DGT-1372-2019

Dirección General de Tributación

San José, 16 de Agosto de 2019.-

Asunto: Respuesta a Consulta de conformidad con artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Estimados señores:

En atención a su oficio sin número, recibido en esta Dirección General el 10 de junio de 2019, en el cual plantea una consulta tributaria de conformidad con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; al respecto se le indica lo siguiente:

I. Antecedentes

El consultante indica lo siguiente: 1.- Que el objeto o negocio social de sus representadas consiste en el arrendamiento de vehículos y en la modalidad renting. 2.- Que el arrendamiento de vehículos y el renting es la actividad lucrativa que genera los principales ingresos gravados de las empresas y que entre sus clientes están personas físicas, domiciliadas y no domiciliadas, además de personas jurídicas que son contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades y entidades previstas en el artículo 3 de la ley del Impuesto sobre la renta dentro de las que se encuentran entidades estatales.

II. Consulta

“a) ¿Es aplicable la retención prevista en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) sobre las rentas obtenidas por nuestras representadas por los servicios de arrendamiento de vehículo y en la modalidad renting?”

III. Criterio de la Contribuyente.

Para el contribuyente no procede efectuar la retención establecida en el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –LISR-, debido a que las actividades descritas constituyen la actividad lucrativa para la cual fueron constituidas y por la que perciben ingresos. Asimismo, que la disposición en el capítulo XI, numeral 2 del artículo 27 ter de la LISR no es de aplicación para sus representadas y por consecuencia la tarifa del 15% señalada en el capítulo mencionado no es afecta a sus operaciones.

Como respaldo de su dicho cita los artículos 1, 2, 27 bis y el numeral 2) del artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)[1], denominados por su orden como “Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible”, “Contribuyentes”, “Hecho generador” y “Materia imponible”, para concluir de dichas normas, lo siguiente:

“1. Las rentas producidas por la prestación de servicios (entre ellos el alquiler de vehículos y renting) de fuente costarricense que obtenga una empresa, cuyo objeto social o principal actividad lucrativa, consiste justamente en brindar esa clase de servicios, siempre calificará, para fines del Impuesto sobre la Renta, como una renta sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, siendo el contribuyente, en este caso, la persona jurídica constituida para tal fin mercantil.

2. Si por el contrario, una persona que no realiza una actividad empresarial lucrativa decide arrendar un bien mueble obtendrá una renta del capital mobiliario sujeta a las disposiciones previstas en el capítulo XI de la LISR.”

3.-No queda duda que el Capítulo XI sólo está previsto para que se tributen las rentas pasivas, debido a que esa fue la voluntad del legislador.

4.- Que la redacción incluida en el borrador del RLISR podría resultar a todas luces ilegal. Esto porque la redacción da a entender que la retención del 15% sobre el importe pagado también procederá para un contribuyente del Impuesto a las Utilidades, aunque para ese escenario la retención sería un pago a cuenta.

Lo anterior, basándose en que: a.- La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (LFFP) creó una nueva cédula tributaria para las rentas pasivas, entendiendo las mismas como aquellas que no provienen de una actividad empresarial lucrativa, las cuales se ubican en el Capítulo XI de LISR.

b.- En cuanto a las rentas de capital mobiliario, no hay una definición expresa de dicho concepto en la LISR, por lo que tal normativa se limita a mencionar los tipos de renta que calificarán como rentas del capital mobiliario dentro de las que se encuentran las rentas obtenidas por arrendamientos de bienes muebles. c.- Que el borrador del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR) define el concepto de “actividad lucrativa”[2], la cual en su criterio le da especial importancia al carácter empresarial de la actividad lucrativa, como también se puede observar en la definición de “Empresa” que hace el Reglamento citado. d.- Que cualquier renta que provenga de dicha actividad calificará como una renta activa originada en el devenir de su actividad lucrativa, y en consiguiente, no podrá ser considerada como una renta pasiva en el numeral 2 del artículo 27 ter de la LISR. En su caso concreto indica que las empresas representadas son sociedades anónimas con ánimo mercantil que cuentan con oficinas, locales comerciales, trabajadores, asesores independientes, recursos financieros, etc y que todos esos factores están destinados a la prestación de un servicio recurrente y notorio. e.- En cuanto a las rentas pasivas estas son rentas no empresariales que no necesitan la intervención del contribuyente para su generación, como por ejemplo: dividendos, cualquier otra forma de distribución de utilidades provenientes de participaciones en otras entidades, intereses, regalías, ganancias de capital o mayores valores provenientes de la enajenación de bienes o derechos que a su vez generen rentas pasivas, rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes muebles o inmuebles y las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles, entre otras. f.- Además, indica que sus representadas no están en posición de soportar una disminución de un 15% de sus ingresos corrientes, ya que afecta negativamente su flujo de caja.

IV. Criterio de esta Dirección General.

El consultante se cuestiona si las rentas que obtengan sus representadas como producto de la actividad económica del arrendamiento de vehículos y en la modalidad renting, debe aplicarse la retención del impuesto que establece el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

En su criterio, la retención no debe realizarse debido a que considera que las actividades económicas descritas están sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, tanto por el hecho generador, el contribuyente, el fin de lucro de la actividad que persigue la empresa así como de la serie de factores (oficinas, locales comerciales, trabajadores, asesores independientes, recursos financieros, etc), que conlleva a determinar que, lejos de constituir una renta pasiva propia del Impuesto sobre las Rentas del Capital sujeta al Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las actividades descritas en la consulta constituyen rentas activas propias del Impuesto sobre las Utilidades.

Al respecto, esta Dirección General no comparte el criterio del consultante, por las siguientes razones:

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta implementada a partir de la entrada en vigencia del Título II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas[3] -LFFP- incorpora un Capítulo XI a la LISR que incluye una nueva regulación sobre el tratamiento tributario de las rentas pasivas, las cuales clasifica en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario y ganancias y pérdidas de capital, y sobre las cuales aplica una tarifa impositiva general del 15% sobre la base imponible de la renta obtenida.

De lo anterior se desprende que el nuevo sistema impositivo de las rentas separa las rentas pasivas de aquellas rentas generadas como producto de la actividad económica lucrativa propia del objeto del Impuesto sobre las Utilidades establecido en el artículo 1 de la LISR.

Como regla general, las rentas del capital mobiliario gravadas con el Impuesto sobre las Rentas del Capital incluyen a las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su naturaleza, de bienes muebles, entre otros, en el subinciso ii) inciso a) numeral 2) del artículo 27 ter de la LISR denominado “Materia Imponible”.

De conformidad con el artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta denominado “Retenciones en la Fuente” que establece el Decreto No. 41818-H del 17 de junio de 2019[4], la retención que señala el primer párrafo del artículo 23 inciso c) de la LISR se comunicará por parte de la Administración Tributaria al menos tres meses antes de la entrada en vigencia de la retención que se vaya a implementar, por lo que la misma no se está efectuando actualmente. En su lugar, las rentas del capital mobiliario deben ser objeto de autoliquidación por parte del contribuyente, mediante el formulario D-149 denominado “Autoliquidación de Rentas de capital mobiliario”.

Como reglas de excepción, la misma reforma legal establece excepciones a esa separación entre las rentas pasivas y las rentas activas, señalando criterios en los que las rentas pasivas deben declararse dentro del Impuesto sobre las Utilidades y no en el Impuesto sobre las Rentas del Capital:

A.- Integración de rentas por afectación. La reforma legal de la LFFP introduce un criterio de globalización por afectación, de conformidad con el cual las rentas y ganancias de capital provenientes de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente deberán tributar conforme a las disposiciones del Impuesto sobre las Utilidades.

Al respecto, los artículos 1, 1 bis, 27 bis y 28 de la LISR, regulan el tema del tratamiento de las rentas de capital que están afectas al Impuesto sobre las Utilidades, y que por tal condición deben permanecer en ese impuesto y no en el Impuesto sobre las Rentas del Capital:

“Artículo 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.

(…)

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 provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa (el resaltado no corresponde al original)

(…)”

“Artículo 27 bis.- Hecho generador.

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 sobre las Utilidades”.

“Artículo 28.- Contribuyentes

Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión (…), que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el período fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo expuesto en el artículo 1 de la Ley o el impuesto a remesas al exterior”

Como se puede observar, toda renta de capital que se encuentre afecta a las rentas del Impuesto sobre las Utilidades, deben tributarse bajo este impuesto. Este principio se recoge en el artículo 3 bis del Reglamento de la LISR a través de lo que denomina “Integración de rentas gravables”.

La integración de rentas gravables se presenta cuando los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos en las rentas de capital por concepto de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes muebles, intangibles y otros derechos de propiedad intelectual y bienes inmuebles, se consideran afectos al Impuesto sobre las Utilidades, debido a que ese patrimonio se utiliza realmente en una actividad que está sujeta a este último impuesto, por lo que en consecuencia las rentas deben integrarse al compartir ambas rentas patrimonios que son totalmente o parcialmente indivisibles.

En sentido contrario, cuando el patrimonio que se utiliza para generar la renta de capital es distinto o puede dividirse del patrimonio que genera las rentas sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, se tiene como consecuencia que no deben integrarse las rentas en el Impuesto sobre las Utilidades al no estar afectos a la actividad lucrativa del contribuyente según lo dispuesto en el artículo 1 bis inciso 3) de la LISR, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que provengan de estos, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

De lo anterior, se puede concluir que en los casos en que se presente la afectación de patrimonios, la integración de las rentas de capital a las rentas del Impuesto sobre las Utilidades constituye una obligación que debe reflejarse en los deberes formales y materiales de las obligaciones tributarias. Por ende, su incumplimiento genera las consecuencias previstas en los artículos 103 inciso b), 124, 144, 150 y 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, normas referidas a las facultades de la Administración Tributaria para la verificación de oficio de la exactitud de las declaraciones tributarias de los contribuyentes, así como a los procedimientos administrativos de sanción administrativa por inexactitud u omisión en el impuesto a declarar.

B.- Traslado al Impuesto sobre las Utilidades como opción a la utilización de un derecho. Como se señaló anteriormente, existen otros supuestos en los que el contribuyente puede elegir mantenerse o trasladarse al Impuesto sobre las Utilidades respecto de las rentas de capital mobiliario que pertenecen al Capítulo XI de la LISR.

En este sentido, el artículo 3 quater del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica lo siguiente:

“Artículo 3 quater.- Opción para tributar rentas mobiliarias en el impuesto sobre las utilidades. En el caso de las rentas mobiliarias indicadas en el artículo 27 ter, apartado 2), inciso a), subinciso ii) de la Ley, cuando los contribuyentes tengan contratado un mínimo de un empleado para la generación de dichas rentas, cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital mobiliario citados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley, debiendo comunicarlo de previo a la Administración Tributaria.”

De esta forma, la norma reglamentaria reconoce el derecho del contribuyente del Impuesto sobre las Rentas del Capital, a optar, elegir y decidir si desea trasladarse a declarar sus rentas del capital mobiliario en el Impuesto sobre las Utilidades, no porque haya afectación de patrimonios, sino porque la norma le da ese derecho en el tanto cumpla el mismo requisito que el segundo párrafo del artículo 28 de la LISR le impone a los contribuyentes que obtienen rentas del capital inmobiliario, cual es el comunicar a la Administración Tributaria que cuenta con un mínimo de un empleado contratado para efectos de la generación de las rentas de capital. Por disposición de la norma reglamentaria 3 quater, el empleado debe estar sometido a la Caja Costarricense del Seguro Social, requisito que es conteste con la obligación en el Impuesto sobre las Utilidades de encontrarse al día en el pago del seguro social de los empleados para poder deducir el gasto por salarios (artículo 9 inciso j) de la LISR).

Conclusión.

1.- Las rentas obtenidas por las empresas consultantes referidas a los servicios de arrendamiento de vehículos y en la modalidad renting, están sujetas a la retención prevista en el inciso c) del artículo 23 de la LISR. No obstante, lo anterior, por disposición del artículo 21 del Reglamento de la LISR implementado a partir del Decreto No. 41818-H, estas rentas no serán objeto de retención en la fuente hasta que la Administración Tributaria así lo comunique al menos 3 meses antes de su entrada en vigor. Por lo anterior, las rentas del capital mobiliario deben autoliquidarse y declararse en el formulario D-149 Autoliquidación de Rentas de capital mobiliario.

2.- Las rentas obtenidas por las empresas consultantes referidas a los servicios de arrendamiento de vehículos y en la modalidad renting deben declararse en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, salvo que ocurra alguna de las siguientes situaciones:

a.- Por principio de afectación de patrimonios, las rentas del capital deben, por obligación, integrarse al Impuesto sobre las Utilidades, al realizarse las rentas de capital en patrimonios que sean indivisibles y por tanto se encuentren afectas al Impuesto sobre las Utilidades.

b.- Por aplicación del derecho que establece el artículo 3 quater del Reglamento de la LISR, cuando el contribuyente de la renta de capital comunica a la Administración Tributaria que tiene contratado un mínimo de un empleado para la generación de dichas rentas, cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social.

3.- La retención del 15% sobre el importe pagado en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, en los casos en que esta esté implementada, constituye un pago a cuenta debido a que la LISR así lo establece el párrafo quinto del artículo 1 de la LISR y sólo para los casos en que las rentas del capital estén afectas, por lo que el Reglamento se está sujetando a la disposición legal. En los casos en que no hay afectación, la retención en comentario constituye un impuesto único y definitivo.

De esta forma queda atendida su consulta,

Atentamente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

Mónica Corrales Ulloa

Comisión de Reforma Tributaria

C.Rees

C: archivo, consecutivo, Subdirección de Digesto Tributario

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

[1] La Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092 del xxx fue modificada por el Título II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, adicionando un Capítulo XI denominado “Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital”.

[2] “Actividad lucrativa. Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización, por cuenta propia, de factores de producción y de recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios”

[3] Ley No. 9635 del 03 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital No. 202 a la Gaceta No.225 del 4 de diciembre de 2018.

[4] denominado “Modificaciones y adiciones al