



Jurisprudencia sobre retención en la fuente

Rama del Derecho: Derecho Tributario.	Descriptor: Impuesto sobre la renta.
Palabras Clave: Retención en la fuente, Gastos deducibles del impuesto de la renta, Carga de la prueba en materia tributaria.	
Fuentes: Normativa y Jurisprudencia.	Fecha de elaboración: 08/07/2014.

El presente documento contiene jurisprudencia sobre la ***retención en la fuente del impuesto de la renta***, se consideran los supuestos del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la renta en el cual se regula dicha retención. Se adjunta jurisprudencia relacionada al artículo explicando temas como: gastos deducibles del impuesto de la renta, la carga de la prueba en materia tributaria, y la no posibilidad de deducir el impuesto sobre inversiones o financiamiento utilizado para operaciones privadas.

Contenido

NORMATIVA	2
ARTÍCULO 23.- Retención en la fuente	2
JURISPRUDENCIA	5
1. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Deben estar vinculados a la generación de rentas gravadas, costos y erogaciones necesarios para producir rendimiento de títulos valores ...	5
2. Carga de la prueba en materia tributaria: Corresponde al contribuyente.....	8
3. Tributos: Imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta porcentaje legal de inversión a financiamiento utilizado para operaciones privadas	12

NORMATIVA

ARTÍCULO 23.- Retención en la fuente

[Ley del Impuesto sobre la Renta]ⁱ

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:

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 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 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, de 13 de noviembre de 1986. Tampoco estarán sujetas al impuesto sobre la renta ni al establecido en este inciso, las inversiones provenientes del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley de la creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, N° 7044, de 29 de setiembre de 1986

(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 22 de la Ley de Protección a Víctimas, Testigos y demás intervinientes en el Proceso Penal N° 8720 de 4 de marzo de 2009.)

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.

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).

(Interpretado 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 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 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 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 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 1º de agosto de 1995, el cual, al adicionar el inciso g), reproduce íntegramente el contenido del artículo)

JURISPRUDENCIA

1. Gastos deducibles del impuesto sobre la renta: Deben estar vinculados a la generación de rentas gravadas, costos y erogaciones necesarios para producir rendimiento de títulos valores

[Sala Primera de la Corte]ⁱⁱ

Voto de mayoría:

“IV.- Acerca de los gastos deducibles al impuesto sobre la renta. Sobre ese tema esta Sala ha indicado “...En el contexto del Impuesto sobre la renta, el sistema impositivo nacional parte del concepto de renta neta para obtener la base de cálculo o base imponible del gravamen, criterio al cual se aplica la tarifa del tributo para obtener el quantum efectivo de la obligación tributaria. Dentro de esta dinámica, el numeral 7 de ese cuerpo legal define a la renta neta como “...el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.” Desde este plano son deducibles todos aquellos gastos y erogaciones que hayan sido necesarias y útiles para producir la renta gravable, es decir, la

deducibilidad está determinada por un criterio de vinculación del gasto con la fuente gravable, esto es, que hay (sic) sido de utilidad para producir el incremento outilidad. Visto así, la definición de la procedencia de la deducción, infiere un ejercicio intelectual de la Administración Tributaria, para establecer, cuáles de las partidas deducidas por el sujeto pasivo de la obligación cumplen con estas exigencias. Desde esta dimensión, se puede indicar que los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables. En este sentido, el canon 7 de la Ley no. 7092. De este modo, los gastos incurridos para producir rentas no gravables o exentas, no podrían ser considerados como deducibles, por carecer del elemento central que les da génesis, esto es, coadyuvar en la generación del incremento económico que conforma la base de cálculo del tributo. En este sentido se erige el inciso j) del canon 9 de la LISR cuando señala que no son deducibles: "Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables". Además, conforme lo estatuye el precepto 8 de la Ley no. 7092, para que un gasto o erogación sea deducible, debe cumplir las siguientes exigencias: 1.- que sean necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, que se encuentren gravados; 2.- que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado por la ley según sea el caso; y 3.- que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. En orden a lo expuesto, es evidente que la deducibilidad está condicionada a la acreditación fehaciente de la erogación, no solamente en cuanto a su relación con la renta gravable, sino en su aspecto cuantitativo. En cuanto al primer punto, se reitera, no podrían disminuir la base de cálculo aquellas partidas que no se puedan vincular de manera directa o indirecta con la utilidad gravable. Por tanto, siendo este marco relacional un elemento impostergable para la deducción, no podrían surtir este efecto los que se asocian a rentas exentas o en general, las no gravables." (Sentencia no. 391 de las 8 horas 40 minutos del 31 de mayo de 2007.)

V.- Sobre la proporción entre rentas gravadas y gastos deducibles. De conformidad con lo expuesto en el considerando anterior para la deducibilidad del gasto, resulta claro que este debe ser útil, necesario y pertinente para la producción de aquellos ingresos sujetos al impuesto sobre la renta. En ese sentido como se indicó supra, el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular la renta neta, dispone "...es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos ./ Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravada s." Idéntica redacción incorpora el precepto 11 del Reglamento a esta Ley. El presupuesto de hecho contemplado en ambas normas prevé la existencia de ingresos exentos, y que por tal condición, no integran la base imponible. En consecuencia, los gastos asociados con la producción de estas rentas no son considerados deducibles, ya que de lo contrario, el contribuyente recibiría un doble beneficio (además de la exención, rebajaría de la renta bruta, gastos utilizados en generar renta exenta). Lo anterior responde, de igual forma, al concepto de renta producto adoptado por la legislación costarricense, al procurar que la ecuación para calcular la renta neta incluya, única y exclusivamente, aquellos costos y erogaciones vinculados, en forma efectiva, con

los ingresos que se están gravando. En este punto, es importante aclarar que lo expuesto si bien se encuentra planteado respecto a aquellos ingresos exentos, resulta de aplicación general, a manera de principio, para cualquier tipo de gasto relacionado con manifestaciones de renta no sujetas al impuesto sobre las utilidades, o bien, gravadas por un tributo distinto. Lo anterior a partir de lo dispuesto en los preceptos citados, así como en el inciso 1) del párrafo segundo del ordinal 8 del mismo cuerpo normativo, el cual condiciona la deducibilidad de los gastos a que estos sean “ *necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, **gravados por esta Ley***” (el destacado no es del original). Para la debida comprensión de esta disposición, resulta esencial considerar que la legislación costarricense adoptó un esquema de renta cedular, en donde no todos los ingresos de los contribuyentes integran una única base imponible, sino que por el contrario, distintas manifestaciones de renta (las cuales todas generan utilidades) se encuentran afectas a cédulas impositivas específicas, y que son excluyentes entre sí. Así por ejemplo, en lo que atañe a las inversiones, el artículo 23 de la LISR dispone que los rendimientos de los títulos valores se encuentran sujetos a un impuesto único y definitivo, por lo que no se computan dentro de la renta bruta para efectos del impuesto sobre las utilidades. Lo mismo sucede con las remesas y con el impuesto sobre el trabajo dependiente. Desde el plano objeto de análisis, lo anterior implica que aquellos costos y erogaciones en que incurra el contribuyente para la producción de esos otros ingresos devienen en no deducibles para efectos del impuesto sobre las utilidades. Si bien la disposición transcrita no hace distinción, y utiliza la frase genérica “gravadas por esta ley”, la anterior conclusión se extrae de una interpretación armónica y sistemática del cuerpo normativo. Asimismo, afirmar lo contrario, llevaría al contrasentido de permitir que un contribuyente reduzca la renta bruta del impuesto sobre las utilidades con gastos vinculados a la producción de ingresos gravados con otra cédula impositiva o no sujetos, y respecto de las cuales existe un régimen específico. Adicionalmente, implicaría la adopción de un esquema de renta global desde el punto de vista de los gastos y no en cuanto a los ingresos, lo que sería contrario a la lógica de dicho esquema. En lo que se refiere a los intereses generados por inversiones transitorias, de conformidad con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 23 de la LISR, los rendimientos generados por los títulos valores se encuentran sujetos a un impuesto único y definitivo, diferente del impuesto sobre las utilidades. En consecuencia, partiendo del principio general aplicable en materia de renta de que los gastos deducibles deben estar vinculados a la generación de rentas gravadas, los costos y erogaciones necesarios para producir los rendimientos de los títulos valores, al no estar asociados con los ingresos que conforman la renta bruta del impuesto sobre las utilidades, deben ser considerados como gastos no deducibles.”

2. Carga de la prueba en materia tributaria: Corresponde al contribuyente

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII]ⁱⁱⁱ

Voto de mayoría

“IX. SOBRE EL AJUSTE POR APORTE PATRONAL AL FONDO DE AHORRO PAGADO A LOS EMPLEADOS DE RECOPE: La parte actora alega la nulidad del traslado de cargos por carecer de la identificación expresa de las personas a quienes se les canceló el aporte patronal, porque la determinación no se encuentra fundamentada en hojas de trabajo y porque se utilizó indebidamente la figura de la carga de la prueba. Al respecto considera este Tribunal que no son de recibo las argumentaciones de nulidad de la parte actora, toda vez que revisados los traslados de cargos y las resoluciones dictadas por la administración tributaria, se constata que se encuentran fundamentadas en un estudio detallado de los asientos de diario de la empresa y de las planillas mensuales del período 1997, ante lo cual, RECOPE podía presentar como prueba, los asientos contables y de planillas respectivos, que desvirtuaran el dicho de la administración tributaria, lo que hace que no exista indefensión alguna. Asimismo, con vista del traslado de cargos visible de folio 14 a folio 23 del expediente administrativo, se establece que los montos señalados, corresponden en genérico a transferencia de dinero como aportes patronales realizados por RECOPE sin hacerse detalle de funcionarios específicos y debe tomarse en cuenta que dada la naturaleza solidaria de la obligación tributaria, según lo establecido en los artículos 23, 33 y 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como el artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, podía la administración tributaria como acreedora de la obligación, realizar la escogencia del deudor solidario a quien cobrar lo correspondiente al tributo y en ese caso, lo actuado por la administración tributaria se encuentra ajustado a derecho. Debe tenerse presente que en materia tributaria, como bien lo apunta el accionado, la carga de la prueba corresponde al obligado o deudor tributario o contribuyente, principio jurisprudencial sentado por la Sala I de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia número 38 -94, de las catorce horas veinte del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y cuatro: *“ VII.- Dos principios que rigen en la materia tributaria son aplicables en el proceso de la determinación de la obligación, su cobro y ulterior impugnación, en caso de que la hubiera; principios que son especialmente importantes en la resolución del recurso que aquí se conoce. Estos son, la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir, en la interpretación del hecho generador del tributo, de las formas jurídicas que adopte el contribuyente, por él desplegada . Es principio general de la materia, que la carga de la prueba, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, corresponde al contribuyente, sujeto pasivo de la obligación. Por esta razón, al cumplir el contribuyente con la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta, al vencimiento del período fiscal correspondiente, debe proporcionar la información necesaria para la adecuada calificación de la declaración, y la consecuente determinación cuantitativa del tributo. [...] Hecha la modificación, sea aplicando o no las facultades de determinación de oficio y prescindencia de formas jurídicas inapropiadas, la carga de la prueba en la tramitación de la impugnación, que eventualmente interponga el contribuyente, continuará pesando sobre éste. [...] La legislación tributaria no establece diferencia en cuanto al sujeto obligado a soportar la carga de la prueba, dependiendo si la*

determinación se efectúe por iniciativa del contribuyente o de oficio. La carga de la prueba es siempre del contribuyente, desde el juicio de la operación determinativa hasta su discusión en sede jurisdiccional. El interés que muestre la Administración Tributaria de probar sus presunciones en un proceso, sea en sede administrativa o jurisdiccional, o la solicitud de aclaración que sobre algún aspecto de la determinación impositiva que haga el juez, no revela al contribuyente de la carga probatoria", lo que se sustenta en los artículos 128 inciso d) y 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. De ahí que no exista vicio de nulidad del traslado de cargos, ni de lo actuado por la administración tributaria. En otro orden de ideas, debe quedar claro que el fondo de ahorro funciona bajo la personería y responsabilidad de RECOPE, ante la falta de personería jurídica propia del fondo y por cuanto el aporte patronal que se le cancela a los trabajadores se hace por giro de una de las cuentas bancarias de RECOPE, sin que se aporte prueba que haya demostrado que el fondo funciona como una sociedad de hecho. Con respecto, al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que cita el actor y que pretende se aplique al Fondo de Ahorro por entenderlo como una sociedad de hecho, tal argumento debe ser rechazado por lo siguiente: el numeral 2 aludido, únicamente regula lo atinente a los contribuyentes del impuesto, entendidos éstos como los obligados por deuda propia, siendo que en el caso concreto, dicha postura la asumen los trabajadores beneficiarios del 5% del aporte patronal. Para mayor claridad, se transcribe literalmente el artículo 2 indicado: **"ARTICULO 2º.- Contribuyentes.** *Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país: a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país. b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica. c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas. d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país. e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos. f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal. g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento. h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986."* Véase que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el artículo 17 al referirse a los obligados por deuda propia, los entiende como contribuyentes: **"ARTICULO 17.-**

Obligados por deuda propia (contribuyentes). Son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer: a) En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial; b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y c) En la entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional". Adicionalmente, en el artículo 15 el mismo Código aclara que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, podrá ser el contribuyente y los responsables. Es importante señalar que el hecho generador del "Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente" se localiza en el artículo 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo supuesto consiste en ser persona física domiciliada en el país que perciba ingresos por el trabajo personal realizado. Así las cosas, el artículo 2 mencionado, no resulta de aplicación para los obligados por deuda ajena, es decir los responsables solidarios o agentes retenedores, como el caso de RECOPE, ya que éstos se regulan en los artículos 23 y 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación con los artículos 23, 33 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los tres últimos numerales citados en lo que interesa indican: **"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: 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. (...)" (el subrayado no es del original). **"ARTICULO 33.- Escala de tarifas. El empleador o el patrono retendrá el impuesto establecido en el artículo anterior** y lo aplicará sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador. En los casos de los incisos a), b) y c) del artículo anterior lo aplicará el Ministerio de Hacienda y, en el caso del inciso ch) de ese mismo artículo, todas las demás entidades, públicas o privadas, pagadoras de pensiones. (...)" (el subrayado no es del original). **"ARTICULO 44.- No efectuar la retención.** Los agentes de retención que no retengan el impuesto **se harán responsables solidarios de su pago** (...)" (el subrayado no es del original). Se debe destacar que de conformidad con los artículos 139 y 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria tiene la potestad de hacer la determinación de oficio al contribuyente o al agente retenedor, situación que se observa en el presente caso, donde el investigado fue RECOPE, en su condición de agente retención y responsable solidario según los artículos 23, 33 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya transcritos. A mayor abundamiento, este Tribunal, Sección Tercera, en el voto N° 01-2007 de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete, al referirse al artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, expuso: **"V.- DEL CRITERIO DE SUJECCIÓN TRIBUTARIA QUE RIGE EL IMPUESTO DE LA RENTA.- Es en ejercicio de esta potestad tributaria de que goza el Estado, que tiene plena competencia para fijar los tributos en su jurisdicción, lo cual, obviamente comprende los criterios de sujeción para su imposición, esto es, los elementos que determinan qué**

renta o sujeto está sometido al poder tributario del Estado. Es así como, los criterios de sujeción pueden ser personales o reales; donde los primeros (personales) hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o contribuyente, de manera que la sujeción a las leyes tributarias de un determinado Estado están definidas por la condición de nacional o residente fiscal del sujeto pasivo; y los segundos (reales) se centra en el criterio **de la fuente de la renta**, es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio, de manera que lo relevante es la renta en sí y no quién la genera, con lo cual se desarrolla el **principio de territorialidad**. Precisamente el impuesto sobre la renta regulado en la Ley número 7092, de 24 de marzo de 1988, se sustenta en este último principio, con lo cual, están sujetas a este gravamen todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, como se deriva del artículo **primero** de la Ley de referencia, que define el hecho generador del tributo (hecho o supuesto que determina el nacimiento de la obligación tributaria), precisamente en la generación de renta "proveniente de cualquier fuente costarricense": **"Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.** Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. (Así ampliado por el artículo 102 de la Ley de Presupuesto No.7097 de 1º de setiembre de 1988). El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, **es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.** (Así reformado por artículo 102 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de setiembre de 1988). Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, **de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley** (...) Asimismo, el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que serán contribuyentes quienes, entre otros requisitos "... realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país". (...) (la negrita es del original). Este Tribunal considera que la naturaleza pública o privada de los fondos, no incide en la afectación tributaria que le es exigible, por cuanto califican como ingresos gravados por el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, según lo establecen los artículos 32 inciso c) y 33 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En cuanto al carácter salarial del aporte patronal al fondo de ahorro, no se logra determinar que tales sumas tengan un carácter estrictamente social y que, desde un punto de vista tributario, este Tribunal considera que es gravable, en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que se genera a raíz de la contraprestación laboral de los beneficiarios, lo que se erige como un requisito sine qua non para realizar el pago del beneficio anual, tomando en cuenta que el artículo 32 en lo conducente, establece que: "Artículo 32.- Ingresos afectos. A las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales: a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales (Así reformado por el inciso h) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001), b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros

entes jurídicos, aún cuando no medie relación de dependencia (Así reformado por el inciso h) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001), c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie”, en complemento el artículo 33 inciso ch) establece el porcentaje a deducir por concepto de impuesto. Finalmente este Tribunal no comparte el criterio externado por la Contraloría General de la República en el oficio número 06171 del 07 de junio de 2001, en que considera que la naturaleza de los aportes de RECOPE al fondo de ahorro “no es la de una típica contraprestación de origen laboral referida a la remuneración equivalente a sus funciones”, por cuanto nacen a raíz de una contraprestación laboral existente entre los beneficiarios y RECOPE como patrono, independientemente de que no contraría el interés público. Por lo expuesto, debe rechazarse la demanda en cuanto a este extremo.”

3. Tributos: Imposibilidad de deducir del impuesto sobre la renta porcentaje legal de inversión a financiamiento utilizado para operaciones privadas

[Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I]^{iv}

Voto de mayoría

"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 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 "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 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."

ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios, elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, de normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final del documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos, según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza las citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley de Derechos de Autor y Conexos (Nº 6683), reproduce libremente las leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de esta ley. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

ⁱ Asamblea Legislativa. Ley 7092 del 21/04/1988. Ley del Impuesto sobre la Renta. Fecha de vigencia desde 19/05/1988. Versión de la norma 45 de 45 del 05/05/2014. Gaceta núm. 96 del 19/05/1988. Colección de leyes y decretos: Año: 1988. Semestre: 1. Tomo: 1.

ⁱⁱ Sentencia: 00981 Expediente: 03-000413-0161-CA Fecha: 17/09/2009 Hora: 02:35:00 p.m. Emitido por: Sala Primera de la Corte.

ⁱⁱⁱ Sentencia: 00011 Expediente: 06-000054-0161-CA Fecha: 05/09/2008 Hora: 11:10:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII.

^{iv} Sentencia: 00198 Expediente: 02-000568-0161-CA Fecha: 26/05/2004 Hora: 10:00:00 a.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección I.