DGT-1784-2019

**Estado:**open  
  
**Número:**  
  
**Fecha:**Miércoles, Octubre 09, 2019  
  
**Origen:**Dirección General de Tributación  
  
**Descriptores:**Impuesto sobre la renta, rentas de capital, impuesto utilidades  
  
**Introducción:**

Están gravados con el  Impuesto sobre las Rentas del Capital establecido en el Capítulo XI de la LISR,  los beneficios que distribuya una sociedad a sus socios y que provienen del ejercicio de una actividad inmobiliaria no sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, en tanto tales beneficios no estén exentos conforme las excepciones que establece el artículo 28 bis de la LISR.

Mediante una interpretación sistemática y teleológica de la normativa arriba indicada , se puede entonces afirmar que cuando los beneficios que se hayan obtenido con ocasión de las rentas de capital inmobiliario se pongan a disposición de los socios del contribuyente del artículo 28 de la LISR, dichos beneficios que provienen del ejercicio de una actividad inmobiliaria no sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, están gravadas con el Impuesto sobre las Rentas de Capital que se habían señalado en el subinciso iv. inciso a) acápite 2) del artículo 27 ter de la LISR, por tener el carácter de dividendos, participaciones sociales o beneficios asimilables a dividendos.

**Titulo**

Señor  
[...]  
[...]  Ltda.  
Presente

Notificaciones:  
Correo electrónico:  
[...] .com  
Atención:  [...]

Asunto: Respuesta a la consulta tributaria amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, relacionada con la aplicación del artículo 27 ter inciso 2), sub inciso a), numeral iv) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Estimado señor:

En atención a su nota sin número recibida el 07 de agosto del presente año en esta Dirección General, mediante la cual presenta una consulta tributaria amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, Ley No. 4755 del 03 de mayo de 1971 (en adelante CNPT), relacionada con la aplicación del artículo 27 ter inciso 2), sub inciso a), numeral iv de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (en adelante LFFP), Ley No. 9635 del tres de diciembre del año dos mil dieciocho, Título II, denominada Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR); al respecto se le indica:

I.- Antecedentes:

Indica la consultante como antecedente lo siguiente:

1. La consultante es una entidad local dedicada exclusivamente a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, de modo que la totalidad de las rentas percibidas corresponden a rentas provenientes del alquiler de locales comerciales.

2. Que desde el 30 de junio de 2014, su representada se encuentra inscrita ante la Dirección General de Tributación bajo la actividad económica denominada "alquiler de locales comerciales y centros comerciales" (código 701002), estando sujeta al impuesto sobre las utilidades por el desarrollo de tal actividad.

3. Que a partir de las modificaciones introducidas a la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas), por medio de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (Ley 9635 del 3 de diciembre de 2018), Título II, se deriva que las rentas obtenidas por la consultante constituyen rentas del capital inmobiliario y se encuentran gravadas con el nuevo impuesto sobre rentas y ganancias de capital, contenido en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4. Indica la consultante que en el Capítulo XI de ese cuerpo normativo dispone el tratamiento tributario correspondiente a las rentas del capital mobiliario, dentro de las cuales se incluye lo relativo a las distribuciones de renta disponible, sin que quede claro si lo indicado en cuanto a tales rendimientos es aplicable a la distribución de beneficios por parte de sociedades cuya única actividad se deriva de arrendamientos de bienes inmuebles.

II.- Consulta:

El consultante textualmente presenta la siguiente consulta:

“¿Resulta aplicable el impuesto sobre rentas del capital cuando los beneficios que distribuya una sociedad a sus socios provienen del ejercicio de una actividad inmobiliaria no sujeta al impuesto sobre las utilidades?”

III.- Criterio del consultante:

La  consultante manifiesta lo siguiente:

Indica  que en el caso de que una sociedad dedicada exclusivamente al desarrollo de una actividad inmobiliaria, cuyas únicas rentas se deriven de arrendamientos de bienes inmuebles y que esté sujeta al impuesto sobre rentas del capital (Capítulo XI), distribuya beneficios a sus socios, tales rendimientos no corresponden a renta disponible y, por lo tanto, no se trata de rentas del capital mobiliario, según se define en el artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta –en adelante LISR-, de forma tal que estas rentas no estarán sujetas al nuevo impuesto sobre rentas del capital.

Sostiene que el artículo 27 de ese mismo cuerpo normativo, el nuevo impuesto recae sobre las rentas del capital y ganancias del capital. El artículo 27 bis de la LISR establece como hecho generador de este impuesto 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 (...)".

A su vez, el artículo 27 ter enlista las rentas del capital mobiliario gravadas con este impuesto, disponiéndose en el inciso 2), sub inciso a) numeral iv) que constituyen rentas del capital mobiliario:

"iv. Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales, así como la distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos.

Para estos efectos, se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes, mencionados en el artículo 2 de esta ley, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 de esta ley.

(...)" (La negrita no corresponde al original).

Razona el consultante de la cita anterior, que el impuesto sobre rentas del capital solamente grava aquellas rentas del capital mobiliario consideradas como renta disponible, cuya distribución se dé en la forma de dividendos, participaciones sociales u otros beneficios asimilables a dividendos. En otros términos, la renta disponible es el género, mientras que los dividendos, participaciones sociales o beneficios asimilables a dividendos son la especie, no debiendo entenderse que se trata de cuatro supuestos distintos de imposición, sino de uno solo: la distribución de renta disponible a favor de los socios de la respectiva sociedad.

Indica el consultante que tal distribución podrá materializarse bajo el calificativo de dividendos o participaciones sociales, o por tratarse de pagos asimilables a dividendos, en cuyo caso será responsabilidad de la Administración Tributaria demostrar la existencia de negocios jurídicos que encubren una distribución de renta disponible con el fin evitar el pago del respectivo impuesto.

Como sustento de su dicho, presenta el oficio DGT-749-2012 del 24 de agosto de 2012, resuelto por la Dirección General de Tributación, en donde se determina que las rentas que perciben los accionistas de una sociedad, denominadas "honorarios", provienen de su renta disponible y por ende se consideran como beneficios asimilables a dividendos:

"Es decir, de la renta bruta de […] S.A., se deducen los costos y gastos necesarios para la obtención del ingreso gravable. Una vez hecho esto, la empresa obtiene la renta neta o renta imponible, sobre la cual, como todo contribuyente, debe declarar aplicando la tarifa de impuesto correspondiente. Una vez deducida la tarifa de impuesto, la contribuyente se encuentra en la posibilidad de disponer del remanente, es decir la renta disponible, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Y en el caso de que la consultante decida proceder a la repartición de la renta disponible, la misma debe entenderse que se realiza por concepto de dividendos, pues en aplicación de la legislación tributaria no puede clasificarse de otra forma. Por lo que procedería la retención respectiva, de conformidad con los artículos 16 y 16 del Impuesto sobre la Renta.

En conclusión, se considera que la repartición de honorarios que realiza la sociedad consultante, debe entenderse como un reparto de dividendos, pues a fin de cuentas no es otra cosa que la distribución del remanente de los ingresos de la sociedad, una vez deducido lo que autoriza la legislación tributaria.

Entonces, esta Dirección General comparte el criterio del consultante respecto a la no retención en la fuente por concepto de salarios. No obstante, no se comparte el criterio en cuanto a la no retención en la fuente por concepto de dividendos, pues se considera que la distribución de utilidades que hace la sociedad consultante no puede llamarse de otra forma que no sean dividendos, de acuerdo con nuestra legislación, por lo que debe realizar la debida retención."

Indica que, resulta evidente la necesidad de analizar detalladamente el concepto de renta disponible desarrollado en la propia LISR, pues solo aquellos rendimientos que se encuentren cubiertos por esta definición estarán gravados con el nuevo impuesto.

Asimismo, indica que no existe duda alguna de que el término renta disponible se encuentra estrictamente ligado al impuesto sobre las utilidades, regulado en el Titulo 1 de la LISR, pues el propio párrafo segundo del precitado artículo 27 ter inciso 2) sub inciso a), numeral iv), es claro al señalar que la renta o ingreso disponible no es otra cosa que el monto restante de que puedan disponer los contribuyentes del impuesto sobre las utilidades después de haber cancelado la respectiva deuda tributaria correspondiente a este mismo impuesto. Existiendo renta disponible, puede disponerse la distribución de dividendos, participaciones sociales u otros beneficios asimilables a socios, tal y como lo señala expresamente el numeral de referencia.

Sostiene que el tema se aclara a partir de lo indicado en el artículo 28, inciso c) del Reglamento a la Ley del impuesto sobre la Renta (en adelante RLISR), el cual señala:

"Artículo 28.- Definición de rentas del capital mobiliario. A efectos de lo dispuesto en el numeral 27 ter inciso 2) de la Ley, deberán observarse las siguientes disposiciones atinentes a las rentas del capital mobiliario:  
(…)  
c) Rendimientos por las distribuciones de renta disponible, excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas y demás beneficios asimilables a dividendos. Tendrán la consideración de rendimientos por distribuciones de renta disponible aquellos procedentes de la distribución de utilidades de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, pagados a socios o beneficiarios en la forma de dividendos, participaciones sociales o cualquier otro título de participación asimilable a dividendos. (. .)"

Señala el consultante que en el caso de una sociedad cuya única actividad se deriva de arrendamientos de bienes inmuebles y que tributa por la totalidad de sus rentas inmobiliarias bajo las reglas del impuesto sobre rentas del capital, según lo dispuesto en el Capítulo Xl, es notorio que no se trata de un contribuyente del impuesto sobre las utilidades, de forma tal que el remanente con que cuente luego de haber pagado el impuesto sobre rentas del capital nunca podrá ser considerado como renta o ingreso disponible en los términos de la LISR.

Por consiguiente, manifiesta la consultante que la delimitación conceptual utilizada en la LISR, permite afirmar que los rendimientos que se paguen a favor de los socios de sociedades que se encuentren en una situación como la descrita en el párrafo anterior, no tendrán la consideración de renta disponible, por lo que no existe impuesto alguno que cobrar en el acto de su distribución, sin importar el calificativo que se otorgue a dicha distribución de beneficios.

Adicionalmente, continua indicando que esta posición encuentra sustento en el hecho de que, al crear un nuevo impuesto con el que se centralizaran las reglas aplicables a las rentas del capital, el legislador mantuvo textualmente la terminología utilizada en el anterior Capítulo VIII de la LISR que establecía la cédula del impuesto sobre la renta disponible, cuyo ligamen con el impuesto sobre las utilidades era incuestionable. Queda entonces demostrada la intención del legislador de gravar solamente los rendimientos correspondientes a distribuciones de renta disponible de los contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre rentas del capital mobiliario los rendimientos repartidos a socios de sociedades no sujetas al impuesto sobre las utilidades.

En conclusión expresa el consultante que con fundamento en el análisis efectuado en el apartado anterior, es su criterio que la distribución de beneficios realizada a favor de socios de una sociedad que no esté sujeta al impuesto sobre las utilidades, se encuentra excluida del ámbito de aplicación del impuesto sobre las rentas del capital mobiliario, específicamente en lo que respecta a las distribuciones de renta disponible.

VI.- 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 manifiesta que no comparte el criterio del consultante, por las razones que se describen a continuación:

A partir de la reforma fiscal implementada en el Título II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, se derogan los artículos 16 al 19 de la Ley No. 7092 referidos al Impuesto sobre la Renta Disponible, y se adiciona un Capítulo XI, creándose el tributo denominado  “Impuesto sobre las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital”.

De lo anterior, se puede afirmar que con la derogatoria del articulado citado la reforma legislativa No. 9635 crea un nuevo impuesto, a fin de incluir una serie de nuevos supuestos -además de los propios de la renta disponible-, convirtiéndolo así en el Impuesto sobre las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital y dejando de ser el Impuesto sobre la Renta Disponible o cualquier otro impuesto que se considere como propio del Impuesto sobre las Rentas de Capital .

Esta decisión del legislador no fue gratuita, ya que pretendió no sólo gravar nuevos supuestos que clasifiquen como rentas o ganancias de capital establecidas en el artículo 27 ter de la Ley, sino también amplió el objeto del impuesto para el caso específico de los dividendos, participaciones sociales y otros beneficios asimilables a aquellos .

De este modo, se sujetaron no sólo las rentas de capital anteriormente denominadas como “renta o ingreso disponible” de contribuyentes del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, refiriéndose con ello a contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades; sino también aquellas rentas que distribuyan los contribuyentes del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En consecuencia, se gravan similares manifestaciones de riqueza con un sólo impuesto, denominado “Impuesto sobre las rentas de capital”, y con una misma tarifa del impuesto establecida en el artículo 31 ter de la LISR.

De esta manera, se reitera que las rentas de capital establecidas en el párrafo segundo del subinciso iv. del apartado a) del numeral 1 del artículo 27 ter de la Ley, se refiere al Impuesto sobre las Rentas de Capital y no sólo a la renta disponible de los contribuyentes del artículo 2 de la LISR. Indica la norma legal:

“Artículo 27 ter- Materia imponible. Las rentas del capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario y ganancias y pérdidas del capital.

1. (…)

2. Rentas del capital mobiliario

a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de este título:

(…)

iv. Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales, así como la distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos.

Para estos efectos, se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes, mencionados en el artículo 2 de esta ley, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 de esta ley.

(…)

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberá adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del párrafo segundo de este numeral iv), a efectos de obtener la renta o el ingreso disponible.

Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley, que sean sociedades de personas de derecho o de hecho, fideicomisos y encargos de confianza, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley, se considerará que el ciento por ciento (100%) de la renta disponible, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo de este numeral iv, corresponde a los socios, los fideicomisarios o los beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el territorio nacional. Tratándose de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país que actúen en él, el ciento por ciento (100%) de la renta disponible que se acredite o remese a la casa matriz constituye ingreso gravable, de conformidad con lo dispuesto en el título IV de esta ley.

No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto contenido en este artículo sobre la renta disponible de las personas físicas.(…)” (el resaltado no es del original).

Es importante resaltar que en relación con el párrafo segundo del subinciso iv. del apartado a) del numeral 1 del artículo 27 ter de la Ley que señala la consultante y que define la renta disponible, la misma efectivamente se está refiriendo a los dividendos, participaciones sociales y otros beneficios asimilables a dividendos cuyo origen sea la renta o ingresos disponibles en el Impuesto sobre las Utilidades, sin que por ello se deba entender en modo alguno, que engloba a aquellos dividendos, participaciones o beneficios asimilables a dividendos de las empresas que estén sujetas como contribuyentes del Impuesto sobre las Rentas de Capital, pero tampoco significa que por ello no están sujetos los beneficios referidos de estos últimos contribuyentes.

Asimismo, se debe entender que, tanto el párrafo segundo de referencia como los subsiguientes se refieren a aquellos contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades; sin embargo, el primer párrafo debe interpretarse como el marco normativo general que sujeta los dividendos, participaciones sociales, excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos. Si el legislador hubiera dispuesto gravar únicamente los beneficios que provengan de empresas sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, hubiera dispuesto, en un mismo párrafo y no en dos, que las rentas a gravar son aquellas cuyo origen sea la renta disponible de contribuyentes del artículo 2 de la LISR. Interpretar lo contrario implicaría malograr el fin último de la reforma fiscal implementada a partir de la Ley No. 9635, cual es el aumentar la recaudación, a través de la derogatoria de los artículos 16 al 19 de la Ley No. 7092 anterior a la Ley No. 9635, normas que anteriormente gravaban todo tipo de pago de dividendos.

Por otra parte, es importante diferenciar entre el pagador de los dividendos del receptor del pago, los cuales no pueden ser la misma persona: el primero será el agente retenedor del impuesto y el segundo es contribuyente del impuesto a las rentas de capital mobiliario por pago de dividendos.

A este respecto y tomando en cuenta el artículo 27 ter de la LISR, toda persona jurídica y demás entes que obtengan rentas del capital inmobiliario provenientes del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles, serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de Capital inmobiliario; asimismo, en el caso de pagar o acreditar rentas de capital mobiliario –de cualquier tipo–, fungirán como agentes retenedores conforme el artículo 31 quater de la LISR. Este artículo señala:

“Artículo 31 quáter- Declaración, liquidación y pago de las rentas del capital y ganancias o pérdidas de capital

Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago del impuesto sobre las utilidades, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros (INS) y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta ley, está obligada a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en este capítulo. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas lo retenido. Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en este capítulo, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

Así las cosas, de la norma invocada se extrae diáfamente clara  que no importa si la persona jurídica o entidad pagadora de los dividendos está o no sujeta al Impuesto sobre las Utilidades. En otros términos, es irrelevante que el pagador de los dividendos sea contribuyente del impuesto citado para cumplir la obligación de actuar como agente retenedor.

Mediante una interpretación sistemática y teleológica de la normativa arriba indicada , se puede entonces afirmar que cuando los beneficios que se hayan obtenido con ocasión de las rentas de capital inmobiliario se pongan a disposición de los socios del contribuyente del artículo 28 de la LISR, dichos beneficios que provienen del ejercicio de una actividad inmobiliaria no sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, están gravadas con el Impuesto sobre las Rentas de Capital que se habían señalado en el subinciso iv. inciso a) acápite 2) del artículo 27 ter de la LISR, por tener el carácter de dividendos, participaciones sociales o beneficios asimilables a dividendos.

En conclusión, están gravados con el  Impuesto sobre las Rentas del Capital establecido en el Capítulo XI de la LISR,  los beneficios que distribuya una sociedad a sus socios y que provienen del ejercicio de una actividad inmobiliaria, no sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, en tanto tales beneficios no estén exentos conforme las excepciones que establece el artículo 28 bis de la LISR.

De esta forma, queda atendida su consulta.

Cordialmente,

Giovanni Tencio Pereira  
Director General de Tributación a.i.