|  |
| --- |
| D**octrina**:  **Sujeción de dividendos, provenientes de ganancias de capital no sujetas en el impuesto a las utilidades**  **Por Erik Ramírez, CPA, MAF, MFI**  **Erik, es gerente de impuestos en Faycatax, la división de impuestos del Bufete Facio & Cañas en Costa Rica** |

Con el fin de tener a la mano los conceptos necesarios para analizar el tema de referencia, debemos repasar los criterios de sujeción que permean la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en Costa Rica.

Renta producto: Supone que serán gravables las rentas que provengan de la explotación de los factores de producción del contribuyente sean estos trabajo, tierra o capital.

Fuente costarricense: El punto de conexión esencial para gravar las rentas en CR es que estás se generen en Costa Rica.

Habitualidad: Las rentas serán gravadas si la entidad se dedica recurrentemente a la actividad económica, en la que utilicen sus conocimientos y experiencia.

Devengado: El significado del devengado supone que las transacciones se registran cuando suceden y por ejemplo un gasto que genere un pasivo acumulado, será deducible si existe la certeza de la obligación de pagar, así también un ingreso sería gravable si existe un derecho real de cobrar por el bien entregado o el servicio prestado.

Así lo anterior, debemos decir que la renta bruta gravable se obtiene de la combinación de los factores mencionados supra, por lo que puntualmente en el análisis de las ganancias de capital las cuales no están gravadas en la LISR, debemos tener como cumplidos los criterios de sujeción básicos para su gravamen.

Veamos con un ejemplo, si una entidad tiene en sus libros un terreno el cual ha sido utilizado para el desarrollo de la actividad económica, y la entidad lo ha mantenido desde hace algunos años en sus libros y decide venderlo hoy, y genera una ganancia de capital, al no responder al giro normal del negocio, aunque sí devengada y de fuente CR, no sería gravable por no responder a un elemento de habitualidad.

De forma breve podemos citar las formas de ganancias de capital en un contexto doctrinario.

Ganancias de capital habituales: por ejemplo, una empresa que se dedica a la venta de casas y aunque estas consideradas por definición contables como un activo de capital, para efectos tributarios y de reconocimiento contables son inventarios, la renta obtenida siendo habitual se considerará renta ordinaria.

Ganancias de capital de negocio: las que provienen de activos depreciables, el articulo 8 de la LISR expresamente indica que las ganancias o perdidas de capital de activos depreciables, tendrán incidencia en la determinación del impuesto a las utilidades.

Ganancias de capital especulativas: no reguladas en la norma tributaria en CR, debemos decir que la DGT ha emitido criterio en el que en tanto el contribuyente tenga una intención de generar lucro con la venta del bien, la ganancia si surge será gravable en el impuesto a las utilidades, debemos decir que este criterio sería excesivo si tomamos en cuenta que la ley como tal no grava expresamente este tipo de rentas.

Ganancias de capital en sentido estricto: aquellas que surgen de la venta de activos que no estuvieron afectos a la actividad económica de la entidad, son consideradas no gravables.

Ahora bien, una vez que repasamos de forma sucinta los criterios de sujeción del impuesto a las utilidades, estos deberán tomarse en cuenta para establecer si hay sujeción en renta disponible, es decir, si una ganancia de capital que proviene de un activo en sentido estricto, que no estuvo afecto a la actividad económica, no formaría parte de la base imponible del pago de dividendos.

Por ejemplo, la DGT en el fallo DGT-0210-2013 del 11 de marzo de 2013, dijo que las rentas no sujetas al impuesto a las utilidades no deberán formar parte de la base imponible de los dividendos.

*La adscripción de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta al criterio de renta producto excluye por definición las rentas que no sean producto de una renta productora de riqueza, en este sentido, las ganancias de capital no forman parte del concepto de renta producto, siendo que se trata de renta ingreso, no sujeta al impuesto, -salvo la ganancia de capital producida por la enajenación de activos a los cuales se les ha aplicado la depreciación, según lo dispone el artículo 8) inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Por otra parte, en el artículo 16º de la LISR, se indica que la renta disponible se determina a partir de la renta imponible, menos el impuesto correspondiente y las reservas especiales, y debe adicionarse las ganancias obtenidas, ya sean gravadas o exentas, sin embargo no hace mención a las rentas no sujetas, por lo tanto, esta Dirección General considera que las ganancias de capital, tal como la venta de terreno como actividad no habitual, no debe incluirse en la renta imponible, para efectos de gravar la distribución de* ***dividendos****, establecida en el artículo 18 de la LISR.*

*En conclusión, esta Dirección General coincide con el criterio vertido por la consultante, en el sentido de que la ganancia de capital obtenida por la venta de un terreno, cuando no existe la habitualidad, no está sujeta al impuesto sobre las utilidades, no forma parte de la renta disponible, por lo tanto la distribución de esta ganancia de capital no está sujeta al impuesto sobre renta disponible ni al impuesto sobre remesas al exterior por este concepto.*

Vemos entonces que la Administración Tributaria -AT- tenía un parecer apegado a lo que indica la letra de la LISR.

Sin embargo, en el año 2014, el Tribunal Fiscal Administrativo emite criterio sobre el gravamen de dividendos pagados a un no domiciliado siendo que en la fiscalización la AT los consideró gravables y el TFA lo respaldó, el dividendo provenía de ganancias de capital de la venta de acciones.

En esta sentencia citada se indica que la sujeción o no de las ganancias de capital para efectos de dividendos no existe en la norma tributaria, por lo que esas distinciones de exclusión según el artículo 6 en cuanto a renta bruta de la LISR no aplican en renta disponible, además dice que los elementos cuantitativos y cualitativos del impuesto a los dividendos son diferentes como así lo ha confirmado jurisprudencia de la Sala I en estas cuestiones.

Lo anterior nos parece un criterio equivocado en la aplicación de la LISR, las ganancias de capital deben estar gravadas en el impuesto a utilidades para estar sujetas en el impuesto a los dividendos, el análisis del gravamen o no surge de los propios criterios de sujeción analizados al inicio de este artículo.

Relevante tener en cuenta que este fallo del TFA va en contra de la sentencia de la Sala I No. 1181-2009, en la que se reconoce un criterio en línea de que si los ingresos no son sujetos en impuesto a utilidades no deberán estar sujeta a dividendos.