[JURISPRUDENCIA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/jurisprudencia) / [IMPUESTO SOBRE LA RENTA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/impu_renta) / [RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS O PÉRDIDAS DE CAPITAL](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/rentas_de_capital_y_ganancias_o_perdidas_de_capital)

DGT-544-2020

**Estado:**open  
  
**Número:**  
  
**Fecha:**Lunes, Abril 27, 2020  
  
**Origen:**Dirección General de Tributación  
  
**Descriptores:**Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital. Impuesto sobre la renta: Bienes inscribibles traspasados a fideicomiso, Aportes, Traspaso de bienes.  
  
**Introducción:**

Consultas relacionadas con el impuesto a las rentas de capital cuando se dan traspasos de inmuebles, entre personas físicas y/o jurídicas, sean éstas últimas, ya constituidas o por constituirse, después de la entrada en vigencia de la ley N° 9635 (tratamiento tributario).

“[…]  Examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada en la consulta, esta Dirección General le manifiesta que:

En las transacciones relacionadas con terrenos propiedad de terceros:

·        La transmisión por parte de una persona física de un bien inmueble de propiedad como aporte de capital para constituir una sociedad mercantil corresponde a una transacción sujeta al impuesto sobre ganancias de capital. En caso de que la persona física haya adquirido tal bien de previo al 1 de julio de 2019, podrá considerar este acto como una “primera venta” y aplicar la tarifa del 2,25% sobre el valor total de transmisión del inmueble para efectos del cálculo del impuesto sobre ganancias de capital.

·        En caso de que la persona física done la propiedad a una sociedad preexistente, no deberá cancelarse el impuesto sobre ganancias de capital, por tratarse de una transacción expresamente exonerada de este impuesto.

·        El aporte del bien inmueble de la sociedad a un fideicomiso de garantía corresponde a una transacción no gravada con el impuesto sobre ganancias de capital, por cuanto la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que en este tipo de operaciones no existe alteración en la composición del patrimonio.

·        La adquisición del bien inmueble por parte de [...] es una transacción que pudiera generar una ganancia de capital para la sociedad, gravable de conformidad con las normas aplicables al impuesto sobre las ganancias de capital.

En las transacciones que involucran terrenos propiedad de [...]:

·        En caso de que el pago que recibe [...] del BANHVI conlleve el traspaso de la propiedad en cuestión, se estaría dando una alteración en la composición del patrimonio del primero, configurándose el hecho generador del impuesto sobre ganancias de capital y debiendo aplicarse las normas generales que regulan este impuesto. […]”

**Titulo**

Señora

[...]

Representante Legal

Fundación  [...]

Presente

Notificaciones:

[...] .com

Asunto: Consulta sobre la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital

Estimada señora:

En atención a su oficio GFA-172-19 del 6 de noviembre de 2019, recibido en esta Dirección General el 11 de noviembre del mismo año, mediante el cual consulta, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital, se brinda respuesta en los términos expuestos en la presente nota.

I.               Antecedentes

Manifiesta que [...] es una organización privada de desarrollo cuyo objetivo es apoyar a las familias de menores ingresos a solucionar sus necesidades habitacionales y de desarrollo comunal.

Agrega que la Fundación desarrolla proyectos habitacionales en terrenos propios o en terrenos de terceros con los cuales se constituyen alianzas estratégicas para el desarrollo de esos proyectos.

Menciona que esta alianza tiene como finalidad que el propietario aporte el inmueble y [...] todos los costos necesarios para realizar los estudios técnicos ante las instancias públicas y privadas que regulan la normativa urbana para determinar si se puede construir un proyecto de vivienda de interés social en el inmueble. Una vez obtenidas todas las aprobaciones técnicas, [...] elabora los planos constructivos.

Indica que, para realizar esta tramitación urbanística, en este país se requiere entre 2 a 3 años, por lo que, para minimizar riesgos, se le solicita al propietario registral que traspase el inmueble a un fideicomiso de garantía para así proteger la inversión que hace [...] y garantizar al propietario la cancelación del valor de la propiedad.

En el caso que sea una persona física la propietaria del terreno, por el riesgo de que ocurra su fallecimiento, se acostumbra solicitarle al propietario registral que constituya una sociedad, con la finalidad de que la propiedad esté a nombre de una persona jurídica y así evitar los riesgos de un proceso sucesorio.

El contrato de fideicomiso lo constituyen el propietario registral (persona jurídica) y [...], los cuales aportan bienes: el primero el inmueble y la segunda toda la inversión a realizar.

En este contrato de fideicomiso, se establece claramente que una vez que se obtengan los planos constructivos por parte de [...], esta puede gestionar líneas de financiamiento bancario para el desarrollo del proyecto habitacional.

El financiamiento bancario solicitado por [...] incluye la cancelación al propietario del valor de la propiedad y una vez que [...] es propietario, puede constituir las garantías que al afecto le exija el banco, que normalmente consiste en suscribir contratos de fideicomiso de garantía.

II.             Consultas concretas y criterio de la consultante

A)      Terrenos de terceros

Según los antecedentes, el esquema de operación y vinculación con los dueños del terreno, en el cual [...] tendría interés en desarrollar un proyecto de soluciones de vivienda de interés social, posee las siguientes características:

1.       Si la finca pertenece a una o varias personas físicas, se requiere que el inmueble pase a una sociedad, para minimizar los riesgos en caso de defunción de alguno de los propietarios.

2.       Estos propietarios constituyen una sociedad con el traspaso de la finca como aporte de capital, o se hace una donación del inmueble en caso de que la sociedad sea pre-existente.

3.       Se constituye entre la sociedad y [...] un contrato de fideicomiso, con la finalidad de asegurar que todas las labores previas a cargo de [...] se respalden con la limitación impuesta a la propiedad. Sin embargo, queda claro que no ha habido traspaso de la titularidad del inmueble, puesto que el terreno es el aporte de la sociedad y el expertise en el desarrollo del proyecto es lo que aporta [...].

4.       Luego, cuando se formaliza el financiamiento con entidades financieras, entre ellas el Banco Hipotecario de la Vivienda (BANHVI), se paga el valor del inmueble a la sociedad, con parte de los recursos financieros recibidos para la ejecución del proyecto.

Consulta 1: Después del 1° de julio de 2019, el traspaso de la propiedad que hacen los propietarios de la sociedad para que sea ésta la que pueda disponer del inmueble: ¿Es una primera disposición a la luz del artículo 31 ter?

Las aportaciones no dinerarias a sociedades pueden implicar una ganancia de capital para quien traslade el bien inmueble, según el artículo 31, inciso 1 subinciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, considera que el elemento central para que se configure la ganancia de capital es que se produzca una alteración en el patrimonio del contribuyente, producto de cualquier alteración en la composición de este, según el artículo 27 ter, inciso 3, subinciso a) de la misma Ley. Considera que sería una ganancia de capital para las personas físicas que trasmiten la titularidad del inmueble si se produce esa alteración en sus respectivos patrimonios.

Consulta 2: Luego de ese primer traspaso, la sociedad firma un contrato de fideicomiso con [...], en el cual la sociedad aporta el terreno y [...] el conocimiento y experiencia en el desarrollo del proyecto. En este supuesto, la propiedad será una garantía para [...], que desarrollará todas las labores previas a la aprobación de una línea de financiamiento (labores previas administrativas, de diseño, permisos, etc.). Es aquí donde considera que esta disposición del terreno supone, para la sociedad, acogerse al supuesto del artículo 27 ter, inciso 3 subinciso b), según el cual no hay alteración en la composición del patrimonio cuando se disponga el aporte del inmueble a un fideicomiso de garantía o testamentario. Por ende, la disposición que realice en tal sentido la sociedad no le genera una ganancia de capital.

El considerar que la sociedad titular del inmueble se ve favorecida con el tratamiento beneficioso que confiere el artículo 27 ter, inciso 3), subinciso b) es no solo una consecuencia de la válida interpretación gramatical y del contexto en que se ubica esta disposición normativa, sino además evidencia de que la sociedad no tiene un afán de lucro en la disposición del inmueble. Manifiesta que esa disposición de la finca para que se constituya en un fideicomiso viene precedida de una vinculación clara a un fin de interés social, como lo es la construcción de proyectos habitacionales que doten de vivienda digna a sectores de nuestra población. Estima que la interpretación normativa no solo se ciñe a lo meramente gramatical, sino que también debe satisfacer criterios de lógica justicia y conveniencia, la forma en que se interpreta la norma en comentario es que efectivamente la disposición que hace la sociedad titular del inmueble a favor de un fideicomiso es un claro ejemplo del régimen de excepción que contempla el artículo 27 ter, inciso 3, subinciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por ende no hace nacer el tributo por ganancia de capital.

Seguidamente, expone que una vez aprobado y formalizado el crédito bancario, [...] le paga a la sociedad el valor del inmueble. Esa venta genera las siguientes interrogantes:

a) ¿Sería una segunda disposición del inmueble?

Considera que la respuesta es afirmativa, bajo el entendido de que la disposición a favor de la sociedad se concretó después del primero de julio del 2019. Si fuera que el traslado de la titularidad a favor de la sociedad se dio antes del primero de julio del 2019, no tendría sentido la discusión de si es una segunda venta, puesto que, para ese momento, ni se regulaba la ganancia de capital como un hecho generador, ni se regulaba el tema de las primeras y segundas disposiciones del bien.

b) ¿Se genera una ganancia de capital para la sociedad sujeta a la tarifa del 15%?

Indica que no lo considera de esa manera, porque el bien fue dispuesto para un fideicomiso de garantía, que expresamente no contempla una alteración del patrimonio. Esta disposición para el fideicomiso se realiza desde el momento en que la sociedad recibe el terreno y entra en negociaciones con [...], razón por la cual no se configura el supuesto de disposición libre en el mercado del bien, sino que se sujeta a un acuerdo previo para con [...]. Entonces, cuando la sociedad recibe un pago, el bien que genera la ganancia de capital está no sujeto al impuesto.

B) Terrenos propios

Manifiesta que, en el caso de terrenos cuya titularidad es de [...], de acuerdo con la metodología del Banco Hipotecario de la Vivienda, con el primer desembolso del proyecto se cancela el valor del inmueble. En tal supuesto, cabe preguntarse si se genera una ganancia de capital a favor de [...] cuando recibe del BANHVI el primer desembolso que se utiliza para cancelar el bien inmueble.

Existen dos razones que dan lugar a entender que no se genera una ganancia capital para [...] en aquellos casos en que el bien inmueble que le pertenece es objeto de un proyecto desarrollado con financiamiento de BANHVI:

1.       En virtud del artículo 59 de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda (LSFNV), se puede concluir que el financiamiento que recibe [...] es un subsidio que otorga el BANHVI a un proyecto que satisface los requerimientos para recibir tal tipo de aportes.

Luego, en la transacción que implica el traslado de titularidad (alteración del patrimonio) de [...], importa destacar que no hay una finalidad primaria y predominante en vender el terreno para obtener la ganancia de capital, sino que se enmarca como un elemento más a considerar para poder ser acreedor de un subsidio que claramente está destinado a satisfacer necesidades de vivienda, aspecto que es precisamente lo que permite a BANHVI financiar el proyecto le ha presentado a consideración [...]. Dicho de otro modo, no hay una intencionalidad ni una actividad habitual en la compra de terrenos cuya finalidad sea exclusivamente la obtención de una ganancia por la diferencia de precio con que puede disponer del bien.

2.       Ese subsidio se puede equiparar a un supuesto de exención del impuesto sobre ganancias de capital, específicamente, cita el inciso 6 del artículo 28 bis.

Concluye que de manera ajustada las reglas de interpretación normativa, que la subvención o subsidio que recibe [...] vía aplicación del artículo 59 de la LSFNV, precisamente es una forma de satisfacer una necesidad de vivienda en los términos del artículo 28 inciso 6) citado, siendo ello una forma de complementar y asegurar los esfuerzos estatales que buscan brindar solución de vivienda a la población que no tenga una casa propia. Por ende, manifiesta que el pago que recibe la consultante como contraprestación al valor del terreno que se utilizará en la construcción del proyecto habitacional ostenta la condición de no sujeto.

III.                Criterio de la Dirección General

Examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada en la consulta, esta Dirección General le manifiesta que:

En las transacciones relacionadas con terrenos propiedad de terceros:

·        La transmisión por parte de una persona física de un bien inmueble de propiedad como aporte de capital para constituir una sociedad mercantil corresponde a una transacción sujeta al impuesto sobre ganancias de capital. En caso de que la persona física haya adquirido tal bien de previo al 1 de julio de 2019, podrá considerar este acto como una “primera venta” y aplicar la tarifa del 2,25% sobre el valor total de transmisión del inmueble para efectos del cálculo del impuesto sobre ganancias de capital.

·        En caso de que la persona física done la propiedad a una sociedad preexistente, no deberá cancelarse el impuesto sobre ganancias de capital, por tratarse de una transacción expresamente exonerada de este impuesto.

·        El aporte del bien inmueble de la sociedad a un fideicomiso de garantía corresponde a una transacción no gravada con el impuesto sobre ganancias de capital, por cuanto la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que en este tipo de operaciones no existe alteración en la composición del patrimonio.

·        La adquisición del bien inmueble por parte de [...] es una transacción que pudiera generar una ganancia de capital para la sociedad, gravable de conformidad con las normas aplicables al impuesto sobre las ganancias de capital.

En las transacciones que involucran terrenos propiedad de [...]:

·        En caso de que el pago que recibe [...] del BANHVI conlleve el traspaso de la propiedad en cuestión, se estaría dando una alteración en la composición del patrimonio del primero, configurándose el hecho generador del impuesto sobre ganancias de capital y debiendo aplicarse las normas generales que regulan este impuesto.

De seguido se expone el análisis que sustenta las conclusiones expuestas por la Dirección General sobre lo consultado por el contribuyente en cuanto al impuesto sobre ganancias de capital.

La Ley N° 9635 del 3 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, reformó la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, denominada “Ley del Impuesto sobre la Renta” (en adelante LISR), introduciendo un Capítulo XI referente al impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.

Según se dispone en el artículo 27 bis de la LISR, 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 de capital realizadas, provenientes de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Ahora bien, en lo que interesa en esta ocasión, el hecho generador del impuesto sobre ganancias de capital debe necesariamente analizarse en conjunto con el artículo 27 ter inciso 3) de la LISR, en el cual se definen las ganancias de capital. Esta norma establece que serán ganancias de capital las provenientes de variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel.

A estos efectos, también resulta fundamental observar lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante RLISR) sobre el criterio de realización:

“Artículo 26.- Criterio de realización. A efectos del hecho generador del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, dispuesto en el artículo 27 bis de la Ley, deberá entenderse como requisito indispensable para su configuración que las respectivas ganancias o pérdidas del capital se hayan realizado. Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando se hayan materializado mediante una transmisión o enajenación de los bienes o derechos de los que estas se derivan, generándose así un cambio en la composición del patrimonio del contribuyente.”

Por su parte, el artículo 28 de la LISR describe como contribuyentes de este impuesto a todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica, fondos de inversión y cualquier figura similar que capte recursos del mercado de valores, que obtengan rentas de capital o ganancias de capital gravadas con tal impuesto.

Un elemento adicional que resulta importante para el análisis de los elementos estructurales de este impuesto corresponde a la tarifa que se debe aplicar sobre la base imponible o ganancia realizada. El artículo 31 ter de la LISR establece una tarifa general del 15% aplicable sobre la renta imponible y una opcional de 2,25% que podrá aplicar el contribuyente sobre el precio de enajenación en la primera venta de bienes y derechos adquiridos antes de la entrada en vigencia del Capítulo XI de la LISR, es decir, del 1 de julio de 2019.

Con base en lo expuesto hasta el momento, procede entonces dar respuesta a cada una de las interrogantes planteadas por el consultante, siguiendo el orden dispuesto en el apartado anterior.

A.      Terrenos de terceros

Sobre si el acto de traspaso del terreno que hacen los propietarios a una sociedad, luego del 1 de julio de 2019, se encuentra gravado con el impuesto sobre ganancias de capital, considera esta Dirección que la configuración del hecho generador depende de si se trata de un traspaso a favor de una sociedad nueva o de una sociedad preexistente.

Tratándose de un traspaso del bien inmueble a una sociedad nueva, se señala que este se considera como aporte de capital, por lo que la persona física recibirá una serie de acciones o participaciones en la sociedad a cambio de su aporte, con lo que no queda duda de que existe una alteración en la composición de su patrimonio, pues el bien inmueble sale de su patrimonio e ingresan las respectivas acciones o participaciones sociales. La determinación de si esta transmisión genera o no una ganancia de capital realizada para la persona física estará entonces ligada a que esta alteración en la composición de su patrimonio conlleve una variación en su valor.

Para determinar si existe una variación en el valor del patrimonio de la persona física producto de la aportación del bien inmueble a la sociedad, es necesario acudir al artículo 31 inciso 1) subinciso c) de la LISR y 38 inciso c) del RLISR, que al efecto indica que:

“c) En el supuesto de aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, de conformidad con las siguientes reglas:

i)             El valor de transmisión que corresponderá a la cifra mayor de entre las tres siguientes:

1.       El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente de dicho valor. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

2.       El valor de cotización, en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior.

3.       El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos a consecuencia de la aportación no dineraria.

ii)            El valor de adquisición de los bienes o derechos aportados.”

De la transcripción anterior se desprende que la persona física que aporta el terreno deberá determinar su valor de transmisión con base en las reglas anteriores, que a su vez deberán integrarse con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LISR sobre la determinación de los valores de adquisición y transmisión en el caso de traspasos relacionados con bienes inmuebles. Adicionalmente, nótese que, para la sociedad que recibe el bien inmueble, su valor de adquisición será el valor de transmisión determinado por la persona física al momento de su aportación.

En el supuesto de que surja una ganancia de capital para la persona física que transmite el bien inmueble a la sociedad, deberá esta calcular el impuesto respectivo según las normas del artículo 31 ter de la LISR antes mencionadas, debiendo a estos efectos entenderse que la expresión “primera venta” a que se hace referencia para la aplicación optativa de la tarifa del 2,25% sobre el precio de enajenación, cubre también aquellas transmisiones o enajenaciones de bienes o derechos que no correspondan en sentido estricto al negocio jurídico de compraventa.

Por otro lado, en caso del traspaso del bien inmueble que se realice a favor de una sociedad preexistente bajo la modalidad de donación, también se realiza una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente que representa una variación en su valor, pues producto de tal enajenación gratuita, el terreno ya no forma parte del patrimonio del tercero. No obstante, debe tenerse en consideración que este tipo de transacciones se encuentran exoneradas por el artículo 28 bis inciso 10) de la LISR.

La siguiente transmisión descrita por el consultante corresponde a la que efectúa la sociedad en cuestión al suscribir el contrato de fideicomiso con [...]. En criterio de esta Dirección el análisis de esta operación depende directamente de si el “aporte” de la propiedad a que hace referencia el consultante implica una transferencia de dominio, pues de ser así, es evidente que se trataría de un traspaso de un bien que sale del patrimonio de la sociedad e ingresa al del fideicomiso, con lo que se daría una alteración en la composición patrimonial de la sociedad que conllevaría el pago del impuesto sobre la respectiva ganancia de capital.

Como excepción a lo anterior, llama la atención lo indicado en el artículo 27 ter inciso 3) subinciso b) punto iii) de la LISR, en que se dispone que no existe alteración en la composición del patrimonio en los supuestos de aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario, en cuyo caso es fundamental que se verifique que el fideicomiso corresponde a uno de estos dos supuestos, de conformidad con la normativa que regula este tipo de contratos.

Por el contrario, si tal transmisión no implicara un negocio jurídico que traspase el dominio del bien inmueble de la sociedad a favor del fideicomiso, no pareciera existir una alteración en la composición del patrimonio de la sociedad, por lo que no surgiría el hecho imponible del impuesto sobre ganancias de capital

Finalmente, esta Dirección considera que, al existir una evidente alteración en la composición del patrimonio de la sociedad, el segundo traspaso en este escenario se daría en el momento en que esta venda el terreno a [...], quien pagará el precio correspondiente por la adquisición de la propiedad en cuestión para luego desarrollar en esta el respectivo proyecto de vivienda. Al no tratarse de la primera enajenación de la propiedad, la eventual ganancia de capital que obtenga la sociedad estaría gravada con la tarifa del 15% sobre la renta imponible, calculada de conformidad con los artículos 30 y 30 bis de la LISR.

B.      Terrenos propios

Sobre este punto, indica en su escrito de consulta que, de acuerdo con la metodología del Banco Hipotecario de la Vivienda (BANHVI), en el caso de terrenos pertenecientes a [...], el pago por el inmueble se da con el primer desembolso, de donde surge la inquietud de si esta cancelación conlleva el pago del impuesto sobre ganancias de capital.

Tal y como fue indicado previamente, en este escenario también resulta trascendental definir si existe un traspaso de la propiedad que forma parte del patrimonio de [...] a favor de un tercero, ya que, de ser así, habría una clara alteración en la composición de este que a su vez conlleva una variación en su valor, configurándose el hecho generador del impuesto sobre ganancias de capital y debiendo aplicarse las normas generales que regulan este impuesto, según lo expuesto previamente.

Cabe aclarar que tal consideración se mantiene aún y cuando la finalidad de [...] al enajenar el respectivo bien inmueble no fuese obtener una ganancia, pues la intención con que se realice el traspaso del bien no es un aspecto determinante para la configuración del hecho generador, como tampoco lo es que se trate de una actividad habitual para el consultante. Lo que sí es determinante para el impuesto sobre ganancias de capital es que se dé una variación en el valor del patrimonio del contribuyente, ocasionada por una alteración en la composición de este mismo.

Por lo anteriormente expuesto, esta Dirección considera innecesario entrar a analizar la naturaleza jurídica del pago que efectúa el BANHVI a favor de [...], en vista de que lo relevante a efectos del impuesto sobre ganancias de capital es que exista una alteración en la composición del patrimonio de [...] y que el adquirente de la propiedad haya cancelado la contraprestación respectiva.

Por último, es necesario aclarar el alcance de la exoneración contenida en el artículo 28 bis inciso 6) de la LISR, referida a las subvenciones otorgadas por el Estado y por los organismos internacionales, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación, las cuales pudieran ser consideradas como una especie de ganancia de capital.

Al respecto, nótese que, de acuerdo con el artículo 33 inciso 7) del RLISR, esta exención es aplicable cuando el Estado u organismos internacionales otorguen algún tipo de ayuda, asistencia o auxilio a favor de ciertos individuos considerados como aptos para recibir este tipo de beneficios y en el tanto se trate de subsidios dirigidos exclusivamente a mejorar sus condiciones de salud, vivienda, alimentos y educación, sin que esto implique que toda subvención que no cumpla con estas características está gravada con el impuesto sobre ganancias de capital, debiendo realizarse un análisis particular sobre su sujeción en cada caso concreto.

De esta manera queda atendida su consulta.

Cordialmente,

Priscilla Zamora Rojas

Directora General de Tributación

[**arriba ↑**](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/view/dgt_544_2020/18888#titulo) [**menu →**](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/view/dgt_544_2020/18888#menuTitulo)

[JURISPRUDENCIA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/jurisprudencia) / [IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/impuesto_al_valor_agregado_iva) / [OFICIOS DGT 2020](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/oficios_dgt_2020) / [IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/impuesto_sobre_las_utilidades) / [IMPUESTO SOBRE LA RENTA](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/impu_renta) / [RETENCIONES EN LA FUENTE](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/retenciones_en_la_fuente) / [RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS O PÉRDIDAS DE CAPITAL](https://www.actualidadtributaria.com/biblioteca/categoria/rentas_de_capital_y_ganancias_o_perdidas_de_capital)

## DGT-1014-2020

**Estado:**open  
  
**Número:**  
  
**Fecha:**Miércoles, Agosto 26, 2020  
  
**Origen:**Dirección General de Tributación  
  
**Descriptores:**Contrato de fideicomiso: Exención. Donación. Impuesto sobre el valor agregado. Impuesto sobre ganancia de capital: Ganancias de Capital. Impuesto sobre la renta: Exención, Impuesto sobre las utilidades, Retención en la fuente, Donaciones. Retención en la fuente.  
  
**Introducción:**

Diversas consultas relacionadas con el Fideicomiso PANI-BNCR y su aplicación en: Impuesto sobre la Renta (utilidades); Ganancias de Capital; IVA; Donaciones; Retenciones en la Fuente y; generalidades, exenciones, gravámenes y demás deberes formales y materiales.

Una vez examinados los hechos indicados en el oficio de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos y la documentación aportada, esta Dirección General le manifiesta que el Fideicomiso no debe tributar en el Impuesto sobre las Utilidades (ISU); sí deberá hacerlo en el Impuesto de Renta de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, en el tanto obtenga rentas o ganancias afectas al mismo.  En cuanto al Impuesto al Valor Agregado si debe cancelar el impuesto por los bienes y servicios que adquiera y debe actuar como agente de retención. Todo lo anterior, según el análisis jurídico que se expone de seguido. […]

De las citas anteriores, se tiene claro que son contribuyentes las personas físicas y jurídicas que capten u obtengan recursos de los gravados en este impuesto. No obstante, debe tenerse en consideración que el artículo 28 bis de la LISR regula específicamente las exenciones del impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital; así, dentro de cuyos supuestos de exención no se encuentran los Fideicomisos de ningún tipo, por lo que las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019 (fecha en que entró en vigencia la Ley Nº9635).

Según lo indicado supra y aplicando la normativa al caso concreto, del análisis de los supuestos señalados en el artículo 28 bis LISR se extrae que ninguno de ellos establece una exoneración para los Fideicomisos ni para el PANI como tal, por ende, cualquier renta que sea gravable con el impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital y, que sea obtenida por el Fideicomiso consultante, deberá cancelar el impuesto respectivo, según la normativa citada.

**Titulo**

Señora                                                                                    Notificaciones:

Lourdes Fernández Quesada                                                    [...] @bncr.fi.cr

Representante Legal                                                                [...] @bncr.fi.cr

Fideicomiso PANI-BNCR

Presente

Asunto: Respuesta a oficio N° FID-1859-2020

Estimada señora:

En atención a su oficio N° FID-1859-2020 PANI-BNCR de fecha 15 de mayo de 2020, recibido en esta Dirección General, vía correo electrónico, el 26 de mayo de 2020, mediante el cual consulta con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 de 3 de mayo de 1971, en adelante Código, sobre una situación de hecho concreta y actual, que pasan a exponer.

I.           CUADRO FÁCTICO

Señala que el PANI requiere desarrollar infraestructura física (albergues, oficinas regionales, oficinas locales) que reúna las condiciones de comodidad, seguridad y salubridad para brindar atención integral a personas menores de edad bajo protección de la institución, ya que las existentes presentan un alto grado de deterioro.

Para tal efecto, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley de la Contratación Administrativa, la institución decidió constituir un fideicomiso con la finalidad de asumir el proyecto denominado “Desarrollo de Obra Pública para el Patronato Nacional de la Infancia en beneficio de la Niñez y la Adolescencia”, que incluye realizar estudios previos, formular el proyecto, diseñar, construir, amueblar e inspeccionar 24 oficinas locales, 1 dirección regional y 13 albergues para el PANI.

Que las obras a realizar por el Fideicomiso surgen de un estudio técnico PANI-PE-1807-2018 de 10 de setiembre de 2018, que ha determinado un listado de necesidades que permitieron identificar las oficinas locales, albergues y dirección regional que requiere levantar el PANI y que, de realizarse por el sistema de contratación administrativa usual, podría provocar tardanzas en su realización con la consecuente afectación de los objetivos institucionales.

Dentro de los fines encomendados al Fideicomiso está la adquisición de terrenos, realizar la contratación de los servicios que se requieran para alcanzar todas las etapas del proyecto e incluye la consultoría, ingeniería y arquitectura, la construcción de las oficinas y albergues y la colocación del mobiliario parcial en oficinas y dirección regional, entre otros.

En cuanto al patrimonio del Fideicomiso, incluye los terrenos existentes que concederá el PANI, los que se lleguen a adquirir, el presupuesto que el PANI le asigne al Fideicomiso, que es de quince mil millones de colones, trasladados al fideicomitente en tractos anuales de tres mil setecientos cincuenta millones de colones, existiendo la posibilidad de que se realicen aportes extraordinarios en la cuenta del Fideicomiso.  El aporte correspondiente al presupuesto del PANI no podrá ser invertido ni administrado en contradicción con las normas de gestión de recursos financieros establecidos por la Tesorería Nacional, por cuanto les cobija el principio de Caja Única.  También se nutre de los rendimientos que produzcan las cuentas del fideicomiso, para aquellos aportes extraordinarios diferentes a los recursos que se rigen por el principio constitucional de Caja Única y cualquier otro aporte o donación que se realice al fideicomiso.

Dado que la información aportada no estaba completa, con fecha 16 de junio del año en curso, mediante oficio DTI-057-2020 se les previno para que acreditaran a la señora Lourdes Fernández Quesada, en su condición de representante legal del Fideicomiso.  Adicionalmente se les solicita aportar cuándo entró a regir este Fideicomiso, la fecha de adjudicación y que se adjunte una copia del Cartel de Licitación donde se haya incluido la exención del Impuesto al Valor Agregado, así como cualquier otro documento que incluya alguna exención de cualquier otro impuesto.  Dentro del plazo otorgado se cumplió con lo prevenido.

II.         CONSULTAS CONCRETAS

1- ¿Es el FID-1194 PANI-BNCR un contribuyente o no del Impuesto sobre la renta e impuesto sobre las rentas de capital y pérdidas de capital?

2- ¿Adicionalmente, ante eventuales donaciones que el Fideicomiso pudiera recibir, las inversiones que realice se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre la Renta y de cualquier otro impuesto?

3- ¿Se encuentra el Fideicomiso sujeto al Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando adquiera compras de bienes y servicios?

4- ¿El Fideicomiso se constituye en agente de retención del 2% establecido en el artículo 22 del Reglamento a la LISR, Ley N°7092?

III.       CRITERIO DEL CONSULTANTE

Estiman que la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, en adelante LISR, en su artículo primero regula un impuesto sobre las utilidades de personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense. En el caso del Fideicomiso, la norma refiere como supuesto o condición para gravar las rentas que produzca en el Impuesto sobre la Renta (ISR) que las ganancias que se obtengan sean producto de una actividad económica, en la que su razón de ser sea lucrar o beneficiarse. Siendo que el Fideicomiso tiene un destino específico que no reviste una finalidad lucrativa, sino que es un instrumento para perseguir los cometidos institucionales del PANI, cual es la construcción de albergues, oficinas y oficina regional, según lo pactado.

Manifiesta que es claro que la realidad económica de la operación, a efectos del Fideicomiso, es la consecución de los fines del PANI, no existe ánimo de lucrar sino de servir de instrumento para cumplir el cometido institucional por el cual fue constituido.

En cuanto el nuevo Impuesto de Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, instaurado por la Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, reiteran que el Fideicomiso no tiene ningún fin de lucro, sino que pretende constituirse en un instrumento ágil para cumplir con la finalidad de la institución.  Siguiendo esa misma línea se considera que el Fideicomiso no debe constituirse en contribuyente de este impuesto, dado que el PANI como tal es una entidad pública, autónoma, que no es contribuyente de dicho impuesto.

Agrega que en cuanto al IVA, el Fideicomiso constituye un patrimonio autónomo que se nutre de los recursos provenientes del PANI, que es una institución autónoma con administración descentralizada, con fines muy específicos y que se registran en una sola cuenta como aporte de efectivo, para que el Fideicomiso pueda realizar los pagos derivados del proyecto; o sea, que el Fideicomiso no tiene débito fiscal IVA cobrado, ya que el Fideicomiso no realiza ventas, por lo que el IVA pagado a los proveedores por la adquisición de bienes y servicios vendría a representar un costo adicional para los proyectos a desarrollar por el Fideicomiso, a pesar de que no se pretende lucrar con tales fondos sino procurar una mayor eficiencia y eficacia en el desarrollo de éstos.

Por lo anterior, concluyen que dado que el PANI no se enlista en los artículos 8 y 9 de la Ley N°9635, solicita una valoración fáctica de los hechos señalados y considerar al Fideicomiso con una exoneración genérica del IVA en pro de salvaguardar los recursos públicos y considerar la naturaleza del Fideicomiso.

Finalmente expone que en cuanto a lo establecido en el artículo 22 del Reglamento a la LISR, referido a las retenciones en la fuente, el criterio del Fiduciario es que el Fideicomiso se puede constituir como cualquier otro ente público en agente de retención del 2% señalado, lo anterior en aplicación a lo establecido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por lo que solicitan se confirmen sus criterios y se les conceda la exoneración del IVA, así como se les confirme como agentes de retención del 2% establecido en la LISR.

IV.       CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Una vez examinados los hechos indicados en el oficio de consulta y después de efectuado un análisis de los argumentos expuestos y la documentación aportada, esta Dirección General le manifiesta que el Fideicomiso no debe tributar en el Impuesto sobre las Utilidades (ISU); sí deberá hacerlo en el Impuesto de Renta de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, en el tanto obtenga rentas o ganancias afectas al mismo.  En cuanto al Impuesto al Valor Agregado si debe cancelar el impuesto por los bienes y servicios que adquiera y debe actuar como agente de retención. Todo lo anterior, según el análisis jurídico que se expone de seguido.

Punto 1. Sobre si el Fideicomiso es contribuyente del ISU o del impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital

En cuanto a la primera consulta relacionada con el Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, en adelante LISR, dicha Ley dispone en su artículo 1 un impuesto sobre las utilidades de las empresas y las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.

De igual manera establece como hecho generador del impuesto la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense, realizadas u 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, según la reforma integral estipulada en la Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas de 3 de diciembre de 2018.

Por su parte, el artículo 2 de la citada Ley dispone que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria que surge en el Impuesto sobre la Renta, todas las personas jurídicas legalmente constituidas, con independencia de si realizan o no una actividad lucrativa, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación, entre otros. Como se observa, el legislador le ha otorgado a los Fideicomisos la categoría de entes colectivos sin personalidad jurídica y ha dispuesto que los mismos sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, según lo dispone el numeral 2) inciso c) de dicha Ley.

La norma refiere como supuesto o condición para gravar sus rentas, que éstas surjan producto de las utilidades que se obtengan al realizar una actividad económica, en la que su razón de negocio sea lucrar o beneficiarse; es decir, la puesta en marcha de una actividad empresarial que pretende obtener un beneficio económico propio (lucro); cumpliéndose esta condición, corresponde a los Fiduciarios cumplir con los deberes formales y materiales que las normas tributarias establecen a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Ahora bien, en el caso de los fideicomisos donde el fideicomitente es constituido por la Administración Pública, sin perjuicio de la aplicación de la Ley Nº8131 de 18 de setiembre de 2001, Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y los principios de contratación administrativa ajustables en cada caso concreto, esta Dirección ha sido del criterio que debe existir una norma legal que específicamente los exonere del pago de impuestos, entre ellos, del impuesto sobre las utilidades.

Lo anterior, por cuanto en materia impositiva rige el principio de "reserva de ley", lo cual quiere decir, que solamente la ley puede crear o modificar tributos, establecer exenciones o beneficios, de conformidad con el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política y el artículo 5º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755  del 3 de mayo de 1971.

La consultante como fiduciaria del contrato de fideicomiso FID-1194 PANI-BNCR tiene capacidad para adquirir terrenos, contratar los servicios que se requieran para alcanzar todas las etapas del proyecto, incluyendo servicios de consultoría, ingeniería y arquitectura, la construcción de las oficinas y albergues y la colocación del mobiliario parcial en oficinas y dirección regional, entre otros; contrato que fue refrendado por la Contraloría General de la República, según oficio N°19680-2019 de fecha 28 de noviembre de 2019.

Ahora bien, dado que las exenciones se otorgan por ley, tenemos que los recursos financieros del FID-1194 PANI-BNCR en su mayoría están constituidos por fondos públicos, los cuales provienen de una Institución estatal autónoma y se depositan en una sola cuenta a nombre del Fideicomiso, por lo que dichos fondos no podrán ser invertidos ni administrados en contradicción con las normas de gestión de recursos financieros establecidos por la Tesorería Nacional, por cuanto les cobija el principio de Caja Única.  Se indica que también se nutre de los rendimientos que produzcan las cuentas del fideicomiso, para aquellos aportes extraordinarios diferentes a los recursos que se rigen por el principio constitucional de Caja Única y cualquier otro aporte o donación que se realice al fideicomiso.

Como se expresa en el contrato de Fideicomiso, los fondos que se aporten por parte del PANI pretenden garantizar la operatividad de la obra contratada, durante el plazo otorgado en el contrato del fideicomiso y constituyen fondos públicos a favor de un fin público, cual es contratar los servicios necesarios para construir nuevos albergues, oficinas y una oficina regional, así como la instalación parcial de algunos muebles. Aunado a que de conformidad con el artículo 634 del Código de Comercio, los bienes fideicometidos constituirán un patrimonio autónomo apartado para los propósitos del fideicomiso.

En cuanto al tema del “patrimonio autónomo”, la Contraloría General de la República en un tema ligado al presupuesto de compras, señaló que el patrimonio fideicometido al estar destinado a un fin, no está ligado a la administración fideicomitente. En lo de interés señaló:

“(…) reconociendo la dinámica que tienen los fideicomisos en atención a su propia naturaleza (patrimonio destinado a un fin) y atendiendo a una lectura evolutiva de la figura, este órgano contralor ha venido variando la lectura presupuestaria en materia de fideicomisos para reconocer que siendo que se trata de un patrimonio autónomo, no podría aplicar los límites de la Administración fideicomitente, sino su propio presupuesto de compras de bienes y servicios, criterio rectificado mediante resolución RDCA-810-2014 de las quince horas con siete minutos del trece de noviembre de dos mil catorce, en la cual se dispuso lo siguiente: “se procede a rectificar expresamente lo señalado en el oficio No. 01694 (DCA-0391) del veintidós de febrero del dos mil doce, en el sentido de que en la determinación de la competencia de esta Contraloría General para el conocimiento de los recursos de objeción y apelación de los concursos promovidos por el Fideicomiso, prevalecerá la aplicación de los límites económicos propios del fideicomiso, para la contratación de bienes y servicios no personales que se determine a partir del monto del presupuesto”.(…)”. (resolución R-DCA-203-2016 de las diez horas con dieciséis minutos del 04 de marzo del 2016)

Lo anterior nos permite colegir que dado que el FID-1194 PANI-BNCR persigue un fin público, al estar su patrimonio integrado por bienes y fondos públicos, aportados por el PANI, quien es sujeto público y además, por tener como objetivo entregar al Fideicomitente las instalaciones correspondientes a albergues, oficinas y mobiliario contratado, objetivo que se encuentra debidamente refrendado por la Contraloría General de la República, mediante oficio N°19680-2019 de fecha 28 de noviembre de 2019,  es claro que no constituye en sí mismo una actividad económica con ánimo de lucro sino que su finalidad es cumplir con el contrato pactado, por lo que no es contribuyente del Impuesto sobre las utilidades. Ahora bien, es importante aclarar que las ganancias del Fiduciario si están sometidas y deben tributar en el Impuesto sobre las Utilidades.

En relación con el impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas de capital, como antecedente esencial, debe tenerse en consideración que, con la promulgación de la Ley N°9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” se instauró esta nueva cédula impositiva: el impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital.

Este impuesto ha traído importantes cambios en la normativa vigente, la regulación de sus elementos esenciales, así como su aplicación práctica que se establecen de los artículos 27 al 31 quinquies de la LISR; referenciando concretamente el artículo 27 ter lo siguiente:

“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. Rentas del capital inmobiliario

a) 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.

2. Rentas del capital mobiliario

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

i. Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios.

Se entenderán incluidas en este tipo de rentas, las generadas por las operaciones de recompras o reportos de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o en varias operaciones simultáneas.

ii. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

iii. Los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del régimen obligatorio de pensiones, el fondo de capitalización laboral y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios, según lo dispone la Ley N.° 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000, salvo cuando deban tributar de conformidad con las disposiciones del título II de esta ley.

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.

Los contribuyentes que por ley tengan obligación de crear reservas especiales podrán rebajarlas del remanente a que alude el párrafo anterior.

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el periodo fiscal, deberán 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.

3. Ganancias y pérdidas de capital

a) Serán ganancias y pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título, 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 se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 8, inciso f), de esta ley.

b) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

i. En los supuestos de localización de derechos.

ii. En la distribución de bienes gananciales, a consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en la Ley N°5476, Código de Familia, de 21 de diciembre de 1973.

iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario.

En ningún caso, los supuestos a que se refiere este inciso podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

c) Se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en las reducciones del capital social. Excepto cuando la reducción capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, se considerará renta del capital mobiliario la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente.

En caso de que existan utilidades acumuladas, cualquier devolución de capital se imputará primero a lo que corresponda a utilidades acumuladas, salvo que existan aportes registrados contablemente, estos últimos no estarán sujetos a este impuesto, la Administración Tributaria podrá verificar su legitimidad y procedencia.

d) No se computarán como pérdidas de capital las siguientes:

i. Las no justificadas.

ii. Las debidas al consumo.

iii. Las debidas a donaciones u obsequios.

iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

Asimismo, el reglamento de la LISR indica:

Artículo 25.- Objeto del impuesto. Se establece un impuesto sobre las rentas de fuente costarricense en dinero o en especie, derivadas del capital inmobiliario o mobiliario, así como de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Así mismo, el impuesto sujeta las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de las rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades.

A efectos de este impuesto, así como de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los términos "rentas del capital" y "ganancias y pérdidas del capital" se entenderán de la siguiente manera:

a) Rentas de capital. Corresponde a la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que provengan, directa o indirectamente de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

En todo caso, tendrán la consideración de rentas del capital las provenientes del capital inmobiliario, mobiliario y, en general, los restantes bienes o derechos de los cuales sea titular el contribuyente.

b) Ganancias y pérdidas de capital. Corresponde a las variaciones positivas o negativas en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Se excluyen de este concepto las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales del contribuyente que se encuentren afectos a su actividad lucrativa, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Utilidades.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en el Registro Nacional, en otros de carácter público o cualquier otro medio de prueba idónea.”

De las citas anteriores, se tiene claro que son contribuyentes las personas físicas y jurídicas que capten u obtengan recursos de los gravados en este impuesto. No obstante, debe tenerse en consideración que el artículo 28 bis de la LISR regula específicamente las exenciones del impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital; así, dentro de cuyos supuestos de exención no se encuentran los Fideicomisos de ningún tipo, por lo que las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019 (fecha en que entró en vigencia la Ley Nº9635).

Según lo indicado supra y aplicando la normativa al caso concreto, del análisis de los supuestos señalados en el artículo 28 bis LISR se extrae que ninguno de ellos establece una exoneración para los Fideicomisos ni para el PANI como tal, por ende, cualquier renta que sea gravable con el impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital y, que sea obtenida por el Fideicomiso consultante, deberá cancelar el impuesto respectivo, según la normativa citada.

Punto 2. Sobre eventuales donaciones que perciba el Fideicomiso

En cuanto a la segunda consulta referida a las eventuales donaciones que el Fideicomiso pudiera recibir, se le informa, que éstas podrán mantenerse no sujetas o exentas del ISU y del impuesto sobre rentas, ganancias y pérdidas de capital en el tanto cumplan los requisitos establecidos en los artículos 6 inciso g) y 28 bis inciso 10) de la LISR, respectivamente.

Ahora bien, ante eventuales inversiones que se realicen con el patrimonio donado, los rendimientos que se obtengan, estarán afectos al impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas de capital, con fundamente en lo mencionado en el punto 1.

Punto 3. Sobre la sujeción al IVA del Fideicomiso

En cuanto a la tercera consulta referida a si el Fideicomiso es sujeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) cuando adquiera bienes y servicios, es importante acotar que dado que el Fideicomiso no fue constituido por Ley no tiene a su haber exenciones propias y tampoco se pueden aplicar a este las exenciones otorgadas al PANI, por cuanto el patrimonio del FID-1194 PANI/BNCR es autónomo, según se indicó líneas arriba, por lo que las exenciones no se pueden aplicar por extensión.

Cabe recordar que la LIVA en sus artículos 1, 2 y 4 establece un impuesto indirecto que recae de manera general sobre la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas en el territorio de la República por parte de quienes sean contribuyentes de este impuesto, exceptuándose solo aquellos supuestos que se contemplen como exentos o no sujetos al impuesto en cuestión, de conformidad con lo que establecen los artículos 8 y 9 de la LIVA. Esas exenciones y no sujeciones contemplan supuestos tanto objetivos (exención o no sujeción sobre determinados bienes y servicios), como subjetivos (exención o no sujeción sobre determinados sujetos), no encontrándose el Fideicomiso de interés público o con fines públicos dentro de la normativa citada.

De esta manera, las transacciones que impliquen la adquisición de bienes o de servicios que no estén expresamente exentas del IVA por disposición de dicha Ley serán consideradas como gravadas. De manera que si los Fideicomisos (en general) no se encuentran no sujetos ni exentos de dicho impuesto, corresponde a estos adquirir los bienes y servicios gravados con el IVA.

Punto 4. Sobre si el Fideicomiso es agente de retención del 2% establecido en el artículo 22 LISR

Finamente, en cuanto a su cuarta consulta sobre si el FID-1194 PANI/BNCR se constituye en agente de retención, es necesario remitirnos a lo establecido en el artículo 23 inciso g) de la LISR que establece:

“ARTICULO 23.- Retención en la fuente. Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros 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 obligado a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan:

                (…)

g) El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, que paguen o acrediten rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país, deben retener el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.

El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos parciales citados en el artículo 22 de esta Ley.

Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o los créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los quince días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención.

(Así reformado por inciso g) del artículo 19 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001). (…)”

En acatamiento a lo establecido en dicho numeral el fideicomiso debe actuar como agente de retención, debiendo cumplir con los deberes formales y materiales que la Ley le impone; es decir, que por disposición legal el fideicomiso está obligado a retener el dos por ciento (2%) cuando pague o acredite rentas afectas a este impuesto.

De esta forma, quedan atendidas las consultas planteadas. Se aclara que el criterio vertido se fundamenta en los datos suministrados en el escrito de consulta, aportados por la consultante a efectos de resolver, por lo que cualquier variación de éstos, hará insubsistente este criterio.

Atentamente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

SCalvoS/ACalderón

C: Dirección General de Tributación, Subdirección de Digesto Tributario, expediente, archivo, consecutivo.