

Costa Rica: Integración de rentas gravables



La integración de rentas tiene como propósito garantizar que las rentas derivadas de las actividades empresariales de los contribuyentes estén gravadas con el impuesto sobre las utilidades

Con la reciente reforma tributaria se mejoraron conceptualmente las regulaciones y con ello, la distinción de los diferentes impuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). La ley contiene ahora cuatro tipos de impuesto sobre la renta, cada uno sujeto a reglas distintas:

- Impuesto sobre las utilidades de personas jurídicas y físicas
- Impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital
- Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales (impuesto al salario)
- Impuesto sobre remesas al exterior



A nivel de tarifas, el siguiente cuadro reporta la carga tributaria de cada impuesto:

Impuesto	Tarifa
Sobre las utilidades de personas jurídicas	30% ¹
Sobre las utilidades de personas físicas con actividades lucrativas	Progresivas del 10% al 25% con un monto anual exento
De rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital	15% ²
Único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales	Progresivas del 10% al 25% con un monto mensual exento
Remesas al exterior	5,5% al 30%

Es evidente que la tarifa más beneficiosa es el 15% del impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, respecto de la del 30%, del impuesto sobre las utilidades para las personas jurídicas o de las tarifas progresivas del 10% al 25% para las personas físicas con actividades lucrativas. Así, es lógico suponer que los contribuyentes buscarán formas para que sus rentas estén sujetas al impuesto con la tarifa más favorable para sus intereses.

Pero el legislador consideró que el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital se aplicara realmente solo en forma residual, esto es, respecto de bienes o derechos que no estén afectos o sujetos a la actividad lucrativa. Ése fue el criterio escogido para abandonar el criterio de “habitualidad”, que era el que la ley tenía antes para determinar cuándo las ganancias de capital estaban sujetas o no, al impuesto a las utilidades³. Y ese carácter residual que el legislador quiso imprimir al impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital fue la razón por la que ahora existe la integración de rentas de capital.

Así, el legislador incorporó, con la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, este mecanismo novedoso en el ordenamiento tributario costarricense. La

¹ Hay tarifas menores del 5% al 20% para empresas pequeñas que cumplen con ciertas condiciones (LISR, artículo 15 inciso b).

² Para casos excepcionales, hay tarifas distintas del 10%, 8%, 7% y 5%. Además, los bienes y derechos adquiridos antes del 1 de julio de 2019, en la primera venta, el contribuyente podrá optar por pagar el impuesto a la ganancia de capital, aplicando al precio de enajenación una tarifa del impuesto del 2,25%.

³ Versión anterior del artículo 6 de la LISR antes de la reforma por la Ley No. 9635 de 3 de diciembre de 2018.



integración de rentas tiene como propósito garantizar que las rentas derivadas de las actividades empresariales de los contribuyentes estén gravadas con el impuesto sobre las utilidades, de modo que el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital solo sea aplicable en forma residual, cuando resulte de una transacción respecto de bienes o derechos que el contribuyente no utilice para sus actividades empresariales.

La integración de rentas fue incorporada para crear justicia tributaria al resolver una distorsión anterior, que favorecía principalmente al sector financiero. En el pasado, una parte importante de las rentas que las entidades financieras devengaban, estaba sujeta a una tarifa del 8%, que era el impuesto único y definitivo que sujetaba los rendimientos por inversiones transitorias. Se consideraba extremadamente injusto que las entidades financieras soportaran solo el 8% frente al 30% que muchos contribuyentes debían soportar respecto de sus rentas empresariales. Para corregir esta injusticia se diseñó la integración de rentas gravables junto con la creación del impuesto de rentas de capital y ganancias de capital.

La integración de rentas gravables procede cuando una renta es devengada por un contribuyente en relación con bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos o sujetos a la actividad lucrativa que despliega ese contribuyente. En ese caso, la renta está gravada con el impuesto sobre las utilidades, de modo que, si pagó antes el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, el impuesto pagado al 15% o a cualquier otra tarifa aplicable, se considerará un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades. De este modo, el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital no sería realmente un impuesto único ni definitivo, aunque la ley le denomine así, sino que será un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades (LISR, artículo 1 párrafo 5).

El concepto de “elementos patrimoniales sujetos o afectos a la actividad lucrativa” no estaba antes en la LISR. Se definen como “los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos.” Por exclusión, la ley estipuló que no se considerarán elementos patrimoniales sujetos a la actividad lucrativa los que están destinados al uso particular del titular de la actividad o de sus familiares, como los de esparcimiento y recreo, los que no figuren en la contabilidad o libros o registros oficiales de la actividad que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, siempre que estos últimos sean de oferta pública, o emitidos por entidades supervisadas por los órganos adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o participaciones de



fondos de inversión, salvo que el contribuyente pueda probar una vinculación efectiva con la actividad lucrativa, y aquellos que se utilicen simultáneamente en la actividad y en necesidades privadas, salvo que sea en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Más allá de estas parcas definiciones, la ley no contiene mayores explicaciones de lo que comprenden los elementos patrimoniales afectos a la actividad lucrativa.

La ley sí agregó algunas reglas adicionales sobre casos en que dichos elementos son divisibles y solo una parte está afecta a la actividad lucrativa. También dispuso que los elementos patrimoniales afectos a la actividad lucrativa se deben registrar al valor de adquisición, actualizado a la fecha de la operación, aunque no estableció cómo se actualizaba ese valor. Otra regulación que se agregó fue que cuando esos elementos se desafectan y pasan al patrimonio personal, se deben registrar su salida al valor en libros en la fecha de operación. Finalmente se reguló que la afectación o la desafectación de activos no constituirá alteración patrimonial, siempre que los elementos patrimoniales continúen formando parte del patrimonio de la persona.

Dado lo reciente de la reforma, no existen casos resueltos por las autoridades que ilustren con ejemplos, lo que debe entenderse por elementos patrimoniales sujetos o afectos a la actividad lucrativa.

Podría pensarse en el caso de una sociedad dueña de una propiedad inmueble en la que únicamente utiliza una parte para sus actividades industriales, por ejemplo. Si la sociedad vende la parte de la propiedad que no utilizaba, la renta estará sujeta al impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital y no al impuesto sobre las utilidades, porque la porción vendida de ese bien, no estaba sujeta a la actividad lucrativa. Pero si la sociedad vende la porción de la propiedad inmueble en la cual opera sus operaciones industriales, la renta derivada de esa transacción deberá estar sujeta al impuesto sobre las utilidades, porque versó sobre la porción sujeta a la actividad lucrativa.

El análisis se torna más complejo si se examinan bienes cuya afectación a la actividad lucrativa no es tan clara. El dinero es el bien fungible por excelencia, cuya afectación a la actividad lucrativa es debatible.

Para un banco, sin duda, los recursos provenientes de la intermediación financiera, son bienes sujetos o afectos a su actividad lucrativa. Por ende, las inversiones transitorias que hacen los bancos de los recursos provenientes de la intermediación financiera, son rentas que deben gravarse con el impuesto sobre las utilidades. El impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital



que los bancos soporten sobre esas inversiones transitorias, serán entonces, a cuenta del impuesto sobre las utilidades.

Pero ése no es necesariamente el tratamiento tributario para contribuyentes dedicados a otras actividades empresariales no financieras que tenga recursos monetarios ociosos. Si el dinero proviene de un exceso de liquidez derivado de sus operaciones ordinarias, para esa empresa ese bien podría no estar sujeto a la actividad lucrativa. Entonces, los rendimientos solo estarán gravados con el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, y nunca se deberán integrar al impuesto sobre las utilidades.

La LISR no contiene normas bien sistematizadas sobre la integración de rentas gravables. Hay menciones esparcidas en varios artículos: 1 párrafos 5 y 6, 23 párrafo 5 del inciso c) e inciso d), 28 primer párrafo, 31 párrafo final y 60. El Reglamento a la LISR procuró suplir esta falencia incluyendo una norma específica para la integración de rentas gravables (artículo 3) y una mención adicional en el párrafo cuarto del inciso a) del artículo 29.

La LISR dispone que únicamente las rentas sujetas al impuesto al salario nunca se deberán integrar al impuesto sobre las utilidades (LISR, artículo 1 párrafo 6).

En realidad, tampoco el impuesto de remesas al exterior podría integrarse, ya que, por definición, dicho impuesto es excluyente del impuesto sobre las utilidades. Las personas físicas o jurídicas no residentes fiscalmente en el país, sin establecimiento permanente en el país, nunca estarán sujetas al impuesto sobre las utilidades, sino únicamente podrían estar sujetas al impuesto sobre remesas al exterior. Por eso, el impuesto sobre remesas al exterior es verdaderamente un impuesto único y definitivo (LISR, artículo 60) y la integración de rentas con el impuesto sobre utilidades no se considera jurídicamente posible.

Así, la integración de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital sólo procede en relación con el impuesto sobre las utilidades que grava a las personas jurídicas y a las personas físicas con actividades lucrativas.

Habrá que esperar la forma en que las autoridades tributarias interpretan la sujeción de bienes y derechos patrimoniales a la actividad lucrativa de los contribuyentes para así aplicar, la integración de rentas gravables al impuesto sobre las utilidades.

Mariela Hernández, Socia, ECIJA Costa Rica