

## DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

**MH-DGT-RES-XXXX-2023. Tratamiento tributario de los derechos reales de superficie. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN.**- San José, a las XXX horas XXX minutos del X de XXX de dos mil veintitrés.

### CONSIDERANDO

I.- Que, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria 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, por lo que podrá dictar normas generales mediante resolución y serán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los que sean contrarios a tales normas.

II.- Que, el ordinal 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios enuncia que la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley, y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

III.- Que, conforme el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

IV.- Que, a tenor del numeral 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.

V.- Que, el canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios prescribe que cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Además, establece que 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. Y concluye señalando dicha norma, que 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.

**VI.-** Que, de conformidad con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

**VII.-** Que el artículo 13 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense.

**VIII.-** Que, el artículo 1 de la Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, prevé que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. Entendiéndose para los efectos de lo anterior, por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de la ley en referencia. Así mismo, a los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

**IX.-** Que, el artículo 27 ter de la Ley N°7092 prescribe que constituirán rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles. Así mismo, dicha norma define que serán ganancias y pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en el título II aparte 14) de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N°9635 del 3 de diciembre de 2018 (correspondiente al Capítulo XI del Título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado "Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital), las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión. No incluyéndose las utilidades que tributen, según el artículo 8 inciso f) de esta ley.

**X.-** Que, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N°6826 del 08 de noviembre de 1982, el hecho generador de este impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes de este impuesto, sean las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios. Precisando,

adicionalmente dicho numeral, que para los efectos de dicha ley, ha de entenderse, por habitualidad, la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente; por venta de bienes, la transferencia de dominio de bienes; y por prestación de servicios, toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes.

**XI.** La Ley N°6999 de 3 de setiembre de 1985, Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles, en su artículo 1 establece un impuesto sobre los traspasos, bajo cualquier título, de inmuebles que estén o no inscritos en el Registro Nacional, con las excepciones señaladas en el artículo 5.

**XII.** Mediante Ley N°8683 del Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda, del 19 de noviembre de 2008, se creó un impuesto que recae sobre el valor de los bienes inmuebles de uso habitacional, que sean utilizados en forma habitual, ocasional o de recreo; incluyendo tanto las instalaciones fijas como las permanentes. Su hecho generador es la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, al primero de enero de cada año, ubicado en el territorio nacional y utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, tanto las instalaciones fijas como las permanentes.

**XIII.-** Que, el artículo 259 del Código Civil, define al derecho real, como aquel que se tiene en una cosa, o contra una cosa sin relación a determinada persona. Dicta, además, que todo derecho real supone el dominio o la limitación de alguno o algunos de los derechos que éste comprende.

**XIV.** Que, en nuestro medio no hay normas que regulen y sistematicen el derecho real de superficie toda vez que ni el legislador ni la jurisprudencia lo ha reconocido expresamente. En el ordenamiento jurídico patrio, es inexistente la regulación en cuanto a su naturaleza, caracteres, procedimiento y forma de constitución e inscripción, duración, contenido, causales extintivas, efectos y, en general, los elementos personales, reales y formales.

**XV.-** Que si bien, dentro de la legislación civil de nuestro país, la figura del derecho real de superficie no se encuentra regulada de manera expresa, no puede desconocerse que conforme los principios de autonomía de la voluntad y libertad contractual y a tenor del inciso 2° del artículo 459 del Código Civil, las partes pueden constituir "cualesquiera otros derechos reales diversos del de hipoteca".

**XVI.** Que, los derechos reales de superficie son contratos que producen consecuencias económicas o jurídicas relevantes, que ameritan su análisis a la luz de la normativa tributaria vigente por parte de la Dirección General de Tributación, para efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

**XVII.** Que, de conformidad con lo que se establece en el artículo 12 del Decreto Ejecutivo N°37045-MP-MEIC "Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos", esta Dirección General determinó que la propuesta no contiene trámites, requisitos,

ni procedimientos, por lo cual, se omite el trámite de control previo y revisión por la Dirección de Mejora Regulatoria del Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

**XVIII.** Que en acatamiento del artículo 174 del Código Tributario, el proyecto de resolución se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección "Propuestas en consulta pública", subsección "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; antes de su dictado definitivo, con el fin de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, conozcan sobre este proyecto de resolución y puedan realizar las observaciones sobre el mismo, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Los avisos fueron publicados el xx de xxxx 202X en la Gaceta N° xxx y el xx de xxxx del 202X en la Gaceta XXX respectivamente. A la fecha de emisión de esta resolución se recibieron y atendieron las observaciones al proyecto indicado, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada.

**Por lo tanto,**  
**el Director General del Tributación resuelve emitir la presente resolución**  
**Tratamiento tributario de los derechos reales de superficie**

**Sección I**  
**Derechos reales de superficie**

**Artículo 1. Definición y naturaleza jurídica de los derechos reales de superficie.**

El derecho de superficie es un derecho real temporal que se constituye sobre un inmueble ajeno y que otorga a su titular (superficiario) la facultad de uso, goce y disposición material y jurídica (propiedad) del derecho de plantar, forestar o construir, sin perjuicio de la propiedad separada del titular del suelo (superficiante); y que se extiende sobre lo plantado, forestado o construido en el terreno, el vuelo o el subsuelo.

El derecho real de superficie puede constituirse sobre la totalidad del inmueble o sobre una parte de éste, con proyección en el espacio aéreo o en el subsuelo, o sobre construcciones ya existentes aun dentro del régimen de propiedad horizontal. Asimismo, múltiples derechos reales pueden constituirse sobre un mismo inmueble.

Característica esencial del contrato, es el desdoblamiento de propiedades que origina: la del suelo, a cargo del dueño del terreno, y la de la propiedad superficiaria, en cabeza del superficiario. En otras palabras, se crean dos derechos de propiedad autónomos, pertenecientes a distintos dueños.

En caso del superficiante, el derecho de superficie implica la limitación del dominio o propiedad sobre lo plantado, forestado o construido en terreno propio. Implica una derogación voluntaria y temporal de la regla de la accesión (la cual extiende el dominio del suelo a lo construido o plantado sobre o debajo de él).

El derecho de superficie, faculta al superficiario el ejercicio de los atributos inherentes a los derechos reales (uso, goce, disposición, etc.), con posibilidad de hacerlo efectivo erga omnes y ejercitar los

medios de defensa reconocidos por el ordenamiento jurídico para todo propietario, contra cualquiera que lo desconozca o lesione.

## **Artículo 2. Legitimación para la constitución de derechos reales de superficie y transmisión.**

La constitución del derecho real de superficie implica un acto de disposición temporal de espacios y atributos que abarca el dominio y es limitativo de éste. Están facultados para constituir el derecho real de superficie, solamente los titulares de los derechos reales de dominio y condominio, quienes conservan la disposición material y jurídica que corresponde a su derecho, siempre que lo ejerzan sin turbar el derecho del superficiario.

El derecho real de superficie puede ser transmitido por actos entre vivos o por causa de muerte.

## **Artículo 3. Contraprestaciones de las partes en los derechos reales de superficie.**

El derecho real de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito.

En el caso de los derechos reales de superficie a título oneroso, la contraprestación del superficiario puede consistir en el pago de una suma total, fija, fraccionada o no, o de una renta periódica (ajustable o no según acuerden las partes), o en el traspaso de la propiedad de los bienes inmuebles edificados o la adjudicación de derechos de arrendamiento sobre los mismos a favor del propietario del suelo, al finalizar el plazo pactado al constituir el derecho, o en la combinación de las expresadas modalidades a la vez.

## **Artículo 4. Acreditación de la constitución de un derecho real de superficie.**

Si bien, el Código Civil establece que salvo los casos exceptuados por ley, cualquier limitación de la propiedad sobre bienes inmuebles, para perjudicar a tercero, debe estar inscrita en el Registro de la Propiedad (artículo 268); que los títulos en que se constituyan, se reconozcan, modifiquen o extingan derechos reales se inscribirán en el Registro de Propiedad (artículo 459, inciso 2°); y que los títulos sujetos a inscripción que no se encuentren inscritos, no perjudicarán a tercero sino desde la fecha de su presentación al Registro de la Propiedad (canon 455); dado que en nuestro ordenamiento jurídico rige el sistema del *nudo consensu* para la adquisición de los derechos reales (ordinal 480 del Código Civil<sup>1</sup>) el acuerdo por medio del cual se haya podido constituir un derecho real de superficie, puede demostrarse por todos los medios probatorios de la legislación civil.

Lo anterior quiere decir que más allá de la inexistencia de título o de la eventual imposibilidad formal y material de inscripción registral del mismo en caso de existir, la constitución de un derecho real de superficie puede acreditarse por otros medios de prueba lícitos.

## **Artículo 5. Duración del derecho real de superficie.**

Nuestro ordenamiento jurídico civil, carece de norma específica que establezca un plazo máximo de duración de un derecho real de superficie. No obstante lo anterior, conforme lo previsto en el artículo 269 del Código Civil, cualquier limitación de la propiedad sobre inmuebles (como lo materializa un

---

<sup>1</sup> De acuerdo con el sistema consensual puro “nudo consenso” o traslativo, la transferencia del dominio se realiza al perfeccionarse el contrato, sea con la manifestación de consentimiento de las partes, sin que sea necesaria ni la tradición ni la inscripción.

derecho de superficie), a favor de una o más personas debe ser temporal y no puede establecerse por más de noventa y nueve años.

Por principio, el derecho de superficie no es perpetuo sino temporal. Otorga una titularidad transitoria sobre lo construido o plantado. De modo que, en estos casos, el establecimiento de plazo es exigido. Desde la perspectiva expuesta, la definición del plazo se deja al libre consentimiento de las partes, debiendo entenderse limitado eso sí a un máximo de noventa y nueve años, como norma imperativa, obligatoria.

A partir de ello, puede concluirse, que un derecho real de superficie puede pactarse a un plazo menor de noventa y nueve años; y que las cláusulas de los convenios con plazos mayores a noventa y nueve años carecen de validez, en cuanto al exceso. Entendiendo lo anterior, sin perjuicio de la posibilidad de sujetar el derecho a una condición resolutoria, así como de resolver anticipadamente el contrato o de que éste se extinga por alguna de las causales legales generales previstas en la legislación patria (tales como la renuncia expresa, el incumplimiento de pago acordado, el no uso del derecho para construir o plantar), o de pactar eventuales prórrogas.

De esta forma, todo plazo que, en la materialidad de sus efectos, se fije a perpetuidad o bien, resulte exiguo, por inidóneo, irrazonable y/o desproporcional (principios que para estos propósitos deben ser necesariamente respetados), devendrá inválido.

Por último, debe admitirse el hecho de que, transcurrido el plazo convenido, y recuperado el dominio pleno por parte del superficiante, nada obstaría para que éste pueda constituir un nuevo derecho de superficie a favor de otro o del mismo superficiario originario.

## **Sección II**

### **Tratamiento tributario de los derechos reales de superficie**

#### **Artículo 6. Alcance en el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.**

El artículo 27 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en lo de interés, que el hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.

En esta misma orientación, el ordinal 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lo conducente, dicta que las rentas provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, constituirán rentas del capital inmobiliario; y que las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente, experimentadas con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, serán ganancias o pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título. No incluye las utilidades que tributen, según el artículo 8, inciso f), de esta ley.

Así las cosas, el análisis de la figura del derecho real de superficie parte del supuesto primordial de que el bien inmueble sobre el cual recaiga, no se encuentre afecto por parte del superficiante a una actividad lucrativa.

Por su naturaleza, los derechos reales de superficie tienen como objeto fundamental precisamente la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles. De esta forma, si producto de tal tipo de negocio jurídico se acuerda como contraprestación a favor del superficiante la percepción del pago de una suma total en dinero o en especie fija, fraccionada o no, o de una renta periódica (ajustable o no, según acuerdo de las partes), al constituir ello, ingresos o beneficios de fuente costarricense procedentes de inmuebles no afectos a una actividad lucrativa, representan rentas de capital inmobiliario, que como tales, resultan gravables en el impuesto sobre la renta de capital inmobiliario contempladas en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte, si se revierte lo edificado a favor del superficiante, tal alteración en la composición patrimonial, una vez realizada, comporta una ganancia de capital, la cual resultará, de igual manera, gravable con el impuesto a las ganancias de capital previstas en el Capítulo XI de la ley en referencia. En tal caso la renta imponible la constituirá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 inciso 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

#### **Artículo 7. Alcance en el impuesto sobre las utilidades.**

Conforme el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador del impuesto sobre las utilidades se configura cuando se perciben o devengan rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. En este sentido, la misma ley precisa además, que tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

Como presupuesto de hecho medular para determinar la eventual configuración del hecho generador del impuesto sobre las utilidades, es menester que el bien inmueble sobre el cual se haya constituido el derecho real de superficie, esté afecto por parte del superficiante a una actividad lucrativa.

Desde esta perspectiva, la contraprestación o contraprestaciones percibidas por el superficiante, sea el pago de una suma total en dinero o especie fija, fraccionada o no, o una renta periódica (ajustable o no), al constituir ingresos o beneficios de fuente costarricense procedentes de inmuebles afectos a una actividad lucrativa, representan rentas de capital inmobiliario, que en virtud de la afectación legal resultan gravables en el impuesto sobre las utilidades.

Por su parte, si se revierte lo edificado a favor del superficiante, tal alteración en la composición patrimonial, una vez realizada, comporta una ganancia de capital que también resultará gravable con el impuesto sobre las utilidades por afectación legal. En tal caso, la renta imponible, de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 inciso 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

### **Artículo 8. Alcance en el impuesto al traspaso de bienes inmuebles.**

El artículo 1 de la Ley N°6999, Ley del Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles, establece un impuesto, sobre los traspasos, bajo cualquier título, de inmuebles que estén o no inscritos en el Registro Público de la Propiedad. El ordinal 3 de la norma en referencia prevé, que para los efectos de esta ley, se considerarán bienes inmuebles, los conceptuados como tales en la Ley N°7509, Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el cual prescribe que son objeto de este impuesto los terrenos, las instalaciones o las construcciones fijas y permanentes que allí existan.

Por su parte, el canon 4 de la Ley N°6999 dispone que 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.

En suma, al advenimiento del derecho real de superficie, respecto de lo edificado o construido e indiferentemente del título dado por las partes al negocio y de la inscripción registral, al pertenecer lo edificado o construido a otra persona que no es el dueño de la finca, para que este último pueda ser propietario de la edificación (en estricto sentido), surge el traspaso de los bienes. Por lo que, para los efectos de este impuesto, en el tanto se verifique cualquier negocio jurídico que tenga por efecto el traspaso de tales bienes, se estará verificando el hecho generador del impuesto al traspaso.

El artículo 6 de la Ley N°6999 dispone que son contribuyentes del impuesto, por partes iguales, los transmitentes y los adquirentes en los negocios indicados en los artículos primero y segundo del capítulo I.

Conforme lo anterior, el superficiario y el superficiante, a tenor del ordinal 16 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se constituyen en obligados solidarios al pago del tributo, lo que implica, consecuentemente, en lo de interés, que la obligación respectiva puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de ellos, a elección del sujeto activo.

### **Artículo 9. Alcance en el impuesto al valor agregado.**

Por tratarse de un contrato bilateral que origina, en principio, contraprestaciones recíprocas para las partes, consistentes, en la prestación de un servicio<sup>2</sup>, respecto del superficiante, por el otorgamiento del derecho de uso y goce del bien; y en una retribución dineraria (canon o renta) o en especie (edificación o plantaciones), o bien, la combinación de ambas, a cargo del superficiario; y en virtud del ánimo lucrativo procurado (por parte del superficiante) y la habitualidad intrínseca al negocio, la sumas dinerarias o en especie percibidas por el superficiante en calidad de contraprestaciones, se encuentran gravadas con el impuesto al valor agregado, ocurriendo el hecho generador, al momento de la facturación o la entrega de los bienes o prestación del servicio respectivamente, el acto que se realice primero.

Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de la posibilidad de que el derecho real de superficie se constituya a título gratuito, en cuya hipótesis, al amparo de lo establecido en el artículo 2 inciso 2

---

<sup>2</sup> Entendiéndose por tal, según el artículo 2 inciso 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda operación que no tenga la consideración de transferencia de bienes.

subinciso c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, la configuración del hecho generador del impuesto igualmente se estaría verificando, delimitándose como base imponible lo regulado en el artículo 17 inciso 2) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.

Así bien, conforme los artículos 12 y 13 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible en la prestación de servicios se determina sobre el precio de venta, después de deducir los importes que en derecho procedan; mientras que, en el caso de transacciones, cuya contraprestación no consiste en dinero, la base imponible será la que se habría acordado en condiciones normales de mercado y en la misma fase de producción o comercialización, entre partes independientes.

Cuando el contrato vence, y se da una transferencia de los bienes edificados por parte del superficiario al superficiante, con carácter de contraprestación, por tratarse de traspasos de bienes inmuebles que se encuentran gravados con el impuesto a la transferencia (Ley N° 6999 de 3 de setiembre de 1985, del Impuesto de Traspaso de Bienes Inmuebles), conforme el artículo 9 numeral 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se verificaría un presupuesto de no sujeción, por lo que no se generaría la obligación de pagar el impuesto sobre tal transacción.

Bajo este mismo marco considerativo, es importante hacer notar, que por disposición legal (artículo 255 del Código Civil), todos los bienes que estén adheridos a la tierra (tales como una edificación o una plantación), o unido a los edificios y construcciones, de una manera fija y permanente, son considerados como bienes inmuebles.

#### **Artículo 10. Alcance en el Impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda.**

El artículo 2 de la Ley N°8683 del 19 de noviembre de 2008, dispone que el hecho generador del impuesto es la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, al primero de enero de cada año, ubicado en el territorio nacional y utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, tanto las instalaciones fijas como las permanentes. Precisando el ordinal 3 de la ley en mención que serán sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyentes, los propietarios o titulares de derechos sobre los bienes indicados en el artículo 2 de dicha ley.

El Reglamento a la Ley, Decreto Ejecutivo N° 35.515-H de 18 de setiembre de 2018, establece en su artículo 6 que la base imponible estará constituida por el valor fiscal del bien inmueble de uso habitacional, cuyas construcciones, incluidas las instalaciones fijas y permanentes, tales como: áreas de esparcimiento, piscinas, instalaciones deportivas, ranchos, vías de acceso, parqueos, entre otras, superan, al primero de enero de cada año, el importe exento dispuesto en el inciso a) del artículo 6 de la Ley, de conformidad con los artículos 10 de la Ley y 9 de referido reglamento. Así mismo, prevé que, en estos casos, al valor fiscal de la construcción, se le deberá adicionar el del terreno, aplicando los elementos técnicos para la valoración de terrenos, establecidos en el artículo 9 del reglamento de mérito. El importe total resultante, se consignará en la declaración respectiva y constituirá la base imponible del impuesto.

Adicionalmente, prosigue anunciando la citada norma que, tratándose de unidades habitacionales independientes ubicadas en una misma finca, tales como edificios o complejos de apartamentos, la base imponible deberá establecerse en relación con cada una de ellas, adicionando el valor proporcional de las áreas e instalaciones comunes.

La configuración tipológica del hecho generador del impuesto, circunscribe la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble, a que éste sea de uso habitacional, de modo que todos aquellos bienes inmuebles que no posean tal vocación, se encontrarán fuera del ámbito del impuesto.

Uno de los presupuestos de hecho definidos por la norma, refiere a la titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, lo cual resulta plenamente compatible con la naturaleza y objeto de un derecho de superficie, de manera que el superficiario, puede constituirse perfectamente en un sujeto pasivo a título de contribuyente del impuesto, sin perjuicio que se logre verificar de igual manera el hecho generador del impuesto sobre el dueño de la propiedad respecto de otras unidades habitacionales que pueda tener en la misma finca.

Las obligaciones formales y materiales derivadas de este impuesto, son reguladas en los párrafos segundo y tercero del artículo 8 del Decreto Ejecutivo N° 35.515-H, que dictan que los propietarios o titulares de derechos sobre unidades habitacionales ubicadas en una misma finca, tales como edificios o complejos de apartamentos, deberán valorarlos y declararlos en forma independiente, por cada unidad habitacional existente; y que, en el caso de copropietarios de derechos sobre bienes inmuebles de uso habitacional, deberán llenar y presentar en forma conjunta su declaración.

Según lo anterior, al poder dissociarse perfectamente a la persona titular de derechos sobre unidades habitacionales del dueño de la finca sobre la cual se encuentra tal bien inmueble, aquella debe valorar y declarar lo relativo al valor de tales unidades, incluyendo la proporción correspondiente al terreno; sin perjuicio de que eventualmente, el dueño de la propiedad, deba hacer lo propio si también posee unidades habitacionales en la misma finca.

Por otra parte, la norma regula también la hipótesis de existencia de copropiedad en derechos sobre bienes inmuebles de uso habitacional, en cuyo caso, los copropietarios deberán llenar y presentar en forma conjunta su declaración. Los copropietarios se constituyen responsables solidarios por el pago del impuesto, con los efectos jurídicos correspondientes que acarrea para ellos.

Por último, el artículo 20 del Decreto Ejecutivo N°35.515-H dispone, en armonía con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que ningún convenio celebrado entre particulares sobre el pago del impuesto Solidario para el Fortalecimiento de Programas de Vivienda obliga a la administración tributaria.

#### **Artículo 11. Vigencia.**

La presente resolución regirá a partir de su publicación.

**Transitorio I.** A partir de la publicación de esta resolución y durante el plazo de seis meses, los obligados tributarios podrán regularizar su situación tributaria aplicado los beneficios establecidos en el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.