

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: IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES E IMPUESTOS SOCIALES**

**Resumen:** El presente reporte aborda doctrinal y jurisprudencialmente el tema del impuesto sobre las utilidades incluyendo: concepto, hecho generador, impuesto en las personas jurídicas, así como el tema de los impuestos sociales, responsabilidad solidaria, impuesto en las sociedades, criterio de ente separado y criterio de capacidad de pago.

## Índice de contenido

1.DOCTRINA .....	2
IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES.....	2
CONCEPTO:.....	2
HECHO GENERADOR .....	2
IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES EN PERSONAS JURÍDICAS.....	3
IMPUESTOS SOCIALES.....	3
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	3
IMPUESTO SOBRE LAS SOCIEDADES.....	4
CRITERIO DEL ENTE SEPARADO.....	4
CRITERIO DE CAPACIDAD DE PAGO.....	5
2.JURISPRUDENCIA.....	5
CONCEPTO:.....	5
PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS:.....	6
APLICACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A UTILIDADES OBTENIDAS MEDIANTE OPERACIONES DE ADMINISTRACIÓN BURSÁTIL.....	7
FUENTES CITADAS:.....	9



## **1.DOCTRINA**

### **IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES**

#### **CONCEPTO:**

"El impuesto sobre las utilidades está contenido en el Título Primero de la ley 7092, del impuesto sobre la renta, ésta en su artículo primero nos manifiesta que "se establece el impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas."<sup>1</sup>

"1. A pesar de que la Ley 7092 se intitula "Ley del Impuesto sobre la Renta", dando con ello la impresión de que regula un impuesto global sobre toda las rentas del individuo, independientemente de su origen, en realidad reúne en ella varios impuestos alternativos y autónomos: impuesto sobre las utilidades de las actividades empresariales y profesionales, impuesto sobre salarios, sobre dividendos, intereses, sobre las remesas al exterior."<sup>2</sup>

#### **HECHO GENERADOR**

"El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de las rentas en dinero o en especie, así como 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 "<sup>3</sup>

"10.2. En nuestro sistema, las ganancias de capital (esto es, las diferencias favorables que resulten de la reventa de un bien previamente comprado) no están sujetas al impuesto, salvo en dos casos: cuando la compra para revender sea la actividad habitual; cuando se vendan máquinas por un valor superior al que, de acuerdo con la contabilidad, corresponde según su nivel de depreciación. Esto es un grave vacío de nuestro sistema y, a mi juicio, viola la igualdad tributaria, pues deberían estar sujetas a un trato más fuerte que las rentas del trabajo."<sup>4</sup>

#### **IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES EN PERSONAS JURÍDICAS**

"Este régimen es aplicable tanto a las sociedades de capital como a las de personas, cuyas características esenciales son la creación de un fondo en común por parte de los accionistas con el objetivo de constituir el llamado capital social, por cuanto para el ejercicio de una actividad lucrativa cualquiera que sea su naturaleza se requiere de la utilización de estos recursos económicos, también se tomar como característica de vital importancia el ejercicio común de una actividad."<sup>5</sup>

#### **IMPUESTOS SOCIALES**

#### **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

"Cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es solidaria, o sea que la prestación en su totalidad puede ser exigida indistintamente a cualquiera de ellos.

La responsabilidad es solidaria, porque existe unidad en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos; pero si el hecho fuera atribuible a otro sujeto distinto del deudor, que, por ello, es personalmente extraño al hecho generador de la obligación entonces es necesaria una disposición expresa de la Ley para que surja la solidaridad"<sup>6</sup>

### **IMPUESTO SOBRE LAS SOCIEDADES**

"El Impuesto sobre las Sociedades se justifica del hecho de que éstas constituyen las instituciones económicas centrales del mundo moderno (1). Consecuencia de ello es que la gran parte de los procesos productivos, y por ende un importante porcentaje de la renta del país se obtienen por la acción de personas jurídicas organizadas de acuerdo a las reglas de derecho mercantil. Lógicamente se debe a lo anterior que la sociedad sea considerada como sujeto de imputación por la Hacienda, ya que ignorarla tributariamente equivale a dejar de percibir gravámenes por un importante porcentaje del Producto Interno Bruto y la renta global nacional."<sup>7</sup>

### **CRITERIO DEL ENTE SEPARADO**

" Respecto a este criterio., el tratamiento fiscal de las sociedades debe ser separado del tratamiento de los socios. Y en

él encontramos un primer impuesto basado en la renta neta de la sociedad y posteriormente un impuesto sobre los dividendos en cabeza de los socios (1). La legislación norteamericana se ha caracterizado por seguir el criterio del ente separado”<sup>8</sup>

#### **CRITERIO DE CAPACIDAD DE PAGO**

“se considera que se amplía la capacidad de pago a aquellas personas o entidades que tienen capacidad económica para producir renta. Con base en criterios económicos se determina en la moderna doctrina la capacidad de ser sujeto pasivo de Derecho Tributario a las sociedades mercantiles e inclusive a sociedades de hecho sujetas a imputaciones económicas.”<sup>9</sup>

## **2. JURISPRUDENCIA**

#### **CONCEPTO:**

“(...) *El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar...*” (Ver entre otras, sentencia número 000446-F-01, de la Sala Primera de la Corte, de 15 horas del 20 de junio de 2001). Como se observa, se busca repartir las ineludibles obligaciones de los

ciudadanos, en el sostenimiento de la propia estructura legítima de poder, con los consecuentes beneficios - al menos en el plano teórico-, de la existencia de tal andamiaje, conocido como Administración Pública. Eso sí, también es clara la definición citada, en cuanto a que esta obligación de las personas tanto físicas como jurídicas, debe de obedecer, en forma proporcional, a una sucesión de características tanto subjetivas como objetivas, de manera tal que permita a cada quien sobrevivir dignamente, sin desatender la obligación de tributar, y considerando situaciones tales como ocupaciones, capacidad de pago, ingresos reales, etc. <sup>10</sup>

#### **PRINCIPIOS GENERALES DE LOS IMPUESTOS:**

*"Se tiene entonces, que " (...) Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto... el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en*

*una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Es así como se derivan los principios del Derecho Tributario la reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en virtud de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (...)"*. (Sala Constitucional, número 2001-10153, de 14 horas 44 minutos del 10 de octubre de 2001)"<sup>11</sup>

**APLICACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A UTILIDADES  
OBTENIDAS MEDIANTE OPERACIONES DE ADMINISTRACIÓN BURSÁTIL.**

" II.- La accionante divide su enfoque en dos aspectos, los de naturaleza procesal y los de fondo. [...] En relación con el segundo, cita en su apoyo el oficio número 66 de la Dirección General de la Tributación, para concluir, que en él se reconoce que la ley da el beneficio de que los ingresos por intereses de títulos paguen el 8% en forma única y definitiva sin que constituyan ingresos gravables en el impuesto de renta. En sede administrativa, dice, se invoca el principio de realidad económica para entender que en los contratos OPAB y CAV, el acuerdo real es que los inversionistas reciban los intereses completos, de modo que la parte que obtiene el puesto como diferencia entre los percibidos y los entregados al cliente no sea más que una forma de pago por sus servicios, situación que objeta en dos vertientes: a.- si el rendimiento que obtiene el puesto proviene de inversiones adicionales que ha hecho a la cartera de su propios recursos, es claro que la tesis es improcedente, ya que el puesto sería rentista de capital del título valor y no un rentista

empresarial por servicios de administración o manejo de una cartera; b.- en estos contratos - OPAB y CAV -, es posible el no cobro de honorarios a cambio de una cesión por parte de los inversionistas, del derecho a usufructuar parcialmente de los recursos empleados para adquirir títulos valores, haciéndose propietarios así de parte de los rendimientos. Según su entender, aún y cuando el puesto no adicione recursos propios, el inversionista le cede parte del goce del capital, con lo cual, el puesto, se convierte en un rentista de capital, como "cotitular" de los títulos. La tesis de la administración de fundamentarse en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sigue, es improcedente. El abuso de formas ocurriría, dice, si el OPAB y el CAV, estuvieran siendo utilizados en desapego a su naturaleza y función y por ende, violentando el artículo 12 del Reglamento sobre las Negociaciones bajo el Régimen de Cuenta de Administración de Valores y 13 del respectivo reglamento de los OPAB. La cesión del goce de capital, puntualiza, se presenta en una proporción de éste tal que produzca un rendimiento igual al excedente entre los intereses percibidos y los estimados con el cliente. De modo que a su entender, en la realidad económica de los CAV y OPAB, los inversionistas y el puesto constituyen, para efectos del artículo 23 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, "contribuyentes solidarios". Concluye exponiendo, que cuando el puesto de bolsa adiciona sus propios recursos, ninguna duda cabe de que los intereses que recibe constituyen rentas de capital sujetas al impuesto sobre los intereses del artículo 23 y no al impuesto de las utilidades. "<sup>12</sup>

**FUENTES CITADAS:**

- 
- 1 ALVARADO Jiménez, Clara y VIDEICHE Pereira Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la luz de la Doctrina y la Ley del impuesto sobre la renta. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1999, pp. 120-121.
  - 2TORREALBA Navas, Adrián. En torno a la Constitucionalidad del impuesto sobre las rentas del trabajo independiente. IVSTITIA. , (85) : 15, enero 1994.
  - 3 ALVARADO Jiménez, Clara y VIDEICHE Pereira Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la luz de la Doctrina y la Ley del impuesto sobre la renta. San José, Tesis para optar por el

---

grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1999, pp. 120.

4TORREALBA Navas, Adrián. En torno a la Constitucionalidad del impuesto sobre las rentas del trabajo independiente. IVSTITIA., (85) : 16, enero 1994.

5 ALVARADO Jiménez, Clara y VIDECHÉ Pereira Rebeca. Principios de Justicia Tributaria a la luz de la Doctrina y la Ley del impuesto sobre la renta. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1999, pp. 120.

6 RIVERA Cordero Domingo. El capital Accionario de las sociedades Mercantiles y el Impuesto sobre la Renta. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1985, pp. 35.

7 HERNÁNDEZ López Ricardo y SALAZAR Fortilla Fernando. El problema de la Doble imposición en el Sistema Tributario Costarricense. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1991, pp. 122.

8 HERNÁNDEZ López Ricardo y SALAZAR Fortilla Fernando. El problema de la Doble imposición en el Sistema Tributario Costarricense. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1991, pp. 29.

9 HERNÁNDEZ López Ricardo y SALAZAR Fortilla Fernando. El problema de la Doble imposición en el Sistema Tributario Costarricense. San José, Tesis para optar por el grado de licenciado en Derecho, Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1991, pp. 39.

10 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución N°540-2004, de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.

11 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución N°540-2004, de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro.

---

12TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA. Resolución N°00435-2003, de las once horas veinte minutos del veintinueve de agosto de dos mil tres.