



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: RENTA DISPONIBLE

RESUMEN: El siguiente informe contiene información doctrinaria, acerca de lo que se entiende por el término "Renta Disponible". Asimismo, se incluyen extractos normativos que hacen mención de la figura en estudio, específicamente en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092.

SUMARIO:

1. Doctrina.....	2
a. Renta Disponible.....	2
i. Regulación.....	2
ii. Doble nivel de Tributación.....	3
iii. Concepto de Renta Disponible en otras Legislaciones...	3
2. Normativa.....	3
a. Ley del Impuesto sobre la Renta.....	3



DESARROLLO:

1. Doctrina

a. Renta Disponible

"La renta disponible es el remanente que el contribuyente dispone luego de deducir de la renta neta el impuesto pagado, la cual generalmente es identificada con el concepto de dividendos.

No obstante, debe entenderse que el impuesto sobre la renta disponible también grava otras formas de distribución de fondos, siendo que los dividendos son solo una de las formas de disposición.

Por lo tanto, si bien usualmente se habla de un impuesto a los dividendos, en realidad lo que existe es un impuesto sobre la renta disponible, independientemente de la forma jurídica que se utilice."¹

i. Regulación

"La regulación del impuesto difiere para la renta disponible de sociedades de capital (sociedades anónimas y de responsabilidad limitada principalmente) con respecto a la de sociedades de personas u otros contribuyentes como fideicomisos, cuentas en participación, sucesiones indivisas, cooperativas, asociaciones solidaristas, sucursales o establecimientos permanentes, entre otros.

El hecho generador del impuesto en las sociedades de capital lo determina el pago o acreditación de la renta disponible a favor de los socios.

Por esta razón, resulta importante observar la forma en que se redactan los acuerdos de Asamblea en los que se decreta la distribución de la renta disponible, dado que la simple acreditación contable de una cuenta por pagar al socio da nacimiento a la obligación tributaria. En otras palabras, el dividendo acordado es un dividendo gravado, aunque no se haya pagado."²



ii. Doble nivel de Tributación

"El impuesto sobre la renta disponible presupone un doble nivel de tributación: uno a nivel de la sociedad (normalmente un 30%) y otro a nivel del accionista (un 15%).

La carga fiscal general para el accionista es sumamente alta (hasta de un 40,5% en conjunto), por lo que resultaría importante considerar la eliminación de este impuesto en los proyectos de ley de reforma fiscal."³

iii. Concepto de Renta Disponible en otras Legislaciones

"El concepto de renta disponible es utilizado en otras legislaciones con una acepción diferente, como en España y por ende, en los anteriores proyectos de reforma fiscal, donde se refiere al remanente del cual dispone el individuo luego de cubrir todas sus necesidades básicas (alimento, vestido, educación, salud, vivienda, ocio).

Bajo este concepto, la renta disponible es el monto que puede ser gravado, dado que es el único que genera un aumento de la capacidad económica."⁴

2. Normativa

a. Ley del Impuesto sobre la Renta⁵

"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.

(NOTA: El artículo 25 de la Ley N° 7293 del 31 de marzo de 1992 dispuso que el Banco Popular y de Desarrollo Comunal pague por concepto del Impuesto sobre la Renta un 15% sobre la renta neta del Banco. También autorizó al Poder Ejecutivo para que por medio del Ministerio de Hacienda compense las deudas recíprocas entre el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y el Gobierno Central, por concepto del Impuesto sobre la Renta y de cuota patronal)

(NOTA: Véase la ley No.7722 de 9 de diciembre de 1997, que adiciona el presente artículo, al sujetar a las instituciones y empresas públicas que señala, al impuesto sobre la renta).

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.

(Así adicionado el inciso a) del artículo 21 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria de 4 de julio del 2001). (NOTA: El artículo 25 de la Ley N° 7293 del 31 de marzo de 1992 dispuso que el Banco Popular y de Desarrollo Comunal pague por concepto del Impuesto sobre la Renta un 15% sobre la renta neta del Banco. También autorizó al Poder Ejecutivo para que por medio del Ministerio de Hacienda compense las deudas recíprocas entre el Banco Popular y de Desarrollo Comunal y el Gobierno Central, por concepto del Impuesto sobre la Renta y de cuota patronal)

(NOTA: Véase la ley No.7722 de 9 de diciembre de 1997, que adiciona el presente artículo, al sujetar a las instituciones y empresas públicas que señala, al impuesto sobre la renta)."



"ARTICULO 15.- Tarifa del impuesto.

A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen.

El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2° de esta ley.

a) Personas jurídicas: Treinta por ciento (30%).

b) Pequeñas empresas: Se consideran pequeñas empresas aquellas personas jurídicas cuyo ingreso bruto en el período fiscal no exceda de ₡36.127.000,00 y a las cuales se les aplicará, sobre la renta neta, la siguiente tarifa única, según corresponda:

i) Hasta ₡ 17.960.000,00 de ingresos brutos: el 10%.

ii) Hasta ₡ 36.127.000,00 de ingresos brutos: el 20%.

(Así modificados los montos de ingresos brutos mediante artículo 1 del Decreto Ejecutivo N° 29808 de 10 de setiembre del 2001)

c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:

i) Las rentas de hasta ₡ 1.200.000,00 anuales no estarán sujetas al impuesto.

ii) Sobre el exceso de ₡ 1.200.000,00 anuales y hasta ₡ 1.792.000,00 anuales se pagará el diez por ciento (10%).

iii) Sobre el exceso de ₡ 1.792.000,00 anuales y hasta ₡2.989.000,00 anuales se pagará el quince por ciento (15%).

iv) Sobre el exceso de ₡ 2.989.000,00 anuales y hasta ₡ 5.990.000,00 anuales se pagará el veinte por ciento (20%).

v) Sobre el exceso de ₡ 5.990.000,00 se pagará el veinticinco por ciento (25%).

(Así modificados los tramos de renta imponible, mediante artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 29808 de 10 de setiembre del 2001)



Las personas físicas con actividad lucrativa que además hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión, y estén reguladas en el título II de esta Ley, deberán restar del monto no sujeto referido en el anterior subinciso i) de este inciso, la parte no sujeta aplicada de los ingresos recibidos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión. En caso de que esta última exceda del monto no sujeto aludido en el anterior subinciso i), solo se aplicará el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales, en cuyo caso a las rentas netas obtenidas por las personas físicas con actividades lucrativas no se les aplicará el tramo no sujeto contemplado en el referido subinciso i), el cual estará sujeto a la tarifa establecida en el subinciso ii) de este inciso.

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

Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

i) Por cada hijo*, el importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

- Menor de edad.
- Imposibilidad para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
- Que esté realizando estudios superiores, siempre que no fuere mayor de veinticinco años.

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

**(Modificados los créditos fiscales, mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 29808 de 10 de setiembre del 2001 de la siguiente manera: a) Por cada hijo el crédito fiscal será de seis*



mil ciento veinte colones (¢6.120,0) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, el crédito por cada hijo sólo podrá ser deducido en su totalidad por uno de ellos.

ii) Por el cónyuge**, el importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta ley, siempre que no exista separación legal.

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

*** (Modificados los créditos fiscales, mediante artículo 3 del Decreto Ejecutivo N° 29808 de 10 de setiembre del 2001 de la siguiente manera: b. Por el cónyuge el crédito fiscal será de nueve mil ciento veinte colones (¢9.120,0) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta Ley)*

Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos.

Mediante los procedimientos que se establezcan en el reglamento, la Administración Tributaria comprobará el monto del ingreso bruto, y, cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.

(Así reformado por el artículo 106 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1 de setiembre de 1988).

El monto del ingreso bruto indicado en el inciso b) y el de la renta imponible señalado en el inciso c) deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.

(Así reformado por el artículo 106 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1° de setiembre de 1988).

ch) *DEROGADO.-*



(Derogado por el artículo 30, inciso a), de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1º de agosto de 1995)."

"ARTÍCULO 16.- Renta disponible.

La renta o ingreso disponible de los contribuyentes mencionados en el artículo 2º de esta ley, es el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 anterior.

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

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del primer párrafo de este artículo, a efecto de obtener la renta o ingreso disponible."



FUENTES CITADAS:

-
- ¹ SALTO Van der Laat, Diego. (*Columna Tributaria: Renta Disponible*, [en línea]. Costa Rica. Recuperado el 30 de enero de 2007 en: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Columna%20Tributaria%20Renta%20disponible-El%20financiero-15Ene-2007.doc>.
 - ² SALTO Van der Laat, Diego. (*Columna Tributaria: Renta Disponible*, [en línea]. Costa Rica. Recuperado el 30 de enero de 2007 en: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Columna%20Tributaria%20Renta%20disponible-El%20financiero-15Ene-2007.doc>.
 - ³ SALTO Van der Laat, Diego. (*Columna Tributaria: Renta Disponible*, [en línea]. Costa Rica. Recuperado el 30 de enero de 2007 en: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Columna%20Tributaria%20Renta%20disponible-El%20financiero-15Ene-2007.doc>.
 - ⁴ SALTO Van der Laat, Diego. (*Columna Tributaria: Renta Disponible*, [en línea]. Costa Rica. Recuperado el 30 de enero de 2007 en: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Columna%20Tributaria%20Renta%20disponible-El%20financiero-15Ene-2007.doc>.
 - ⁵ Ley Número 7092. Costa Rica, 21 de abril de 1988.