

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

### INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

**TEMA: AGENTES DE RETENCIÓN DE IMPUESTO EN LOS CASOS DEL INCISO C DEL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**RESUMEN:** El presente trabajo aborda el tema de " Agentes de retención de impuesto, en los casos del inciso c del artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta".

El artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece, en su inciso c, que en caso de los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto, además las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo. La jurisprudencia nacional ha determinado que son dos los presupuestos que establece la norma, para que un agente pagador o emisor, pueda retener por concepto de impuesto el quince por ciento: uno referido al hecho generador del impuesto (pago o acreditación de intereses, o bien concesión de descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores) y otro, que también opera como condición referido a una función de captación de recursos del mercado financiero, debiéndose entender esta, según lo establecido en la Ley Orgánica del Banco Central, que en su ordinal 116, establece que a la captación de recursos financieros del público se le denomina "Intermediación Financiera, e indicando lo que al efecto debe entenderse como tal.

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

**Índice de contenido**

1.DOCTRINA.....	2
A. Intermediación Financiera.....	2
2.NORMATIVA.....	4
A.Ley del Impuesto sobre la Renta.....	4
B. Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica .....	13
Intermediación Financiera.....	13
3.JURISPRUDENCIA.....	14
1.Imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta porcentaje legal de inversión a financiamiento utilizado para operaciones privadas.....	14
2.Impuesto sobre la renta a intereses generados por depósitos a plazo emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito no destinados a circular.....	17
3.Imposibilidad de deducir los gastos necesarios para producir intereses por títulos valores.....	20
4.PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA.....	22
DICTÁMENES.....	22
1.Retención del impuesto sobre la renta en el caso de cooperativas.....	22
2.Interpretación del artículo 23 de la Ley del impuesto sobre la Renta.....	26

**1 DOCTRINA**

**A. Intermediación Financiera**

[PIZARRO CAMPOS, Alfredo]<sup>1</sup>

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

En nuestro ordenamiento, la intermediación financiera se encuentra definida legalmente por el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica (No. 7558 del 28 de noviembre de 1995):

"... se entiende por intermediación financiera la captación de recursos financieros del público, en forma habitual, con el fin de destinarlos, por cuenta y riesgo del intermediario, a cualquier forma de crédito o inversión en valores, independientemente de la figura contractual o jurídica que se utilice y del tipo de documento, registro electrónico u otro análogo en el que se formalicen las transacciones."

El Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa ha definido la intermediación financiera como

"... la actividad mercantil consistente en la captación de recursos monetarios del público inversionista con propósito de destinar el producto de tales captaciones al crédito a los propios inversionistas o terceros ajenos, independientemente del procedimiento de captación y de los propósitos de la captación de crédito."

La intermediación financiera es la actividad que permite el flujo de dinero y otros valores entre sectores diversos y dispersos de la economía. SERGIO RODRÍGUEZ determina al menos dos sectores básicos, los ahorrantes y los productores.<sup>12</sup>

La función básica de el sistema bancario y de la banca ha sido, desde sus orígenes, la intermediación financiera, pues permite una concentración de recursos económicos y su posterior colocación en sectores o individuos con necesidad de esos recursos. La banca actúa, según LEÓN LEÓN, "como intermediaria en el crédito, centralizando primero los capitales dispersos que se encuentran disponibles y redistribuyéndolos luego en operaciones de crédito, a favor de quienes requieren el auxilio del capital para producir."<sup>13</sup>

Para PORRAS GONZÁLEZ, la intermediación financiera, en cuanto

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

efectuada por empresas especializadas, tiene un grado de eficiencia mayor debido a cuatro características específicas de estas empresas:

1. Tienen generalmente mayor capacidad de análisis financiero y más fácil acceso a información financiera y económica que una persona o empresa particular (y, por lo tanto, un costo operativo menor);

2. La compra, por parte de estas empresas, de grandes cantidades de títulos valores, hace posible una disminución en los costos de compra y mantenimiento de instrumentos financieros;

3. El riesgo de pérdida económica en estas entidades es menor que en el caso de personas físicas y/o jurídicas particulares, en virtud de su diversificación de activos;

y

4. Un intermediario financiero obtiene la liquidez deseada a costo menor de aquel en que incurriría el dueño del ahorro para el mismo propósito (debido, nuevamente, a la reducción de costos de operación resultante de la especialización de sus actividades).

## 2 **NORMATIVA**

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

**A.Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>2</sup>**

ARTICULO 3°.- Entidades no sujetas al impuesto

a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales.

(Reformado tácitamente por la ley No.7722 de 9 de diciembre de 1997, que sujeta a las instituciones y empresas públicas que señala, al pago del impuesto sobre la renta)

b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990.

ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.

d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N° 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.

e) Las asociaciones solidaristas.

f) La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.

g) Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios.

Además, los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes.

(Así reformado por el artículo 15 de la ley No. 7293 de 31 de marzo de 1992).

h) Las personas micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que durante un año hayan estado en transición para ser certificados como tales, por un período de diez años y mientras se mantengan las condiciones que dieron origen a la exoneración.

*(Así adicionado el inciso anterior por el artículo 35 de la ley N° 8542 del 27 de setiembre del 2006. Posteriormente se volvió a adicionar con su texto reformado, mediante el artículo 35 de la ley N° 8591 del 28 de junio del 2007).*

### 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

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan:

a) Salarios y cualquier otra remuneración que se pague en ocasión de trabajos personales ejecutados en relación de dependencia.

En estos casos el pagador o patrono deberá calcularle el impuesto mensual que corresponda a cada uno de los beneficiarios de las rentas indicadas.

Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso.

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

b) Dietas, provengan o no de una relación laboral dependiente, gratificaciones y otras prestaciones por servicios personales, en ocasión del trabajo en relación de dependencia. En estos casos, si los beneficiarios de tales rentas fueren personas domiciliadas en el país, el pagador deberá retener el quince por ciento (15%) sobre los importes que pague o acredite a dichas personas; si los receptores de la renta fueren personas no domiciliadas en Costa Rica, se retendrán las sumas que correspondan, según lo estipulado en el artículo 59 de esta Ley.

*(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).*

c)  
1.-

Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto.

Si los títulos valores se inscribieren en una bolsa de comercio reconocida oficialmente, o hubieren sido emitidos por entidades financieras debidamente registradas en la Auditoría General de Bancos, al tenor de la Ley No. 5044 del 7 de setiembre de 1972 y sus reformas, por el Estado y sus instituciones, por los bancos integrados al Sistema Bancario Nacional, por las cooperativas, o cuando se trate de letras de cambio y aceptaciones bancarias, el porcentaje por aplicar será el ocho por ciento (8%).

Cuando los bancos y las entidades financieras mencionadas en el párrafo anterior avalen letras de cambio o aceptaciones bancarias, la retención se aplicará sobre el valor de descuento que, para estos casos, se equiparará a la tasa de interés pasiva fija por el Banco Central de Costa Rica, para el plazo correspondiente, más tres puntos porcentuales.

No estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado y los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley No. 7052 del 13 de noviembre de 1986. Las inversiones de fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley No. 7044 del 29 de setiembre de 1986, Ley de creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

Asimismo, no están sujetas a esta retención, únicamente, las entidades enumeradas que se encuentren en las condiciones señaladas en el inciso a) del artículo 3 de la presente Ley y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, cuando inviertan en títulos

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

valores emitidos por el Ministerio de Hacienda.

Las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo. No corresponderá practicar la retención aludida en este inciso cuando el inversionista sea la Tesorería Nacional.

*(Así ampliado el quinto párrafo del inciso c.1) por el inciso c) del artículo 23 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).*

Se faculta a la Dirección General de la Tributación Directa para que, en aquellos casos en que por la naturaleza del título se dificulte la retención en la fuente, pueda autorizar, con carácter general, otra modalidad de pago.

2.-

Las retenciones de los impuestos a que se refieren los incisos anteriores deberán practicarse en la fecha en la que se efectúe el pago o crédito, según el acto que se realice primero.

Asimismo, deberán depositarse en el Banco Central de Costa Rica o en sus tesorerías auxiliares, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquella fecha.

*(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).*

*(Intrepretado Auténticamente por ley N° 8320 de 16 de octubre del 2002, en el sentido de que los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito que no estén destinados a la circulación, sino que solamente puedan ser descontados por las cooperativas emisoras, no son títulos valores y, por tanto, no están afectos al impuesto establecido en este inciso).*

c bis) Asimismo, en las operaciones de recompras o reportos de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o varias

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

operaciones simultáneas y que se realicen por medio de una bolsa de valores, se aplicará un impuesto único y definitivo del ocho por ciento (8%), sobre los rendimientos generados por la operación; dicho porcentaje será retenido por la bolsa de valores en que se realizó dicha operación. En caso de que las operaciones no se realicen mediante los mecanismos de bolsa, los rendimientos devengados de la operación serán considerados como renta ordinaria gravable.

*(Así adicionado el inciso anterior por el inciso c) del artículo 21 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio de 2001).*

ch) Excedentes pagados por las cooperativas y las asociaciones solidaristas y similares.

Estas entidades deberán enterar al Fisco, como impuesto único y definitivo, por cuenta de sus asociados, un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de los excedentes o utilidades distribuidas.

d) Remesas o créditos a favor de beneficiarios domiciliados en el exterior. En estos casos, el pagador retendrá, como impuesto único y definitivo, las sumas del impuesto que correspondan de acuerdo con lo señalado en el artículo 59 de esta Ley.

*(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).*

e) Transporte, comunicaciones, reaseguros, películas cinematográficas, noticias internacionales y los otros servicios mencionados en los incisos a), b), c) y ch) del artículo 11 de esta Ley, prestados por empresas no domiciliadas en el país. En estos casos, si las empresas que suministran los servicios tienen representante permanente en Costa Rica, las empresas usuarias deberán retener, como pago a cuenta del impuesto establecido en el artículo 15 de esta Ley, el tres por ciento (3%) sobre los

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

importes pagados o acreditados.

Cuando dichas empresas no tengan representantes permanentes en el país, las empresas usuarias de los servicios deberán retener, como impuesto único, las sumas que a continuación se mencionan:

i) El ocho punto cinco por ciento (8.5%) sobre el monto pagado o acreditado, tratándose de servicios de transporte y comunicaciones.

ii) El cinco punto cinco por ciento (5.5%), tratándose de reasegurados, reafianzamientos y primas cedidas de cualquier clase.

iii) El veinte por ciento (20%) sobre el importe pagado o acreditado en el caso de prestación de los otros servicios indicados en el inciso e).

f) Utilidades, dividendos y participaciones sociales. En estos casos se deberán aplicar las disposiciones a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley.

Las personas que actúen como agentes de retención o percepción del impuesto, deberán depositar el importe de las retenciones practicadas en el Banco Central de Costa Rica, sus agencias, o en las tesorerías auxiliares autorizadas, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron. En el Reglamento se establecerán, en cada caso, los requisitos que deberán cumplir los agentes de retención o percepción, así como lo relativo a los informes que deberán proporcionar a la Administración Tributaria, y a los comprobantes

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

que deberán entregar a las personas a quienes se les hizo la retención de que se trate.

Los requisitos que deberán cumplir y la forma de las retenciones que establece este artículo serán fijados en el Reglamento de esta Ley.

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).*

Los agentes de retención y percepción señalados en esta Ley, deberán presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes. El plazo para presentarla será el mismo que tienen para enterar al fisco los valores retenidos o percibidos.

*(Así adicionado el último párrafo, por inciso g) del artículo 19*

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

*de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001).*

(Así reformado por el artículo 16 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1° de agosto de 1995, el cual, al adicionar el inciso g), reproduce íntegramente el contenido del artículo)

**B. Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica <sup>3</sup>**

**Intermediación Financiera**

ARTICULO 116.- Intermediación financiera

Únicamente pueden realizar intermediación financiera en el país las entidades públicas o privadas, expresamente autorizadas por ley para ello, previo cumplimiento de los requisitos que la respectiva ley establezca y previa autorización de la Superintendencia. La autorización de la Superintendencia deberá ser otorgada cuando se cumpla con los requisitos legales.

Para efectos de esta ley, se entiende por intermediación financiera la captación de recursos financieros del público, en forma habitual, con el fin de destinarlos, por cuenta y riesgo del intermediario, a cualquier forma de crédito o inversión en valores, independientemente de la figura contractual o jurídica que se utilice y del tipo de documento, registro electrónico u otro análogo en el que se formalicen las transacciones.

No se considera intermediación financiera la captación de recursos para capital de trabajo o para el financiamiento de proyectos de inversión de carácter no financiero de la propia empresa emisora o sus subsidiarias, siempre que las emisiones se encuentren registradas ante la Comisión Nacional de Valores. En estos casos, los pasivos totales de las empresas emisoras no pueden exceder de cuatro veces su capital y reservas, conforme a las reglas que emita la Comisión Nacional de Valores. Asimismo, las empresas emisoras estarán sujetas a las demás regulaciones que emita esa Comisión.

Los fideicomisos y fondos de administración que las entidades financieras utilicen para la realización de actividades de intermediación financiera estarán sujetos a las razones de suficiencia patrimonial, provisiones, límites de crédito y demás normas que dicte la Superintendencia, conforme a las potestades que le confiere esta ley. Se exceptúan los fondos regulados en la Ley reguladora del mercado de valores y la Ley de régimen privado de pensiones complementarias, los cuales se regirán por las normas especiales contenidas en esas leyes.

### **3 JURISPRUDENCIA**

#### **1. Imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta porcentaje legal de inversión a financiamiento utilizado para operaciones privadas**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA]<sup>4</sup>

"V.- Luego de la declaratoria de inconstitucionalidad del inciso c) numerales 1 y 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Administración Tributaria consideró que la norma que había sido derogada, mediante el artículo 143, declarado luego

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

inconstitucional, adquiriría nuevamente vigencia con su texto original en donde no se hacía referencia a la captación de recursos en el mercado financiero, entonces los pagos realizados a quienes adquirirían títulos valores de la empresa emisora, si estaban afectos al 15% de impuesto único y definitivo sobre los montos pagados o acreditados. Este criterio fue variado posteriormente, a partir del pronunciamiento de la Procuraduría General de la República C-121-99 de 10 de junio de 1999, que determinó la aplicación no del texto original del artículo 23 inciso c) de la ley del Impuesto sobre la Renta, sino del artículo 16 de la Ley de Justicia Tributaria; ya que, a través de este numeral y del 18 de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones, N°7293 de 31 de marzo de 1992, fue modificado el referido inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así las cosas, la norma vigente es la que se encuentra modificada en el artículo 16 de la Ley de Justicia Tributaria y no la que aplicó en principio en algunas resoluciones la Dirección General de Tributación. VI. - El numeral 16 de la Ley de Justicia Tributaria señala: "Artículo 23.- Retención en la fuente ... c) 1.- Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto ..." a pesar de que ambas partes coinciden en la aplicación de este artículo al presente asunto; estima el tribunal que la interpretación que realiza la accionante no resulta acertada, ya que el hecho generador del impuesto lo constituye el pago o acreditación de intereses o concesión de descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, claro está, en el tanto la captación de esos recursos se realice en el mercado financiero; ahora bien, qué debe entenderse por captar recursos del mercado financiero? , la Ley Orgánica del Banco Central, en su ordinal 116, establece que a la captación de recursos financieros del público se le denomina

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

"Intermediación Financiera", la cual debe realizarse en forma habitual con el fin de destinar esos recursos, por cuenta y riesgo del intermediario a cualquier forma de crédito o inversión en valores, independientemente de la figura contractual o jurídica que se utilice. Señala también esa norma que no se puede considerar una captación de recursos financieros del público (intermediación), la captación que se efectúe para financiar capital de trabajo o proyectos de inversión de carácter no financiero de la propia empresa emisora o sus subsidiarias. Lo anterior permite concluir que son dos los presupuestos que establece la norma para que un agente pagador o emisor, como lo indica la norma, pueda retener por concepto de impuesto el quince por ciento (15%), uno referido al hecho generador del impuesto (pago o acreditación de intereses, o bien concesión de descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores) y otro, que también opera como condición referido a una función de captación de recursos del mercado financiero, en otras palabras quien descuenta un pagaré por ejemplo, debe retener el quince por ciento como impuesto único, siempre y cuando lo hubiere realizado no para sí, como una actividad privada, sino en función de colocar esos títulos en el mercado; si se diere el primer supuesto, pero el financiamiento fuere utilizado para operaciones privadas, obviamente no estaríamos ante una intermediación, sino una captación de recursos en forma privada sujeta únicamente al impuesto sobre utilidades, tal y como lo prevé el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta . VII.- Si se analiza la norma en cuestión en relación con la consulta efectuada originalmente por la empresa actora ante la Dirección General de Tributación (expediente administrativo), donde manifiesta " por razones de impulsar actividades propias de nuestro giro, hemos tenido la necesidad de obtener recursos financieros en forma transitoria. Para ello y contando con la asesoría financiera de la empresa Sama Valores estamos emitiendo títulos de forma privada, captando así recursos de algunos inversionistas tanto personas físicas como jurídicas... Estas operaciones son necesarias para financiar el

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

capital de trabajo de la empresa emisora.." Resulta evidente que la accionante no capta recursos del mercado financiero, por un lado porque necesita la asesoría financiera de una empresa como Sama Valores S.A., dedicada y autorizada a realizar colocaciones en el mercado público y por otro, afirma expresamente que los títulos que emite los hace en forma privada, como operaciones individuales necesarias para financiar su capital de trabajo . Así las cosas, queda demostrado por el mismo dicho de la demandante que ella no realiza intermediación financiera, sino que lo hace en forma privada a través de otra sociedad y con el objeto de financiar su capital de trabajo, actividad que no se encuentra contemplada dentro de lo que establece el numeral 16 de la ley de Justicia Tributaria (artículo 23 inciso c)de la ley de Impuesto sobre la Renta).

VIII.- En cuanto al principio de reserva de ley en materia tributaria, considera este órgano colegiado que no existe violación del mismo, por parte de la Administración Tributaria, ni del Tribunal Fiscal Administrativo; la interpretación que hacen dichas autoridades administrativas del artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta resulta acorde con una correcta hermenéutica legal, e integración de la normativa tributaria- financiera vigente; en tanto sólo pueden retener el quince por ciento de impuesto, aquellos pagadores que efectúen descuentos sobre cualesquiera clase de títulos valores, dentro de una actividad de intermediación financiera. IX .- Con base en dicho cuadro normativo, estima el Tribunal que debe acogerse la defensa de falta de derecho opuesta por el representante estatal y declarar sin lugar la demanda en todos sus extremos; respecto a la genérica de sine actione en sus modalidades de falta de legitimación activa y pasiva, debe rechazarse en virtud de la vinculación de la parte actora con la administración Tributaria, pues es el Estado quien la representa para constituirse en parte demandada. La falta de interés debe ser denegada en razón de que resulta evidente el interés actual del punto en discusión."

**2. Impuesto sobre la renta a intereses generados por depósitos a plazo emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito no destinados a circular**

[ TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA]<sup>5</sup>

" IV.- La cuestión fundamental en este proceso está en determinar si a la petente se le aplica la Ley del Impuesto Sobre la Renta, número 7092 de 21 de abril de 1988, que en lo que interesa dice: Artículo 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: ¼ c) 1.- Los emisores, agentes pagadores , sociedades anónimas y otras entidades publicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica , deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto. Si los títulos valores se inscribieren en una bolsa de comercio reconocida oficialmente o hubieren sido emitidos por entidades financieras debidamente registradas en la Auditoría General de Bancos, al tenor de la Ley 5044 del 7 de setiembre y sus reformas, por el Estado y sus instituciones, por los bancos integrados al Sistema

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

Bancario Nacional, por las cooperativas , o cuando se trate de letras de cambio y aceptaciones bancarias, el porcentaje por aplicar será el ocho por ciento (8%).- (\*) Art. 3  $\frac{1}{4}$  inciso d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley No. 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas. (El subrayado no es del original). Según los alegatos de las partes, hay que determinar si la cooperativa es un emisor de títulos valores que pague intereses en función de captar recursos del mercado financiero. Ahora bien, hay que agregar a la cita, lo dispuesto por la LEY DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA del inciso citado, número 8320, de dieciséis de octubre de 2002 (publicada en la Gaceta Oficial 213 de 5 de noviembre siguiente), y que dice: "  $\frac{1}{4}$  los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito que no estén destinados a la circulación, sino que solamente puedan ser descontados por las cooperativas emisoras, no son títulos valores y, por tanto, no están afectados al impuesto establecido en este inciso Rige a partir de la vigencia de la Ley interpretada." El anterior cuadro, obliga a razonar que el texto nuevo es parte integrante de la ley a considerar, e imperativo con el mismo carácter, de manera que el análisis del sentido del texto que puede hacer el aplicador de la norma debe limitarse al fin que le imprimió el legislador y, en principio, ante una situación de hecho expresamente regulada y prevista por la disposición, a su sentido literal. Ello supone dos soluciones necesarias: una, que la situación de la actora, una cooperativa que emite títulos de depósito a plazo sólo con sus asociados, no destinados a circular, y sólo negociable y pagable entre ellos, no está sujeta a la obligación de captación del tributo por retención en la fuente. La segunda, que dicho texto rige a partir de la promulgación de la norma auténticamente interpretada (reforma por ley 7535 de 1 ° de agosto de 1995). Cabe agregar que fuera del hecho de que la disposición definitiva expresamente ordena a partir de cuando rige su mandato, se debe recordar que tal es el principio general de retroactividad de la norma interpretativa (ver voto 5797-98 de la Sala Constitucional).- V.- Con base en dicho cuadro

normativo, la actora no estaba obligada a retener el pago en cuestión, y por ende el acto impugnado deviene contrario a la ley y se debe declarar su nulidad por su contenido inválido; igualmente, resulta que el cobro hecho por la Administración también es ilegal y procede ordenar la devolución de lo pagado por la cooperativa con reconocimiento de los intereses de ley a su favor, a partir de la fecha en que se canceló. Al ser lo pretendido conforme al ordenamiento jurídico, se debe rechazar la defensa de falta de derecho invocada. Finalmente, por tratarse de un asunto de puro derecho, resuelto a fin de cuentas por una decisión legislativa posterior a los alegatos del Estado, se considera que ha litigado con evidente buena fe y se resuelve sin especial imposición de las costas procesales y personales (artículo 98 inc. c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa).- "

### **3.Imposibilidad de deducir los gastos necesarios para producir intereses por títulos valores**

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA]<sup>6</sup>

VII.- Deducción de gastos necesarios para producir intereses por títulos valores . En relación con este rubro, la Administración Tributaria dispuso, que: "(...) los ingresos no gravables por concepto de intereses ganados y descuentos en títulos valores, provenían de las inversiones temporales que comprenden inversiones en títulos valores a plazos no mayores a 180 días, las cuales pueden ser convertidas fácilmente en efectivo en el corto plazo con la finalidad de obtener una adecuada rentabilidad a sus excedentes temporales de liquidez" . Con esta decisión, está de acuerdo el Tribunal. El artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, preceptúa: Retención en la fuente. Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto (...) está obligado a

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

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 cuanto de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan: (...) c) 1.- Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas, que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dicha renta por concepto de impuesto (...)” Debido a la norma citada, es que, en criterio de este Tribunal, correctamente la Administración rechazó la deducción de intereses ganados por títulos valores realizada por la actora, ya que éstos están afectos a la retención en la fuente, siendo un impuesto único y definitivo, por lo que los gastos ocasionados en la obtención de dichos ingresos no pueden deducirse de aquellos afectos al impuesto sobre las utilidades.- VIII.- Ajuste a intereses . Mediante el cargo practicado, la Auditoría Fiscal rechazó la deducción de la renta bruta de las sumas de ₡18.811.393,77, para el período 95, y ₡12.959.073,61, para el período 96, por concepto de gastos por intereses, presuntamente originados en operaciones no vinculadas con el giro habitual de la empresa o no necesarias para generar rentas gravadas. Dichas operaciones son las siguientes: Financiamiento de vehículos para CORMAR Guatemala y El Salvador, compra de acciones a Almacenadora Santamaría S.A., aportes de capital en Terminales de Limón S.A., compra de acciones a CORMAR El Salvador y financiamiento de gastos a Almacén Fiscal CORMAR S.A. y a Transportes Aeropuerto de Costa Rica S.A., según el punto D del Traslado de Cargos y Observaciones FGC-67-98 correspondiente al período fiscal 95 -, así como aportes de capital a CORMAR El Salvador y CORMAR Guatemala, financiamiento de gastos a Almacén Fiscal CORMAR S.A. y a Transporte Aeropuerto de Costa Rica S.A. - Traslado de Cargos y Observaciones FGC-68-98, punto D, del período fiscal 96 -. Del estudio del expediente se

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

desprende que ciertamente, CORMAR S.A. utilizó capital de trabajo para financiar actividades que no se relacionaban con el giro habitual de la empresa, y que por lo tanto no pueden considerarse como gastos descontables para efectos tributarios, por lo que se trata de erogaciones que no se vinculan con la obtención de rentas gravables, tal y como lo señala el artículo 9 inciso j) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tal norma dispone a la letra: "Gastos no deducibles. No son deducibles de la renta bruta: (...) j) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables". El alegato utilizado por la actora sobre la composición del patrimonio total con el que contó en los períodos fiscales 95 y 96, no es suficiente para desvirtuar el hecho que se recurrió a la captación de recursos financieros a través de certificados de inversión y de préstamos bancarios que originaron intereses posteriormente rebajados en la declaración del impuesto sobre la renta, que como se vio líneas atrás, no se puede considerar tal gasto como deducible. Ninguno de los argumentos ni elementos probatorios de la parte, le permite a este Tribunal aceptar el hecho que se trata de capital propio o utilidades acumuladas; por el contrario, se trata de actividades no asociadas al giro habitual de la empresa que originaron gastos que no pueden considerarse como deducibles."

#### 4 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

#### DICTÁMENES

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

**1.Retención del impuesto sobre la renta en el caso de cooperativas**

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA]<sup>7</sup>

Cualquier tipo de operación financiera realizadas por las cooperativas, salvo cuando se trate de préstamos personales, con personas afiliadas o no a la entidad esta sujeta a la retención del 8% que indica el art. 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, entrando al fondo del asunto, debemos manifestar sobre el punto concreto en consulta, que la Ley del Impuesto sobre la renta no confiere ningún tipo de exoneración en tratándose del pago de intereses, comisiones o cualquier otra clase de remuneración que se adopte para retribuir las inversiones de capital, no obstante que tales rentas se originan por o dentro de una cooperativa y a lo más que llega es a conferir un trato preferencial, en cuanto a que la retención es de un 8% en vez de un 15% que es el tipo general que están obligados a retener las demás entidades pagadoras que enumera el artículo 23 de la Ley de cita. Nótese asimismo que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el inciso ch) del mismo artículo de comentario, sí contiene una exoneración -aunque parcial- del impuesto en cuanto a los excedentes pagados por las cooperativas, asociaciones solidaristas y similares, los cuales están sometidos a un cinco ( 5% ) que las mencionadas entidades deben retener - esta vez sí- con el carácter de impuesto único y definitivo sobre tales rentas.

La diferenciación que se pretende establecer tomando como referencia fundamental a las personas que intervienen en la transacción, ya sea que se trate de "no asociados" o de miembros

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

de la cooperativa, en vez de tomar como criterio diferencial el tipo de operación, es del todo alegado del texto y del espíritu de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues como ya lo dijimos antes, esta normativa no contempla de modo expreso ni tácito, un tipo de tratamiento privilegiado para esta clase de rentas, por el mero hecho de que quien sea el receptor de las mismas fuese asociado de una cooperativa. De manera tal que la interpretación que del concepto "captar recursos del Sector Financiero se hace", resulta ser artificiosa y contraria al texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El punto en cuestión, en realidad no presenta dificultad en su interpretación o aplicación, desde que la propia Dirección General de Tributación Directa, había hecho del conocimiento público, mediante publicación colectiva, a finales del mes de julio de 1988", el criterio oficial sobre esta cuestión, en los siguientes términos:

"A fin de dilucidar los alcances del artículo 23 de la Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, en cuanto a la exigencia de efectuar retenciones en la fuente, referidas al impuesto sobre los intereses y otras retribuciones de capital, esta Dirección, con fundamento en las atribuciones que le confiere el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, considera que la obligación incumbe únicamente a los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y a los entes públicos o privados que en su función de captar recursos en el mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés, sobre toda clase de títulos valores o sobre letras de cambio o aceptaciones bancarias. Cuando las retribuciones o intereses provengan de contratos de préstamo entre bancos, entre particulares y bancos o particulares entre sí, celebrados para otros fines que no sean la captación de recursos destinados al mercado financiero, no procederá efectuar la retención, ya que estas retribuciones o intereses se considerarán renta ordinaria.

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

Como particulares debe entenderse las personas físicas o jurídicas".

Así las cosas, los únicos intereses o retribuciones de capital, pagados por las entidades financieras debidamente registradas en la Auditoría General de Bancos, por el Estado y sus instituciones, por los bancos del Sistema Bancario Nacional o por las cooperativas que no estarían sujetos a la retención del 8% son aquellos que se originan en contratos de préstamos de dinero o de "financiamiento" ya sea que se paguen o acrediten en favor de personas asociadas o no a la entidad, en el caso de las cooperativas. En consecuencia, toda otra suma que por concepto de intereses, comisiones o cualquier otra forma de retribución que paguen las cooperativas con motivo de cualquier otro género de operaciones financieras, se encuentran, por regla general, efectos a la retención del 8% que establece el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En resumen, podemos concluir que el criterio determinante de si se trata o no de "captar recursos del sector financiero" se encuentra en la clase o tipo de operación financiera realizada por la entidad y no en el hecho de la condición personal de los sujetos que participen en la misma; de manera que el pago de intereses o cualquier tipo de remuneración en operaciones financieras realizadas por asociaciones cooperativas, con personas afiliadas o no a la entidad, se encuentra sujeta a la retención de 8% que establece el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo cuando se trate de préstamos personales, también conocidos como "financiamientos".

Finalmente, debemos hacer la reserva de que el presente dictamen no es vinculante para la Administración Tributaria, a menos que fuese acogido por ella. Esto por cuanto la consulta no proviene de esa Dependencia y por existir norma legal ( art. 114 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios ) que establece el

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

procedimiento correcto para que los contribuyentes -incluidas las cooperativas y sus asociados- obtengan en la Tributación Directa, un pronunciamiento sobre cuestiones Tributarias que les interesen, oponible a la propia Administración.

**2. Interpretación del artículo 23 de la Ley del impuesto sobre la Renta**

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA]<sup>8</sup>

Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio N° 2036 de fecha 21 de junio de 1993 recibido por esta Procuraduría el 5 de julio del mismo año, mediante el cual solicitan el pronunciamiento de este órgano, respecto a cuales personas de las citadas en el artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están exentas del pago del impuesto que se creó por el artículo 23 de la citada ley, ello por cuanto existen criterios encontrados en cuanto a la interpretación que se le debe dar a la reforma de los párrafos 4° y 5° del inciso c) aparte 1) del artículo 23 de la citada ley introducida por el artículo 18 de Ley 7293 del 3 de abril de 1992.

A efecto de evacuar la presente consulta, conviene primeramente determinar si el impuesto a que se refiere el inciso c) del artículo 23 de la Ley 7092 comprendido en el Título I de la Ley, constituye un impuesto con carácter de "pago a cuenta" del impuesto a las utilidades establecido en el artículo 1 de la Ley,

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

o bien si estamos en presencia de un impuesto diferente y con características propias.

Del análisis del artículo 1° de la Ley se tiene que el legislador estableció un impuesto sobre las utilidades de empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas, así como sobre los ingresos continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas domiciliadas en el país y todo ingreso o beneficio no exceptuado por la ley, cuyo hecho generador lo constituye la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense, lo que permitiría asumir la presunción de que toda renta de fuente costarricense constituiría el objeto del impuesto creado mediante el artículo indicado.

No obstante, las sumas pagadas o acreditadas a personas domiciliadas en el país, o los descuentos concedidos sobre pagarés y toda clase de títulos valores emitidos en función de captar recursos del mercado financiero, que constituyen rentas en sentido amplio y que podrían ser objeto del impuesto creado en el artículo 1° de la ley, el legislador expresamente les dió --desde el punto de vista fiscal-- un tratamiento diferente, al conceptuarlas no como objeto del impuesto sobre las utilidades, sino como objeto de un impuesto diferente, con carácter de único y definitivo y no como pago a cuenta, cuyo hecho generador lo constituye el pago o crédito de intereses o los descuentos otorgados sobre pagarés, impuesto que debe de ser retenido de acuerdo con los porcentajes fijados por la ley, directamente por los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que paguen o acrediten los intereses generados por los títulos emitidos.

Al respecto dispone el numeral 1 del inciso c) del artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

"1. Los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, deberán retener el quince por ciento (15%) de dichas rentas por concepto de impuesto.

Si los títulos valores se inscribieren en una bolsa de comercio reconocida oficialmente, o hubieren sido emitidos por entidades financieras debidamente registradas en la Auditoría General de Bancos..., por el Estado y sus instituciones, por los bancos integrados al Sistema Bancario, por las cooperativas, o cuando se trate de letras de cambio y aceptaciones bancarias, el porcentaje a aplicar será el ocho por ciento (8%).

(...).

No estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado o por los bancos del Estado y los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley N° 7052 del 13 de noviembre de 1986. Las Inversiones del Fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044 del 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

Asimismo, no están sujetas a esta retención, únicamente las entidades enumeradas que se encuentren en las condiciones señaladas en el inciso a) del artículo 3 de la presente Ley y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, cuando inviertan en títulos valores emitidos por el Ministerio de Hacienda."

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

De lo expuesto se puede afirmar, que si bien el Título I de la Ley de Impuesto sobre la Renta, esta referido al "Impuesto sobre las Utilidades", el legislador regula de manera diferente las rentas de títulos valores emitidos en función de captar recursos financieros, creando un impuesto único y definitivo -y no como pago a cuenta- sobre el pago o crédito de tales rentas.

En cuanto al otro aspecto que interesa, debe advertirse que el artículo 18 de la Ley N° 7293 del 28 de marzo de 1992, reformó el párrafo 4° inciso c) numeral 1 del artículo 23 de la Ley, en dos direcciones, a saber por el objeto y por el sujeto:

POR EL OBJETO: Se amplía el ámbito de las no sujeciones al impuesto no solo respecto de las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado -como lo establecía el párrafo 4° inciso c) numeral 1 del artículo 23 antes de su reforma- sino también respecto de las rentas generadas por títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, las Inversiones del Fideicomiso sin fines de lucro creado por el artículo 6 de la Ley 7044 del 29 de setiembre de 1986.

POR EL SUJETO DEL IMPUESTO: Mediante la reforma propuesta, el legislador excluye de la obligación tributaria que surge al amparo del párrafo primero del inciso c) del artículo 23 de la Ley al Estado, los bancos del Estado, el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al no sujetar a dichas entidades a la retención del impuesto cuando inviertan en títulos valores emitidos por el Ministerio de Hacienda.

CONCLUSIONES:

Con fundamento en lo expuesto y con estricto apego a lo dispuesto

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

por el numeral 1 del inciso c) del artículo 23 de la Ley de Impuesto sobre la Renta reformado por el artículo 18 de la Ley N° 7293 del 26 de marzo de 1992 se tiene que:

1- Únicamente están exentas del impuesto sobre los intereses que se paguen o acrediten por concepto de títulos valores o descuentos sobre pagarés, las rentas derivadas de títulos valores en moneda extranjera, emitidos por el Estado o por los bancos del Estado así como los títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda al amparo de la Ley N° 7052 del 13 de noviembre de 1986.

2- No están afectas a la retención del impuesto a que refiere el párrafo primero del inciso c) del artículo 23 cuando inviertan en títulos valores emitidos por el Ministerio de Hacienda, las entidades que se encuentren en las condiciones señaladas en el inciso a) del artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

3- Las entidades comprendidas en los incisos b), c), ch), d), e), f) y g) del artículo 3 de la Ley, están obligadas al pago del Impuesto sobre la renta, excepto cuando las rentas pagadas o acreditadas sean derivadas de títulos valores en moneda extranjera emitidos por el Estado o por los Bancos del estado y de títulos emitidos en moneda nacional por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda.

Queda en esta forma evacuada la consulta propuesta.

Atentamente, Lic. Juan Luis Montoya Segura PROCURADOR

[PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA]<sup>9</sup>

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

Remite Ud. el oficio N. DJH-520-99 de 29 de abril anterior de la Dirección Jurídica de dicho Ministerio. Dicha Asesoría señala que desde la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N. 7092 de 21 de abril de 1988, se evidenció una contradicción entre el impuesto a las utilidades que gravaba los ingresos provenientes de los capitales y el artículo 23, inciso c) que gravaba con un impuesto cedular los intereses y otras retribuciones de capital. Ante lo cual, la Dirección General de Tributación Directa interpretó que el impuesto establecido en este artículo únicamente se aplicaba a las operaciones realizadas en "función de captar recursos del mercado financiero", en tanto que el impuesto a las utilidades se aplicaría a las operaciones de préstamo ordinarias.

Como esa diferencia no encontraba fundamento en la Ley, el Ministerio propulsó la modificación del artículo, para incluir el supuesto de captación en el mercado financiero como parte del hecho generador para aplicar el impuesto del artículo 23, inciso c). La Resolución N. 2469-98 de la Sala Constitucional anuló la reforma introducida mediante el artículo 143 de la Ley N. 7097, norma atípica, y restituyó la vigencia del texto original del artículo 23. A pesar de que el Ministerio solicitó a la Sala aclarar y adicionar la sentencia en relación con la vigencia de las reformas y adiciones introducidas al artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Sala se limitó a indicar que no había emitido criterio acerca de las citadas reformas, porque no fueron objeto de la acción de inconstitucionalidad. Considera, entonces, la Asesoría Jurídica que a partir de la modificación efectuada mediante la Ley N. 7535 de 1º de agosto de 1995, que reprodujo la totalidad del artículo, quedan vigentes todas las modificaciones que hasta ese momento se habían efectuado. Por lo que queda vigente la reforma realizada mediante Ley N. 7097, que fue "repromulgada" por la N. 7535. Concluye que el artículo 16 de la Ley N. 7535 determina la vigencia y normativa aplicable actualmente.

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

Conforme lo expuesto, se debe determinar cuál es el texto vigente y eficaz del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, más precisamente, el texto del inciso c) de dicho numeral. Problema que se presenta ante la existencia de una declaratoria de inconstitucionalidad concerniente a dicho inciso, la reviviscencia del derecho derogado por el Tribunal Constitucional y ejercicio de la potestad de modificación de las leyes, por parte de la Asamblea.

#### A-. LA REVIVISCENCIA DEL DERECHO: UNA FACULTAD NORMATIVA EXCEPCIONAL

El punto que nos ocupa surge cuando la Asamblea Legislativa modifica el texto del inciso c), numerales 1 y 2 del citado artículo 23, por medio de una norma incluida en la Ley de Presupuesto. Si bien se afirma que la reforma tendía a introducir como elemento del hecho generador el pagar o acreditar intereses o conceder descuentos "en función de captar recursos del mercado financiero", lo cierto es que de la confrontación del texto original del artículo 23 y de la reforma introducida por la Norma General N. 143 se desprende que dicho elemento ya estaba comprendido en el hecho generador. Debe retenerse que la reforma abarca sobre todo la aplicación del porcentaje reducido del 8 % , el porcentaje de retención en caso de aval de una letra de cambio por parte de los bancos y entidades financieras, sea el tercer párrafo.

Un aspecto sumamente importante es el hecho de que se agrega un párrafo indicando que "las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo", lo que reafirma la diferencia entre este impuesto y el impuesto a las utilidades establecido en el artículo 1º de la Ley y, por ende, que se trata de impuestos con hecho generador diferente, tal como lo ha sostenido esta Procuraduría en sus dictámenes (entre otros Ns.

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

163-93 de 22 de diciembre de 1993 y 229-95 de 30 de octubre de 1995).

Como señala la Dirección Jurídica de ese Ministerio, la Sala Constitucional anuló el texto del artículo 143 de la Ley N. 7097 de 18 de agosto de 1988. Dispuso en lo que interesa la resolución N. 2469-98 de las 15:54 hrs. del 14 de abril de 1998:

"Se declaran con lugar las acciones acumuladas y en consecuencia, se anula por inconstitucional el artículo 143 de la Ley N°7097 del 18 de agosto de 1988 y se restituye la vigencia del texto del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que tenía antes de la reforma que se anula. Esta sentencia es declarativa y retroactiva al 18 de agosto de 1988, salvo los derechos adquiridos de buena fe, que de conformidad con lo que establecen los artículos 91 y 93 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, se dimensionan de manera que, con excepción de los accionantes, respecto de los cuales la retroactividad es de principio, lo son todos los pagos efectuados por los contribuyentes en favor de la Administración Tributaria, antes de la publicación del primer aviso de la interposición de las acciones, en el número 217 del Boletín Judicial del 11 de noviembre de 1997. Reséñese en la Gaceta, publíquese íntegramente en el Boletín Judicial; comuníquese al Poder Legislativo y publíquese". (la cursiva no es del original).

La anulación de la reforma al artículo 23 se acompaña de la reviviscencia del texto original del artículo 23. Es esta decisión la causa del conflicto normativo, por cuanto la decisión de la Sala opera en 1998, en tanto que el texto original y el mismo texto introducido por el artículo 143 habían sufrido modificaciones, particularmente por la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones y la Ley de Justicia Tributaria. En consecuencia, el texto original del artículo 23 dista en mucho del texto que regía

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

a partir de la Ley de Justicia Tributaria. Lo cual obliga a plantearse el punto en orden a las competencias de la jurisdicción constitucional y el aspecto relativo a la reviviscencia del derecho abolido.

La competencia de la Jurisdicción Constitucional relativa al control de constitucionalidad puede ser analizada como expresión de un poder normativo de índole negativa. La función jurisdiccional es una función creadora de normas individuales, en tanto que la función legislativa es creadora de normas generales. Empero, como lo planteó Kelsen, anular una ley es establecer una norma general: la anulación de una ley tiene el mismo carácter de generalidad que su creación: es una creación de signo negativo. La anulación de la norma acarrea, como efecto colateral, la cesión de la vigencia de la ley, efecto que es el principal e inmediato en la derogación de las leyes. Así, la ley inválida no puede continuar en vigor. No obstante, a diferencia del legislador positivo, la actividad del legislador negativo se encuentra "absolutamente determinada por la Constitución" ("La garantie juridictionnelle de la Constitution (La Justice constitutionnelle)").

Revue du Droit Public et de la Science politique, 1928, pp. 224-226), que al atribuir al Parlamento la función legislativa, prohíbe que otro órgano pueda suplantarle como legislador positivo.

Sin embargo, el empleo de diversas técnicas y métodos, las formas de ejercicio de control conducen a extremos que permiten afirmar la creación de un nuevo derecho, que sustituye al anulado, por parte de los tribunales constitucionales. Manifestación de ese poder normativo es la tendencia a revivir el derecho abolido. La justificación de esa reviviscencia se encuentra en el hecho de que el cese de la vigencia y eficacia no se acompaña en forma inmediata de un ejercicio del poder normativo positivo; existe,

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

así, un riesgo de vacío normativo, susceptible de afectar el buen desenvolvimiento del sistema jurídico y afectar la seguridad jurídica, tal como analizó esta Procuraduría en su dictamen N. C -66-97 de 2 de mayo de 1997. Es de advertir, empero, que la reviviscencia es un mecanismo al cual no siempre recurre la Sala, quizás porque es excepcional. En efecto, por este medio una voluntad diferente de la del legislador decide poner en vigencia un texto que el Parlamento había descartado: dispone qué norma va a estar vigente y debe ser aplicada. Por tanto es al Parlamento a quien corresponde, con carácter de exclusividad, la inagotable potestad legislativa y, por ende, la facultad de derogar leyes, de modificarlas y aprobarlas; de decidir, dentro de las opciones constitucionalmente válidas, cuál es el contenido de la norma dentro del sistema. La sustitución de la voluntad legislativa debe ser, consecuentemente, excepcional: "...Introducir nueva legislación, extender el contenido normativo del precepto a supuestos no previstos por el legislador, sólo parece admisible cuando se trate de sentencias a rime obbligate, según la expresión italiana, exigidas por el ordenamiento: es decir, cuando la atribución a un determinado grupo de las ventajas o beneficios previstos en el precepto presuntamente inconstitucional sea necesaria para la protección de un bien o valor constitucional y, además, sólo quepa un modo de realizarla- precisamente el que utiliza el TC-. En otras palabras, sólo caben las "manipulaciones" que introduzcan normas exigidas por el ordenamiento. Por el contrario, cuando existen varias posibilidades legislativas, la actuación del Tribunal mediante las sentencias aditivas supone arrebatarse al legislador una decisión que sólo a él le corresponde, puesto que, por ejemplo, en el caso de la sentencia aludida, éste quizá podría haber optado por suprimir completamente el beneficio que otorga el artículo 58.1 LAU (ley de arrendamientos urbanos) o por establecer una regulación distinta para proteger el bien o valor constitucional garantizado por ese precepto". M, GASCON ABELLAN: La justicia constitucional: entre legislación y jurisdicción. Revista Española de Derecho Constitucional, N. 41,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

mayo-agosto 1992, pp. 73-74. pp. 73-74.

Pero, además, esa sustitución es transitoria: la sentencia da una solución de derecho positivo inmediata, que si se mantiene en el tiempo no es por decisión de la Sala, sino porque el legislador no muestra interés o considera inoportuno emitir la normativa que llene el vacío normativo causado por una declaratoria de inconstitucionalidad o que sustituya la norma originada en la Sala. A fin de que la norma no continúe vigente con un contenido material distinto al querido por el legislador, se requiere que éste proceda a ejercitar la potestad legislativa dándole el contenido querido a la ley, que satisfaga el interés público dentro del marco de la Constitución. Con esa actuación se eliminaría, como consecuencia, la "reforma jurisdiccional a la decisión del legislador".

La particularidad de nuestro caso es que, como se indicó, se revive un texto derogado sin tomar en consideración que la declaratoria de inconstitucionalidad no producía ningún vacío normativo, puesto que el legislador había reformado y actualizado el texto en cuestión. Lo cual obliga a determinar cuál es el texto que prevalece y debe considerarse vigente: sea el revivido por la Sala o bien, el emitido por la Asamblea Legislativa..

### B-. VIGENCIA Y EFICACIA DEL TEXTO APROBADO EN LA LEY DE JUSTICIA

#### TRIBUTARIA

El efecto inmediato de la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma es el eliminar la norma o acto del ordenamiento. Eliminación que está referida a la norma objeto de control y eventualmente a las conexas con ésta, que la Sala decida declarar como inconstitucionales.

Puede, también, plantearse el problema de normas jurídicas que no

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

han sido objeto de control, pero que al regular el mismo punto y de la misma forma que aquélla declarada inconstitucional, podrían juzgarse inconstitucionales con base en el artículo 13 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Este último no es el supuesto que nos ocupa.

La declaratoria de inconstitucionalidad se limita al artículo 143 de la Ley N. 7097 de 18 de agosto de 1988; declaratoria que se funda en que por medio de un artículo introducido en la Ley de Presupuesto se modifica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; es decir, la anulación se motiva en que se trata de una norma extrapresupuestaria.

Ergo, la Sala no se ha pronunciado sobre las diversas modificaciones que, con posterioridad a la Ley N. 7097, ha sufrido el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que al haber sido aprobadas por leyes no presupuestarias, sino ordinarias, no presentan el mismo vicio que ameritó la anulación del artículo 143. Aspecto que, inclusive, fue indicado por dicho Tribunal al referirse a la solicitud de aclaración y adición formulada por ese Ministerio: "Unico: Esta Sala mediante resolución número 2469-98 declaró inconstitucional el numeral 143 de la Ley de Modificación del Presupuesto Ordinario y Extraordinario para 1988, N. 7097 del 18 de agosto de 1988, básicamente en la consideración de que el canon 143 citado era una "norma atípica" que reformaba el inciso c)

numerales 1 y 2 del artículo 23 de la Ley de impuesto sobre la Renta (N: 7092 del 21 de abril de 1988), cuya vigencia se restituyó en esa misma sentencia. En esa oportunidad la Sala restituyó la vigencia del inciso c) numerales 1 y 1 del artículo 23 de la Ley indicada y no se pronunció sobre las diversas modificaciones y adiciones que el legislador en el ejercicio de sus potestades ordinarias -como lo hacen ver los gestionantes- ha introducido al indicado canon legal, pues ello no fue objeto de la

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

acción. En todo caso, la Sala no es la llamada a realizar una integración normativa que se echa de menos, ni la que debe establecer cuáles son las disposiciones vigentes sobre la materia regulada, pues ello excedería sus competencias y una labor de esta naturaleza más bien corresponde a los operadores jurídicos de la institución promovente". (Sala Constitucional, resolución N. 644-98 de las 8:30 hrs. del 23 de octubre de 1998). La cursiva no es del original.

Cabe recordar que en una sentencia anterior, la Sala había indicado que no le corresponde a ella una labor de reordenación del ordenamiento, sino que su función "es típicamente jurisdiccional más no así legislativa, por lo que su competencia se limita al dictado de una resolución respecto de una pretensión concreta y, normalmente, en relación con un caso previo también concreto..." (resolución N. 206-I-96 de 14:06 hrs. del 15 de mayo de 1996). La labor de reordenación, necesaria por una declaratoria de inconstitucional, corresponde en primer término al Parlamento. La actuación de la Administración a fin de integrar la norma es supletoria y se enmarca estrictamente dentro del ámbito legal subsistente.

Conforme lo dispuesto en los artículos 129 y 10 de la Constitución Política, las normas mantienen su vigencia en tanto no sean derogadas por otras de rango igual o superior o bien, no sean declaradas inconstitucionales por la Sala Constitucional. De modo que la pérdida de vigencia de una norma legal puede derivar de un juicio de validez normativa (control de constitucionalidad) o de un juicio de oportunidad política (decisión legislativa). Dispone el numeral 129, in fine, del Texto Fundamental:

"La ley no queda abrogada ni derogada, sino por otra posterior; y contra su observancia no puede alegarse desuso ni costumbre o práctica en contrario".

## Centro de Información Jurídica en Línea

### Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

En vista de que la Sala Constitucional no se pronunció sobre la validez constitucional de las modificaciones introducidas al artículo 23 de mérito, luego de la Ley N. 7097, la pérdida de vigencia y eficacia de dichas modificaciones tendría que derivar de una derogación expresa o tácita por otra ley emitida por la Asamblea Legislativa. Empero, de lo actuado por la Asamblea Legislativa no pareciera poder afirmarse esa voluntad derogante; antes bien, la circunstancia de que al aprobar la modificación al artículo 23 en la Ley de Justicia Tributaria se haya reproducido íntegramente el artículo conteniendo las diversas modificaciones intervenidas, permite concluir que la Asamblea ha ejercitado sus potestades para integrar la norma y determinar, por ende, cumpliendo con el principio de seguridad jurídica, cuál es la norma jurídica vigente y eficaz.

Dado lo actuado por la Asamblea, por medio de la Ley de Justicia Tributaria, N. 7535 de 1 de agosto de 1995, no puede afirmarse que el texto vigente del artículo 23 sea el original, "revivido" por la Sala Constitucional: la decisión de la Sala siendo posterior prevalecería sobre lo dispuesto en la Ley N. 7535. Prevalencia que, empero, debe descartarse en virtud de que la potestad legislativa corresponde a la Asamblea, no se ha ejercitado el control de constitucionalidad sobre este último texto y no corresponde a la Sala realizar la labor de integración normativa. La Asamblea ha realizado la integración normativa correspondiente y ha determinado que es el texto aprobado por dicha Ley para el artículo 23 el que pertenece, en forma activa y actual, al ordenamiento jurídico y tiene vocación de regular potencialmente las diversas situaciones en él contempladas. Por ende, que dicho texto reformado y reproducido, salvo por lo que se dirá más adelante, es el que tiene idoneidad reguladora para los supuestos en él contemplados.

Ciertamente, podría discutirse si la reproducción total del texto de un artículo es expresión de una potestad normativa, o si se

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

---

trata de una simple actividad material de "reproducción". En el dictamen N. 66-97 antes citado se expresó respecto de la potestad legislativa:

"....corresponde en forma exclusiva a la Asamblea Legislativa y que no se reduce, simplemente, a emitir nuevas leyes, sino también a modificarlas, interpretarlas y a derogarlas cuando lo considere conveniente. La introducción al ordenamiento de una norma requiere la voluntad legislativa manifestada en la ley y cuyo contenido sea precisamente el de operar una modificación del ordenamiento, sea por innovación de éste, su reforma o la derogación -que implica en sí misma una innovación- de las leyes existentes.

La "reproducción" del texto íntegro de una ley está previsto en el artículo 158 Reglamento Asamblea Legislativa de 9 de marzo de 1994, a cuyo tenor: "Reformas parciales a leyes e inclusión en el decreto de todo el texto de la ley reformada \_ Cuando se reforma una ley, al emitirse la correspondiente forma de decreto, se incluirá dentro de ella el texto completo de la ley tal como queda reformada. La disposición de este artículo no se aplicará cuando, a juicio del Presidente de la Asamblea, el texto de la ley que se reforma sea muy extenso".

De dicha norma pareciera desprenderse que la inclusión del texto completo de la ley, o en este caso del artículo, no es obligatoria y, en todo caso, no implica ejercicio de la potestad legislativa consistente en "reaprobar" y consolidar los diversos textos legislativos. Por lo que no innova, en el sentido de modificar, el ordenamiento existente. Se descarta, entonces, que estemos en presencia de un texto de substitución, puesto que se pretende simplemente retomar un contenido ya establecido, sin variación alguna. Desde esa perspectiva, la Asamblea cumple en este ámbito de "reproducción" una labor de refundición de textos legales a fin de determinar la norma aplicable, el derecho aplicable, con lo que permite una mejor comprensión de éste y dándole unidad y

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

coherencia al ordenamiento. Esa refundición se expresa en el decreto legislativo que debe ser aprobado por la Asamblea siguiendo el trámite correspondiente, según lo preceptúa el artículo 124 de la Carta Política. Ergo, la refundición se da por medio de una ley y, por ende, tendrá el valor jurídico y la eficacia correspondiente a esta norma, aún cuando -en tanto reproducción de textos anteriormente aprobados y que están vigentes- no innove el ordenamiento. Observamos que, incluso, en los sistemas en que se permite la refundición de leyes por el Poder Ejecutivo, el texto refundido tiene valor de ley, ya que se le considera una forma de ley delegada. En otras palabras, el texto que resulta de la refundición, incluso en los casos en que debe hacerse modificaciones (función de regularización, aclaración o armonización de textos) para integrar la norma y hacer de ésta un cuerpo coherente, tiene fuerza normativa propia y se le da el valor de la ley.

Esta circunstancia es un elemento que nos permite reafirmar que lo aprobado mediante el artículo 16 de la Ley 7535 tiene rango de ley, así como que esa aprobación da fuerza normativa a la totalidad del artículo 23 allí contenido. La existencia de ese texto, con el contenido que se indica, no puede ser desconocida o desaplicada por el operador jurídico.

Cabe repetir que esta última sólo podría ser consecuencia de una derogación por parte de la propia Asamblea Legislativa o bien, si la Sala Constitucional llegare a determinar que es contraria a la Constitución, sea por su contenido sea por violación al procedimiento legislativo. Empero, mientras no ocurra ninguna de esas actuaciones, no puede el operador jurídico concluir en la ausencia de vigencia o eficacia del artículo 23, en su texto aprobado por el numeral 16 de la Ley de Justicia Tributaria. Esta aclaración es necesaria dado que el citado artículo 16 reproduce el párrafo tercero, en la redacción que le da el artículo 143 de la Ley N. 7097, texto anulado, así como la frase del párrafo

Centro de Información Jurídica en Línea  
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

---

quinto "Las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo", que precisamente generó la reforma del inciso.

Aspecto que podría generar dudas en orden a la validez de esos párrafos.

Es de advertir, sin embargo, que la validez de esa inclusión es un aspecto que escapa a la competencia de este Organismo y, en general, de la Administración Pública.

CONCLUSION:

Por lo antes expuesto, es criterio de la Procuraduría General de la República que:

a) En ausencia de derogación legislativa y en vista de que la Sala Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad jurídica de los artículos 18 de la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones, N. 7293 de 31 de marzo de 1992 y 16 de la Ley de Justicia Tributaria, N. 7535 de 1 de agosto de 1995, que modifican el inciso c) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos artículos se encuentran vigentes y son eficaces.

b) Por consiguiente, en el estado actual del ordenamiento, el texto vigente del artículo 23, inciso c) es el contenido en el artículo 16 de la Ley de Justicia Tributaria, a través del cual la Asamblea Legislativa -en ejercicio de su potestad legislativa ordinaria- realizó la correspondiente integración normativa.

Del señor Viceministro, muy atentamente: Dra. Magda Inés Rojas Chaves PROCURADORA ASESORA

**FUENTES CITADAS**

1 PIZARRO CAMPOS, Alfredo. Las Empresas Financieras no Bancarias a la Luz de las reformas de la Ley N°7558. Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1999. pp.17.18.19.

2 Ley N° 7092. Ley del Impuesto sobre la Renta. Costa Rica, del 21/04/1988.

3 Ley N° 7558. Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica. Costa Rica, del 03/11/1995.

4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA .Resolución N°No.198-2004.-, de las diez horas del veintiséis de mayo del dos mil cuatro.

5 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA. Resolución N° 263-2003.-, de las nueve horas treinta minutos del diez de julio del dos mil tres.-

6 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución 419 - 2006, de las diez horas cuarenta y cinco minutos del catorce de setiembre de dos mil seis.

7 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA.Dictamen N° 011, del 12/01/1989.

8 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, Dictamen N° 168, del 22/12/1993

9 PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. Dictamen N° 121 del 10/06/1999