



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN
04 de febrero de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0008-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señor
Notificaciones: [...].com
Representante Legal
[...] CR Limitada

Estimados señores:

En atención a la consulta planteada mediante el oficio de fecha 20 de enero de 2026, recibida en esta dependencia el 21 de enero de 2026, donde se solicita criterio respecto del valor a consignar en la escritura de traspaso de un bien inmueble, al respecto se le indica lo siguiente:

Cuadro fáctico

Indica el consultante que, [...] CR Limitada, beneficiaria del Régimen de Zonas Francas, suscribió en fecha 30 de junio de 2023 una Promesa de Compra-venta de dos lotes con [...] Free Zone S.A la cual también es beneficiaria del Régimen de Zonas Francas, en la categoría de Administradora de Parque, con la finalidad de adquirir unos terrenos dentro del espacio del parque de zona franca que es propiedad y que administra la Vendedora. Apunta, además, que adicionalmente la consultante suscribió también con la Vendedora, contratos para la construcción de una planta industrial en uno de estos terrenos, acordando un precio para dos terrenos y adicionalmente, acordando un precio en el contrato de construcción del



edificio que iría en los mismos. Mencionando que con la firma simultánea se comenzó la construcción del edificio.

Señala el consultante, que el traspaso del Terreno no se ejecutó inmediatamente por motivo de que el Parque de Zona Franca estaba en proceso de inscribir el Condominio para poder tener el número de finca filial y su plano para el traspaso. Siendo que, recientemente se inscribió el condominio y se tiene ya el número de finca filial. La consultante indica que ya pagó el precio acordado por la tierra y desea hacer el traspaso del Terreno y al mismo tiempo la consultante continúa pagando la construcción del edificio, mismo que a la fecha la construcción alcanza más del 70% del avance de la obra.

Finalizando, que desean consignar en la escritura pública de traspaso, el valor correcto del inmueble.

Consulta Concreta

Plantea el consultante lo siguiente:

"¿Con el otorgamiento de la escritura pública para el acto traslativo de dominio, los timbres y derechos legales asociados al traspaso resultan exigibles, y deben liquidarse y calcularse exclusivamente sobre el precio pactado en La Promesa por el Terreno, únicamente, sin considerar el valor de las construcciones, edificaciones y mejoras desarrolladas con posterioridad a la firma de La Promesa o el valor a consignar en la escritura de traspaso debe ser el valor actual de la propiedad que incluye el valor del Terreno de acuerdo a lo pactado en La Promesa más el valor de las construcciones, edificaciones y mejoras al día de la firma de la escritura?"

Criterio de Consultante

Manifiesta el consultante que a su criterio, con el otorgamiento de la escritura notarial para el acto traslativo de dominio, los timbres y derechos legales asociados al traspaso resultan exigibles, y deben liquidarse y calcularse exclusivamente sobre el precio pactado en La Promesa por el Terreno, únicamente, sin considerar el valor de las construcciones, edificaciones y mejoras desarrolladas con posterioridad a la firma de La Promesa, y



previamente al perfeccionamiento del traspaso, siendo entonces el valor a consignar en la escritura de traspaso exclusivamente el precio pactado en La Promesa por el Terreno, únicamente, sin tomar en cuenta el valor de las construcciones, edificaciones y mejoras desarrolladas con posterioridad a la firma de La Promesa. Considerando según el consultante, que ese fue el precio originalmente convenido por las partes de acuerdo a La Promesa que fue suscrita, y considerando que las mejoras fueron pagadas por su representada a favor del Vendedor. Es decir, no se trata de una transacción en la que mi representada está adquiriendo una propiedad cuyas construcciones fueron asumidas por la Vendedora.

Transcribiendo el consultante los artículos 254 y 255 del Código Civil:

ARTÍCULO 254.- Son inmuebles por naturaleza:

1°.- Las tierras, los edificios y demás construcciones que se hagan en la tierra.

2°.- Las plantas, mientras estén unidas a la tierra, y los frutos pendientes de las mismas plantas.

ARTÍCULO 255.- Lo son por disposición de la ley:

1°.- Todo lo que esté adherido a la tierra, o unido a los edificios y construcciones, de una manera fija y permanente.

2°.- Las servidumbres y demás derechos reales sobre inmuebles.

Indicando que de conformidad con el artículo 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son artículos de aplicación supletoria.

Apunta que la Ley del Impuesto al Traspaso de Bienes Inmuebles, indica en su artículo primero:

"Objeto y hecho generador. Se establece un impuesto sobre los traspasos, bajo cualquier título, de inmuebles que estén o no inscritos en el Registro Público de la Propiedad, con las excepciones señaladas en el artículo quinto."



Transcribiendo los artículos 3 y 7 de la misma ley:

"Artículo 3.- Bienes inmuebles

Se considerarán bienes inmuebles, para los efectos de esta ley, los conceptuados como tales en la Ley N.º 7509, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, excepto las maquinarias y los demás bienes muebles, aunque se encuentren adheridos a tales inmuebles o sean utilizados en la explotación del establecimiento a que están destinados."

"Artículo 7.- Base imponible

El impuesto deberá cancelarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha del otorgamiento del documento respectivo y se calculará sobre el valor real de la transacción, que deberá ser acorde con el valor usual de mercado y nunca podrá ser menor al mayor valor registrado por cualquiera de los métodos de actualización de valores de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles."

Así mismo, transcribe extractos de los artículos 2 y 14 de la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles e indica que la Dirección General ha indica sobre el impuesto consultado:

DGT-1529-2020: *"Esta Dirección le indica que es de aplicación el análisis que antecede, por cuanto, toda cesión o venta de más del 50% de las acciones configura el hecho generador del impuesto sobre bienes inmuebles, cuya base imponible la constituye el valor total del bien inmueble a traspasar, y no el porcentaje de acciones traspasado.*

Lo que significa que el pago de la tarifa del 1.5% del impuesto indirecto de traspaso, debe calcularse sobre el mayor valor o estimación dado por las partes en el acto o contrato, o el vigente en la Dirección General de Tributación a la fecha de otorgamiento del mismo y no de forma proporcional al porcentaje de acciones traspasado."

MH-DGT-CONS-119-0061-2025: *"Ahora bien, como respuesta a la primera consulta, se le indica que en la escritura el valor que debe consignarse es el monto de la negociación, pues es sobre dicho valor que se cuantifica el impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles (en adelante ITBI).*



En respuesta a su segunda consulta, se le indica que esta Dirección General solamente se referirá al ITBI, ya que lo que corresponde a derechos registrales es competencia del Registro Nacional. Este impuesto se debe aplicar sobre el monto de la negociación, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la LITBI, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 7.- Base imponible El impuesto deberá cancelarse dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha del otorgamiento del documento respectivo y se calculará sobre el valor real de la transacción, que deberá ser acorde con el valor usual de mercado y nunca podrá ser menor al mayor valor registrado por cualquiera de los métodos de actualización de valores de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (.)"

Es por ello, que se reitera que, el impuesto citado se debe calcular sobre el valor real de la transacción."

Criterio de esta Dirección General

Una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos, esta Dirección General responderá la consulta planteada con base en el análisis que de seguido se indica.

La Ley de Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles N°6999, establece un impuesto sobre los actos traslativos de dominio, bajo cualquier título, de inmuebles que estén o no inscritos en el Registro Público de la Propiedad, con las excepciones señaladas en el artículo quinto.

De conformidad con el artículo 7 de la ley de cita, dicho impuesto debe ser cancelado dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha del otorgamiento del documento respectivo y se calculará sobre el valor real de la transacción, el cual deberá ajustarse al valor usual de mercado. En ningún caso este valor podrá ser inferior al mayor valor determinado mediante cualquiera de los métodos de actualización establecidos en la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Estableciendo la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles N°7509, en su artículo 14 inciso f), que la base imponible de un bien inmueble se modificará de forma automática con:

"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. (.)"



Así mismo, el artículo 17 párrafo segundo de la misma ley 7509, indica que, para la valoración general de un bien inmueble, se hará considerando los componentes: terreno y construcción, si ambos están presentes en la propiedad.

Por su parte el artículo 4 de la Ley de Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles, establece el momento en ocurre el hecho generador del impuesto, indicando:

"Artículo 4.- Momento en que ocurre el hecho generador

*Se considerará que ocurre el **hecho generador del impuesto en la hora y fecha del otorgamiento de la escritura pública en que se asienta el negocio jurídico de traspaso del inmueble o en la fecha en que se documente cualquier negocio jurídico que tenga por efecto el traspaso directo o indirecto del inmueble, conforme a la definición de traspaso establecida en el numeral segundo de esta ley.*** (la negrita no es del original)

Definiendo el artículo 2 de la misma ley el concepto de traspaso como:

"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.*** (la negrita no es del original)

Al respecto el Tribunal Fiscal Administrativo ha indicado:

"(.) de conformidad con la normativa analizada supra, la base imponible para el cálculo del impuesto al traspaso se establece en el momento de la transferencia de los bienes, y no antes, y se determina a partir del valor real de la transacción, conforme al monto mayor entre el valor fiscal del bien inmueble y su valor de traspaso, según la escritura (.)."[1]

El Principio de Legalidad constituye uno de los fundamentos esenciales del Estado de Derecho, en tanto se erige como el parámetro rector de la actuación de la Administración



Pública. Dicho principio delimita de manera precisa el alcance y los límites del ejercicio de la función administrativa, en estricta sujeción al ordenamiento jurídico vigente. En este sentido, conforme a lo dispuesto en el numeral 11 de la Constitución Política y en el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública, los funcionarios públicos ostentamos la condición de meros depositarios de la autoridad, encontrándonos obligados a ejercer nuestras competencias y cumplir nuestros deberes exclusivamente dentro del marco que la ley establece.

De acuerdo con el caso concreto y a la normativa antes expuesta, el valor que debe consignarse en la escritura pública de traspaso corresponde al valor real y actual del bien inmueble al momento del otorgamiento del acto, entendido este como el valor económico total de la propiedad objeto de transmisión. Las construcciones, edificaciones y mejoras existentes al momento del otorgamiento de la escritura pública forman parte del inmueble objeto de traspaso, independientemente si el consultante "adquirente" asumió el costo de las obras.

Es decir, de conformidad con el ordenamiento jurídico costarricense, los timbres y derechos legales asociados al traspaso de bienes inmuebles se producen con motivo del otorgamiento de la escritura pública que formaliza el acto traslativo de dominio, momento en que nace la obligación tributaria correspondiente. Determinación de la base imponible que debe atender al valor real del acto o negocio jurídico documentado, en aplicación del principio de realidad económica, el cual prevalece sobre las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, principio regulado por el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que en lo que interesa establece:

"Artículo 8º.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.

(.).

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.



Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

(La Sala Constitucional mediante resolución N° 2639 del 21 de abril de 1998, declaró que este artículo no es contrario a los principios constitucionales de igualdad ante las cargas públicas, no confiscación, razonabilidad y debido proceso, en tanto permite la aplicación de criterios de realidad económica a favor del contribuyente, al momento de analizar los descuentos comerciales que no se reflejan en las facturas de ventas...)"

En este sentido la promesa de compraventa pactada con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública constituye un contrato preparatorio que, si bien genera obligaciones entre las partes, no produce por sí sola la transmisión del derecho de propiedad, ni define de manera definitiva la base imponible de los tributos que gravan el traspaso. En consecuencia, la base imponible debe corresponder al valor actual y real de la propiedad en su conjunto, incluyendo el valor del terreno conforme a lo pactado, más el valor de las construcciones, edificaciones y mejoras existentes al día del otorgamiento de la escritura pública.

De esta forma queda atendida las consultas planteadas. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por el consultante, por lo que, si se llegare a determinar que la situación descrita difiere de la realidad, este oficio quedará sin efecto, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

[1] Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Segunda. T.F.A. N°450-S- 2020, de las diez horas del ocho de septiembre del dos mil veinte.



Cordialmente,

Responsables:

Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
JUAN GABRIEL ARIAS GOMEZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Especialista en Criterio Normativo
SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Jefe del Departamento de Criterio Normativo
MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTINEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE