**DGT-085-2020**

San José, 22 de enero de 2020

|  |  |
| --- | --- |
| Señor   [...]  Representante Legal   [...]  S.A.  S.         O. | Notificaciones:  Sra.  [...]  [notificaciones@ [...] .com](mailto:notificaciones@grupointeca.com)  O al fax:  [...] . |

**Asunto: Consulta del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre rentas de capital.**

Estimado señor:

Nos referimos a su escrito sin número de fecha 15 de noviembre de 2019, presentado en esta Dirección General el 21 de noviembre del mismo año, mediante el cual formula una consulta tributaria al amparo del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, en adelante Código, acerca de la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual.  Al respecto, se le indica lo siguiente.

La presente misiva reúne los requisitos para ser considerada una consulta tributaria al amparo del numeral 119 del Código.

**I.            ANTECEDENTES.**

Manifiesta que su representada es una empresa constituida en el país y dedicada exclusivamente al desarrollo de actividades inmobiliarias, incluyendo el alquiler de bienes inmuebles. Y desde el inicio se inscribió ante la Administración Tributaria en esta actividad comercial como contribuyente del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y así ha venido tributando.

Agrega que con la entrada en vigencia del Título II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635 de 3 de diciembre de 2018, en adelante LFFP, las rentas provenientes de alquileres de bienes inmuebles pasaron a ser consideradas rentas del capital inmobiliario, dejando de ser consideradas como rentas provenientes del Impuesto a las Utilidades, que eran rentas por actividad lucrativa.

Indica que en virtud de la aplicación del criterio de especialidad por tipo de renta, las rentas de capital inmobiliaria, a partir de la entrada de dicha Ley, quedaron gravadas con un nuevo impuesto sobre rentas de capital, según lo regulado en el capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Señala que a partir del 1 de julio de 2019, por esas rentas se tributa bajo una tarifa general del 15% que se aplica sobre el 85% del ingreso bruto, concediendo al contribuyente la posibilidad de deducir como gasto el monto equivalente a un 15% de los ingresos por alquileres de inmuebles, sin necesidad de prueba alguna y sin que sea posible alguna otra deducción.

El consultante en su escrito manifiesta que estos contribuyentes deben presentar la declaración D-125 y pagar el impuesto de manera mensual.  Sin embargo, considera que hay falta de precisión normativa para el periodo fiscal 2019, que va del 1 de octubre de 2018 al 30 de setiembre de 2019; ya que las rentas que obtenga su representada por alquiler de bienes inmuebles podrán entenderse sujetas a dos impuestos, por cuanto las rentas obtenidas a partir del 1 de julio de 2019 se entiende gravadas con el nuevo impuesto, como con el Impuesto a las Utilidades (léase en adelante IU), al no existir disposición alguna que excluya las rentas del capital inmobiliario obtenidas al mismo tiempo, a partir del 1 de julio con el IU y con el Impuesto de rentas de capital y ganancias de capital.

La falta de normas reglamentarias o lineamientos de la Dirección General de Tributación  sobre la manera correcta de tributarse por las rentas del capital inmobiliario, de las rentas de los meses de julio, agosto y setiembre de 2019, imposibilita a su representada a cumplir con los deberes formales que le impone la normativa, al tener duda si dichas rentas deben declararse mediante el formulario de rentas de capital (D-125) y si también deben incluirse en la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta (modelo D-101).

**II.            CONSULTA CONCRETA.**

*“¿Debe mi representada incluir las rentas del capital inmobiliario obtenidas durante los meses de julio, agosto y setiembre de 2019 como parte de la renta bruta a efectos de la autoliquidación y pago del impuesto a las utilidades de su periodo fiscal 2019?”*

**III.            CRITERIO DEL CONSULTANTE.**

Estima su representada que las rentas por alquiler de bienes inmuebles correspondiente a los meses de julio, agosto y setiembre de 2019 **no** deben formar parte de la renta bruta, con base en la cual se calculará el Impuesto a las Utilidades del período fiscal 2019.  En su lugar, dichas rentas deben ser declaradas y pagadas de manera mensual con fundamento en lo dispuesto en el capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, en adelante LISR.

Indica que bajo el concepto de renta producto, sistema sobre el que se basa el sistema costarricense de imposición sobre las rentas, según el cual existe un impuesto independiente por tipo de impuesto, la LFFP introduce un nuevo capítulo (XI) denominado rentas del capital y ganancias del capital.  Tal como señala el artículo 27 de la LISR, el impuesto regulado en esta nueva cédula recae sobre las rentas de capital y las ganancias de capital, de donde se infiere que es un nuevo impuesto que por su propia naturaleza, grava las rentas pasivas, a diferencia de las rentas del Impuesto sobre las Utilidades que grava las rentas provenientes de una actividad lucrativa.  Y pasa a citar y explicitar lo dispuesto en el artículo 27 ter de la LISR.

Agrega que el numeral 28 de la LISR, referido a los contribuyentes dispone:

***“Artículo 28- Contribuyentes.****Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión, contemplados en la Ley N.° 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997, así como cualquier otra figura jurídica similar que capte recursos del mercado de valores, que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el periodo fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley o el impuesto a remesas al exterior.*

*No obstante, los contribuyentes que obtengan rentas del capital inmobiliario, para cuya generación tengan contratado un mínimo de un empleado, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley, debiendo comunicar, expresamente, esta opción a la Administración Tributaria antes del inicio del periodo fiscal regulado en el artículo 4 de esta ley, y mantenerla por un mínimo de cinco años.*

*Tratándose de fondos de inversión, deberán cumplir las mismas obligaciones contables aplicables a los contribuyentes del impuesto a las utilidades.” (El destacado no corresponde al original)”*

Continua manifestando que de dicho artículo se extrae como **regla general** que los contribuyentes que obtengan rentas del capital inmobiliario tributaran bajo el nuevo impuesto sobre rentas de capital y ganancias de capital, disponiéndose como **excepción** a dicha regla los casos en que las rentas del capital inmobiliario provengan de bienes afectos a otra actividad lucrativa del contribuyente, en cuyo caso, el artículo de cita contempla un tratamiento opcional, siendo requisito que tengan contratado como mínimo un empleado para la generación de tales rentas; en tal caso, comunicarán a la Administración Tributaria su deseo de seguir tributando por estas rentas bajo el impuesto sobre las utilidades.

Señala que en el caso de su representada no resulta aplicable la excepción ni el tratamiento opcional dispuesto en dicha norma, las rentas de capital se declararán conforme a las normas dispuestas en el capítulo XI de la LISR, en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 32 del Reglamento a la LISR, Decreto Ejecutivo N° 18445 de 09 de setiembre de 1988, publicado en el Alcance N° 29 a La Gaceta N° 181 de 23 de setiembre de 1988, que dispone:

***“Artículo 32.- Contribuyentes que obtengan únicamente rentas del capital inmobiliario.***

*Los contribuyentes que obtengan únicamente rentas de capital inmobiliario definidos en el artículo 27 ter, inciso 1), deben tributar y declarar conforme a las disposiciones del capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que no se encuentran afectos a otra actividad lucrativa.*

*Estos contribuyentes tienen la opción de tributar conforme lo establecido en el artículo 3 ter de este Reglamento.”*

De manera que su representada tributará las rentas de capital sobre la base establecida en el artículo 31 ter de la Ley y lo dispuesto en el artículo 42 del RLISR, el cual pasa a citar.

Señala que también resulta relevante la resolución N° DGT-R-44-2019 de 29 de julio de 2019, que establece que los contribuyentes de las rentas del capital inmobiliario deben autoliquidar su obligación tributaria en el formulario D-125 “Declaración Jurada de Impuesto de Rentas de Capital Inmobiliario”, de presentación mensual.

La duda de su representada surge a raíz de lo establecido en las disposiciones transitorias del Decreto Ejecutivo N° 41818 del 17 de junio de 2019, de las cuales no se extrae con certeza si, en el caso de los contribuyentes que obtienen rentas del capital inmobiliario, por las cuales venían tributando bajo las reglas del Impuesto sobre las Utilidades de previo a la entrada en vigencia de la LFFP, además de declarar y pagar en el impuesto sobre rentas de capital inmobiliario deben integrar las rentas inmobiliarias de julio, agosto y setiembre de 2019 al Impuesto a las Utilidades del periodo fiscal 2019. Señalan los transitorios I y II de dicho Decreto, en lo que resulta de interés:

*“****TRANSITORIO I.- Disposiciones sobre el Transitorio XIX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas.***

*1. Presentación de declaraciones: Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades cuyo período fiscal esté en curso en el momento de entrar en vigencia la Ley del Impuesto sobre la Renta modificada por la Ley N° 9635, finalizarán el período atendiendo la normativa vigente al momento de inicio del mismo, incluyendo aquellas rentas por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios que habían sido declarados y registrados como activos en el Impuesto sobre las Utilidades. (…)”*

*“****TRANSITORIO II.- Disposiciones sobre el tratamiento de las rentas y ganancias y pérdidas de capital a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635 para declaraciones del Impuesto sobre las Utilidades bajo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092 previo a la reforma establecida en la Ley N° 9635. (…)***

*2. Aquellas rentas, ganancias y pérdidas de capital que se realicen a partir del 1° de julio de 2019, que no se encuentren afectas a la actividad lucrativa del contribuyente, ni el contribuyente haya optado por lo que disponen los artículos 3 ter y 3 quater del presente Reglamento, deberán autoliquidarse en la declaración mensual del Impuesto sobre las Rentas del Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital, de conformidad con las disposiciones establecidas en el Título II de la Ley N° 9635 y el presente Reglamento. (…)”*

Para su representada, existe contradicción entre el transitorio I y el transitorio II, pues mientras el primero dispone la inclusión de las rentas por arrendamiento de inmuebles a efectos del Impuesto sobre las Utilidades, el transitorio II establece que las rentas del capital inmobiliario obtenidas con posterioridad al 1 de julio deberán tributarse conforme a las reglas del nuevo impuesto regulado en el capítulo XI de la LISR.

Señala que no existe disposición alguna en la Ley ni en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta que autorice expresamente al contribuyente a excluir las rentas de capital inmobiliario de su renta bruta del periodo fiscal 2019 y no procede su integración a efectos del Impuesto sobre las Utilidades porque se estarían gravando las mismas rentas con dos impuestos independientes, sin que lo pagado cada mes por concepto del Impuesto sobre las rentas de capital constituya un pago a cuenta en el Impuesto a las Utilidades.

Explicado lo anterior, es criterio de su representada que las rentas del capital inmobiliario obtenidas durante los meses de julio, agosto y setiembre de 2019 no deben formar parte de la renta bruta para determinar el Impuesto sobre las Utilidades del periodo 2019.  Nuestro criterio es que luego, tales rentas únicamente deben ser declaradas y pagadas mes a mes, en el formulario D-125, de manera que las rentas declaradas en el modelo D-101 serían aquellas correspondientes del 1 de octubre de 2018 al 30 de junio de 2019.

Solicitan se confirme su interpretación jurídica expuesta en cuanto a las rentas de capital inmobiliario y la nueva legislación.

**IV.            CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL.**

Respecto a la consulta concreta, esta Dirección General una vez examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos y de la normativa que rige la materia, le manifiesta lo siguiente.

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas N° 9635 del 3 de diciembre de 2018, en adelante LFFP, Título II adiciona un Capítulo XI a la Ley del Impuesto sobre la Renta –LISR- denominado “Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital”, estableciendo un impuesto sobre las rentas de capital inmobiliario y mobiliario, así como sobre las Ganancias y Pérdidas de Capital y definiendo en el artículo 27 ter, apartado 1 de dicha ley, lo que comprenden las Rentas de Capital Inmobiliario.

Ya esta Dirección se pronunció sobre este tema en el oficio N° DGT-1755-2019, en el que se indicó:

***“1.- Como regla general,****las rentas del capital inmobiliario 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 de bienes inmuebles, establecidos en el inciso a) numeral 1) del artículo 27 ter de la LISR denominado “Materia Imponible” …”*

***2.- Como reglas de excepción****, la misma reforma legal establece excepciones, señalando criterios en los que las rentas de capital deben declararse dentro del Impuesto sobre las Utilidades y no en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, …”*a saber:

***“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 una actividad lucrativa distinta a las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital deben tributar conforme a las disposiciones del Impuesto sobre las Utilidades.”*

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.  Señalan dichos numerales:

*“****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 y subrayado 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” (el resaltado no corresponde al original).*

*“****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” (el resaltado no corresponde al original).*

Continúa señalando el oficio N° DGT-1755-2019:

*“Como se puede observar, toda renta de capital que se encuentre afecta a las rentas del Impuesto sobre las Utilidades, debe 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 inmuebles se consideran afectos al Impuesto sobre las Utilidades, debido a que ese patrimonio se utiliza también en una actividad que está sujeta a este último impuesto, por lo que en consecuencia las rentas deben integrarse al compartir ambas rentas patrimonios comunes.*

*En sentido contrario, cuando el patrimonio que se utiliza para generar la renta de capital es distinto o puede dividirse de la parte 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 colegir que en los casos en que el contribuyente únicamente obtenga rentas del capital inmobiliario, producto de alquileres inmobiliarios, como es el caso de la consultante, la regla general es autoliquidar el impuesto en las rentas de capital (capítulo XI de la LISR), pero como excepción, señala el artículo 3 bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo siguiente:

*“****Artículo 3 ter.- Opción para tributar rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre las Utilidades.****En el caso de las****rentas inmobiliarias****indicadas en el artículo 27 ter, inciso 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta,****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 inmobiliario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de dicha ley****, debiendo comunicarlo de previo a la Administración Tributaria y mantenerse en el mismo por un mínimo de cinco años.”*

*“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 inmobiliario 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 requisito que establece el segundo párrafo del artículo 28 de la LISR, 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 ter, 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).”****[[1]](https://scij.hacienda.go.cr/Docs/1/S/03/2020-2029/2020-2024/2020/127D8.html" \l "_ftn1" \o ")***

La situación fáctica anterior, la tiene definida muy claramente el consultante; incluso agrega que sus rentas de acuerdo a la nueva legislación deben declararse según lo dispuesto en el Título II, capítulo XI de la LFFP, ya que no cuenta con un empleado inscrito ante la CCSS, requisito sine qua non, para poder optar por autoliquidar sus rentas en el Impuesto a las Utilidades.

Su duda radica en el hecho de que para él los transitorios I y II del Reglamento citado no son claros y son más bien, a su juicio, contradictorios, pues no tiene claridad si tiene que declarar todas las rentas de capital en el Impuesto a las Utilidades o si tiene que declarar en dicho impuesto las rentas generadas desde el 1 de octubre de 2018 hasta el 30 de junio de 2019 y a partir del 1 de julio, declarar mensualmente las rentas de cada mes, por julio, agosto y setiembre.

Procederemos a realizar un análisis de ambos transitorios, para clarificar lo que dichos transitorios pretenden regular.  Cómo es sabido, las normas transitorias pretenden regular las situaciones de hecho que son transitorias entre la norma que aún pervive y la norma nueva.

El Transitorio I regula el caso en general de los contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades, cuyo período fiscal está en curso en el momento de entrar en vigencia la Ley del Impuesto sobre la Renta modificada por la Ley N° 9635.

Dicho transitorio se refiere a los contribuyentes del Impuesto a las Utilidades, entendidos como aquellos que perciben rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, **procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense,** cuyo periodo fiscal se encuentra en cursoal momento de entrar  en vigencia la LFFP.  Entonces, se regula que esos contribuyentes finalizarán el período atendiendo la legislación anterior vigente al momento de inicio del período fiscal 2019, cuya fecha de inicio es el 1 de octubre de 2018. Aquí es importante tener presente que para el 1 de octubre de 2018, el Impuesto a las Utilidades que estaba vigente sometía a tributación las rentas en dinero o en especie, continuas o eventuales, de fuente costarricense; por ello en el transitorio se indica, que si el contribuyente recibe ingresos de ***actividades lucrativas***y además, recibe ingresos de rentas de capital, tales como:rentas por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios que habían sido declarados y registrados como activos,tales rentas se registraran y autoliquidarán para todo el periodo, en el Impuesto a las Utilidades; atendiendo al principio de afectación de patrimonios, ya explicado líneas arriba.

Mientras que el Transitorio II hace una excepción a la regla anterior y dispone dos presupuestos de hecho:

a.       Si el contribuyente no recibe otras rentas por actividad lucrativa; o sea, no hay afectación de patrimonios y solo recibe ingresos por alquiler de inmuebles, como es el caso de la consultante y decide autoliquidar sus rentas, por decisión propia, en el Impuesto a las Utilidades, debe haber comunicado de previo a finalizar el período 2019, a la Administración Tributaria su decisión de quedarse en el IU y debe contar con un empleado inscrito ante la CCSS.  En ese caso, tributará sus rentas en el Impuesto a las Utilidades por el período que va del 1 de octubre de 2018 al 30 de setiembre de 2019.

b.       Si el contribuyente no cumplió con los requisitos citados anteriormente y solo recibe rentas del capital mobiliario y/o inmobiliario, se entiende que seguirá tributando sus rentas de conformidad con lo establecido en el Título II, capítulo XI, pero deberá liquidar sus rentas en el IU hasta el 30 de junio de 2019, presentando la declaración del IU del 1 de octubre al 15 de diciembre de 2019 y a partir del 1 de julio de 2019 declarará las rentas de capital mes a mes, en el formulario que se autorice al efecto.

En conclusión, su representada no debe incluir las rentas del capital inmobiliario obtenidas durante los meses de julio, agosto y setiembre del 2019 como parte de la renta bruta, a efectos de la autoliquidación y pago del impuesto a las utilidades del  período fiscal 2019.

Queda de esa forma atendida la consulta formulada.

Cordialmente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

EHerrera/ACalderón

C. Dirección General de Tributación,

C Subdirección de Digesto Tributario, archivo, consecutivo.

[[1]](https://scij.hacienda.go.cr/Docs/1/S/03/2020-2029/2020-2024/2020/127D8.html" \l "_ftnref1" \o ") Tomado del oficio de la Dirección General de Tributación, N° DGT-1755-2019 de 7 de octubre de 2019.