidad de los usufructos vendidos a los inversionistas extranjeros, sin incluir el de la nuda propiedad y el usufructo reservados por la actora, por lo que sólo podía aplicarse a los usufructuarios; amén de no implicar traslado de dominio. Es decir, se trata de determinar cuál es la base imponible para la determinación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles respecto de la finca, que debe cancelar la empresa actora. Al respecto, la Ley número 7509 del 9 de mayo de 1995 y sus reformas, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en su numeral 9 dispone: “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./ Se entenderá por Administración Tributaria el órgano administrativo municipal a cargo de la percepción y fiscalización de los tributos.” Los juzgadores de instancia, en el hecho demostrado antecedido con el número 1, acreditaron que la empresa actora adquirió la finca, inscrita en el Registro Público en el Partido de Alajuela con la matrícula de folio real 170745-000, el 24 de abril de 1998 por un monto de ₡7.000.000,00. Esa suma, conforme lo indica la accionante en el hecho 3 de la demanda, constituyó, hasta el año 2004, la base imponible para calcular el tributo en referencia. Por otro lado, el numeral 6 inciso a) de la indicada legislación, preceptúa: “Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos de este impuesto: / a) Los propietarios con título inscrito en el Registro Público de la Propiedad.” Por su parte el canon 14 inciso a) *ibídem*, indica: “Modificación automática de la base imponible de un inmueble. La base imponible de un inmueble será modificada en forma automática por: / a) El mayor valor consignado en instrumento público con motivo de un traslado de dominio.” (Lo subrayado es suplido). Al tenor de estas dos disposiciones, en tesis de principio, sólo cuando el dueño de la heredad traspasa la propiedad absoluta, es decir, incluyendo las facultades de posesión, usufructo, transformación, enajenación, defensa, exclusión, restitución e indemnización – véase el artículo 264 del Código Civil- puede darse la denominada modificación automática de la base imponible de un inmueble. En esta línea de pensamiento, como lo indica el casacionista, con la probanza que alega como indebidamente valorada, se demuestra que durante los años 2000-2001 su poderdante vendió más de 100 derechos de usufructo a distintos inversionistas extranjeros, a un plazo de 99 años, cuyo precio comprendía el valor del derecho por ese período y el de cinco años para producir vainilla; además, se reservó un 34,31% del usufructo, así como la nuda propiedad. Tocante a este derecho real respecto de la finca, el Tribunal también acreditó, hechos probados antecidados con los números del 2 al 12, la existencia de varios de los derechos



de usufructo, su porcentaje y valor al 16 de julio de 2007. De igual manera, con esa prueba se demuestra que los $\$590.551.647,00$ responden a la sumatoria de los precios de venta de los usufructos vendidos a inversionistas extranjeros. Por ello, al no traspasarse el dominio pleno o propiedad absoluta de la finca litigiosa, se insiste, en tesis de principio, no podría existir una modificación automática de la base imponible del fondo objeto de esta lite, como lo entendieron los juzgadores de instancia, por lo que se debía mantener en $\$7.000.000,00$. No obstante, dicho inciso a) del artículo 14, a su vez, debe relacionarse con el inciso d) del canon 6 íbid, el cual preceptúa: “Son sujetos pasivos de este impuesto: ... d) Los ocupantes o los poseedores con título, inscribible o no inscribible en el Registro Público, con más de un año y que se encuentren en las siguientes condiciones: poseedores, empresarios agrícolas, usufructuarios, aparceros rurales, esquilmos, prestatarios gratuitos de tierras y ocupantes en precario. En el último caso, el propietario o el poseedor original del inmueble podrá solicitar a la Municipalidad que la obligación tributaria se le traslade al actual poseedor, a partir del período fiscal siguiente al de su solicitud, mediante procedimiento que establecerá el Reglamento de esta Ley.”(Lo subrayado no es del original). De esta norma se determina que, de igual manera, los usufructuarios y poseedores podrán ser sujetos pasivos del impuesto, cuando el propietario o poseedor original solicitan a la Municipalidad respectiva el traslado de la obligación tributaria a su actual poseedor. Es decir, el sujeto pasivo es aquella persona que se encuentre en posesión y disfrute efectivos del objeto. Esto es clarificado con lo expuesto en el último párrafo del numeral en comentario: “De conformidad con este artículo, la definición del sujeto pasivo no prejuzga sobre la titularidad del bien sujeto a imposición. En caso de conflicto, la obligación tributaria se exigirá al sujeto que conserve el usufructo del inmueble, bajo cualquier forma.”(Lo subrayado es suplido). Esta situación es la que se presentó en esta lite, según se indica en el hecho demostrado número 16 de la resolución cuestionada, cuando la Municipalidad de Los Chiles, en oficio del 8 de noviembre de 2006 (folios 15 y 16 del expediente administrativo), en lo de interés señala: “7) Resumiendo: de sus peticiones la que podemos satisfacer es la de separar la parte de Ecológica de la parte de los inversionistas holandeses, para cobrarles a cada uno por separado. En cuanto al valor, debemos mantener el de las facturas emitidas, ya que ese valor es el que ha estado registrado en nuestros archivos al uno de enero de cada año en que se ha facturado, de acuerdo con el artículo 38 del reglamento de la ley de bienes inmuebles. No podemos modificar arbitrariamente dicho valor.” (Lo subrayado es suplido). En este sentido, si los usufructuarios y poseedores también son sujetos pasivos del impuesto de referencia, ello quiere decir que el inciso a) del canon 14 ejúsdem no puede interpretarse en la forma literal en que se hizo con anterioridad, tal y como lo reclama el casacionista. Por ello, una exégesis integral



de las disposiciones comentadas, impone entender que, si en esta lite, en el hecho demostrado antecedido con el número 13, se acreditó que el valor fiscal de la finca litigiosa, de conformidad con la información emanada del Registro Público, en virtud de la venta de usufructos, varió de ¢7.000.000,00 a ¢590.551.647,00, será esta última suma la nueva base imponible para el cálculo del tributo respecto a la finca en litigio, al representar el mayor valor de la propiedad consignado en escritura pública, conforme lo establece el aludido canon 14 inciso a). En este sentido, como se indicó, de conformidad con el oficio datado 8 de noviembre de 2006 y acorde con lo dispuesto por la Ley de comentario, este impuesto será cancelado tanto por la empresa actora –en su condición de usufructuaria-, cuanto por los inversionistas extranjeros que adquirieron usufructos en dicho inmueble. Por ello, distinto a lo señalado por el casacionista, no existe una doble imposición a los compradores y vendedora. La empresa actora, al mantener un 34,31% del usufructo de la heredad en litigio, continúa como sujeto pasivo del tributo, según lo indica el inciso d) del canon 6 ejúsdem. Corolario, al representar los trasposos de usufructos a inversionistas extranjeros el mayor valor consignado en instrumentos públicos, los cuales fueron presentados e inscritos en el Registro Público, se modificó la base imponible de la finca objeto de esta lite. Al haberlo entendido de esta forma el Tribunal, no incurre en los yerros apuntados. Ergo, se impone el rechazo del agravio de mérito.

V.- En el segundo reparo a la sentencia cuestionada, alega el casacionista aplicación indebida del artículo 14 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, número 7509. Ello por cuanto, afirma, el Tribunal rechazó la demanda en todos sus extremos, por considerar que en el sub júdice operó la figura de “modificación automática”, prevista en el ordinal señalado, interpretando, a parecer del casacionista, de manera indebida e ilícita, que la compraventa de usufructos es igual a traspaso de dominio. Transcribe, en lo de su interés lo indicado por dicho órgano jurisdiccional. Esta posición, afirma, es a todas luces indebida y errónea, por las siguientes razones: 1) interpreta analógicamente que compraventa de usufructo es igual a traslado de dominio, para los efectos de la modificación automática, lo cual, arguye, no es de recibo, por cuanto se trata de dos figuras totalmente distintas. El legislador sólo reguló la segunda hipótesis, esto es, el caso de compraventa del inmueble a un tercero por un precio superior; en cuyo caso, la base imponible será el nuevo monto estipulado -siempre y cuando sea mayor-, en aplicación de la modificación automática que permite el inciso a) del artículo 14 *Ibidem*. Pero esa nueva base, señala, sólo afectará al comprador, no al vendedor; quien si vende todo el inmueble deja de ser contribuyente; y si se reserva algún derecho, mantiene su misma base imponible. En esta lite, su representada tenía una



base imponible de ¢7.000.000,00; al vender 157 usufructos, y reservarse otros derechos de usufructo así como la nuda propiedad, su base imponible se mantiene; y, por tanto, el pago del tributo tiene que hacerse y calcularse de conformidad con aquella base; no con la sumatoria de los valores de los derechos vendidos. 2) esto último, señala, parte del criterio errado de que el valor registral del inmueble es, en definitiva, el parámetro que se utiliza para la modificación automática, lo cual es incorrecto. De conformidad con el citado inciso a) del canon 14, el supuesto que se regula en materia de compraventas es el traslado de dominio, o lo que es lo mismo, compraventa del derecho de propiedad. Dicho en otros términos: lo que en definitiva autoriza la modificación automática, en caso de traspasos, es la existencia de una compraventa, no el valor registral del inmueble. Es más, añade, dentro de los distintos supuestos que contempla el numeral 14 de la Ley no. 7509, no aparece ninguno que aluda al valor registral del inmueble; 3) grava o afecta el patrimonio de la vendedora, aumentando unilateralmente su base imponible y, con ella, el monto del tributo, mediante un mecanismo que sólo puede afectar a los compradores, quienes son los únicos responsables del nuevo precio de la negociación, y de la nueva base tributaria. Así, manifiesta, hasta el 2004, su representada tuvo como base imponible la suma de ¢7.000.000,00, para el 2005 y siguientes, en forma ilegítima la demandada la aumentó a ¢202.145.828,00, con el argumento, avalado por el Tribunal, de que el valor registral del inmueble (que lo es de ¢590.551.647,00) autoriza la modificación automática. De esta manera, apunta, a la compañía que representa le corresponde el 34.31% de ese valor total, por pertenecerle y haberse reservado ese porcentaje de usufructo; con lo que se le aumentó el monto del tributo. Sin embargo, afirma, la sumatoria de valores que indica el Registro solo puede afectar a cada uno de los usufructuarios, no a la compañía vendedora; 4) permite modificar, en vía administrativa y en forma automática, la base imponible del inmueble, con base en un criterio no permitido por ley (valor registral), y con prescindencia absoluta de notificación previa para el vendedor de derechos, en casos donde este mismo vendedor se reserve otros. Al respecto, afirma, debe tomarse en cuenta que la figura de la modificación automática parte del principio de que es el mismo sujeto pasivo quien, voluntariamente, se coloca en el supuesto que contempla la ley y, por tanto, no requiere notificación previa. Así, por ejemplo, la constitución de una hipoteca, la rectificación de cabida, la construcción de mejoras, etc.; y por supuesto, la venta del inmueble a un precio mayor. En este punto, cita lo manifestado por la Procuraduría General de la República en el dictamen C-347-2008 del 24 de septiembre de 2008. En cuanto al trámite de notificación, arguye, el Reglamento establece que en "los casos de modificaciones automáticas señalados en los incisos a, b, c, d y e del artículo 14 de la Ley, cuando el nuevo valor es mayor al valor registrado, servirán de base

imponible a partir del período fiscal siguiente al que se produzcan las modificaciones, sin necesidad de notificación al interesado.” Por consiguiente, añade, para los supuestos en que una empresa — como la actora— vende derechos y se reserva otros, mediante el criterio aquí impugnado, se permite modificar unilateralmente la base imponible de la vendedora, sin necesidad de notificación previa, ante un supuesto en donde no se ha traspasado el derecho reservado. A criterio del recurrente, tal proceder es ilegal, porque coloca a la compañía en un evidente estado de indefensión; 5) por último, afirma, los precios de venta —acumulados- permiten el cobro del impuesto no sólo para el comprador, sino también para el vendedor, aumentando la base del primero y disminuyendo la del segundo. Así, por ejemplo, si se venden derechos de usufructo a terceras personas, y el vendedor se reserva otros, mediante el mecanismo de la sumatoria de los valores se permite cobrar el impuesto a cada comprador y al vendedor, con base al valor registral, según los porcentajes que establece el Registro en torno a la finca; lo cual, apunta, genera una doble incongruencia y un tratamiento abiertamente ilegal y desigual por lo siguiente: de un lado, se aumenta la base imponible para el vendedor, según la proporción reservada; y por el otro, se reduce ilegalmente la base de cada comprador. De este monto, arguye, en el sub júdece, a su representada se le asigna una nueva base mayor de ¢202.145.828,00, que representa el 34.31% del valor total registrado (¢590.551.647,00), por el sólo hecho de haberse reservado ese porcentaje de usufructo. Lo anterior implica, asevera, que el resto del valor registral (¢388.405.819,00) se tendría que asignar proporcionalmente a cada comprador de usufructo; sin embargo, en el caso, por ejemplo, de la adquirente María Elisabeth Haer (folio 81), quien adquirió un derecho de usufructo de 0.26%, le correspondería una base imponible de ¢1.009.855,12, pero obtuvo el derecho en la suma de ¢2.229.450,00. Queda en evidencia que la aplicación de ese criterio favorece a los compradores y perjudica al vendedor. En esta lite, alega, está hartamente demostrado que su representada se reservó la totalidad de la nuda propiedad, así como un porcentaje importante en el derecho de usufructo; derechos ambos que no han sido afectados por las distintas compraventas de usufructos hechas a favor de terceros inversionistas. De igual manera, comenta, está acreditado que, por años, la compañía ha cancelado sus tributos municipales con la base de ¢7.000.000,00, que fue el precio pagado por la adquisición del inmueble. Lo anterior significa, concluye, el Tribunal de instancia debió aplicar los numerales 1, 2, 6, 9 de la Ley no. 7509; así como el numeral 83 inciso 11 de la LRJCA, y no el inciso a) del artículo 14 Ibidem.”



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 SECCIÓN TERCERA DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. Segundo Circuito Judicial de San José, Goicoechea, Calle Blancos, a las quince horas treinta y cinco minutos del cuatro de marzo del dos mil diez.- Resolución No. 839-2010.
- 2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas del veintiséis de julio de mil novecientos noventa y seis. Resolución No. 82
- 3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las once horas diez minutos del tres de marzo del año dos mil cuatro.- Resolución No. 000155-F-2004.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION NOVENA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. Goicoechea, a las quince horas con treinta minutos del cinco de enero del año dos mil nueve.- Resolución No. 01-2009.
- 5 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las catorce horas treinta y siete minutos del doce de noviembre de dos mil nueve. Resolución No. 001177-F-S1-2009.