

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

MH-DGT-RES-XXXX-2023. Tratamiento tributario de los fideicomisos de obra pública. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN.- San José, a las XXX horas XXX minutos del X de XXX de dos mil veintitrés.

CONSIDERANDO

I.- Que, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales tendientes a la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, por lo que podrá dictar normas generales mediante resolución y serán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los que sean contrarios a tales normas.

II.- Que, el ordinal 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios enuncia que la obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley, y constituye un vínculo de carácter personal.

III.- Que, conforme el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

IV.- Que, a tenor del numeral 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines.

V.- Que, el canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios prescribe que cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Además, establece que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

VI.- Que, de conformidad con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

VII.- Que, el artículo 13 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone que la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense.

VIII.- Que, el artículo 1 de la Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, prevé que el hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. Entendiéndose para los efectos de lo anterior, por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de la ley en referencia. Así mismo, a los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

IX.- Que, el artículo 2 inciso c) de la Ley N°7092 establece que los fideicomisos son contribuyentes del impuesto sobre las utilidades.

X.- Que, el artículo 27 ter de la Ley N°7092 prescribe que constituirán rentas del capital gravables, la rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios, así como las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles. Asimismo, dicha norma define que serán gravables las ganancias y pérdidas de capital, configurándose las mismas ante variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente, que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión.

XI.- Que, el artículo 28 de la Ley N°7092 establece que los contribuyentes del impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital son todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica, los fondos de inversión, así como cualquier otra figura similar que capte recursos en el mercado de valores, y que obtengan rentas gravadas según lo delimitado en el considerando anterior.

XII.- Que, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N°6826 del 08 de noviembre de 1982, el hecho generador del impuesto sobre el valor agregado es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes de este impuesto, sean las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de

servicios. Precisando, adicionalmente dicho numeral, que para los efectos de dicha ley, ha de entenderse, por habitualidad, la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.

XIII.- Que, de acuerdo con el párrafo primero del artículo 4 de la Ley N°6826, son contribuyentes del impuesto sobre el valor agregado las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o prestación de servicios.

XIV. Que, en atención a lo establecido en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán agentes de retención quienes paguen o acrediten rentas afectas a los impuestos establecidos en la ley de referencia.

XV.- Que, el Código Fiscal, Ley N°8 del 31 de octubre de 1885, en los artículos 270 a 289 regulan expresamente la imposición del Timbre Fiscal, delimitándose en varios supuestos su hecho generador y fijándose la tarifa que deba cancelarse.

XVI.- Que, el fideicomiso es un contrato privado, consistente en un acuerdo de voluntades, regulado en el artículo 633 del Código de Comercio, por medio del cual una persona física o jurídica, llamada fideicomitente, traspasa a otra persona física o jurídica llamada fiduciario, bienes o derechos en propiedad fiduciaria, para que los administre a favor del fideicomitente o un tercero, llamado fideicomisario o beneficiario.

XVII.- Que, el artículo 634 del Código de Comercio establece que el objeto del fideicomiso puede ser toda clase de bienes o derechos que legalmente estén dentro del comercio, y que los bienes fideicometidos constituyen un patrimonio autónomo del fideicomiso, independiente de las partes que lo constituyan, quedando afecto este patrimonio a los fines específicos del fideicomiso.

XVIII.- Que, los tipos de fideicomiso, atendiendo a sus fines pueden resultar diversos. La normativa nacional no establece una clasificación de los mismos y la doctrina ha señalado que esta figura negocial se utiliza de varias maneras, lo que a su vez, califica el tipo de contrato de que se trate. Así, en nuestro ordenamiento se ha reconocido que este contrato se utiliza para la realización de varios propósitos, entre ellos, mortis causa o testamentarios, de administración, garantía, inversión, seguros, públicos, entre otros.

XIX.- Que, esta modalidad ha sido y es ampliamente utilizada en el sector público, conocidos como fideicomisos públicos o de obra pública, cuya característica esencial radica en que el fideicomitente y fideicomisario son entes de naturaleza pública, el objeto o finalidad del fideicomiso es la procura al interés público y en consecuencia el patrimonio fideicometido mantiene un carácter igualmente público.

XX.- Que, la Contraloría General de la República, en múltiples informes ha reconocido que los fideicomisos constituidos con recursos públicos son figuras instrumentales utilizadas por las instituciones públicas, como herramientas para la gestión pública, principalmente para la administración de recursos que tienen propósito específico y el desarrollo de obra pública. Y que éstos pueden ser utilizados en el tanto exista una ley especial que autorice al respectivo ente u órgano público para constituir el fideicomiso y su uso se justifique adecuadamente como un instrumento para articular diversos negocios jurídicos para el mejor cometido de los fines públicos, y no solamente como un mecanismo contractual que puede atender la Administración por los procedimientos ordinarios de contratación.

XXI.- Que, de acuerdo con la normativa reseñada es importante delimitar el tratamiento tributario de los fideicomisos públicos o de obra pública, toda vez que éstos como se delimitó previamente, por su esencia, revisten una finalidad o interés público que debe ser considerada para definir su sujeción a determinados impuestos.

XXII.- Que, de conformidad con lo que se establece en el artículo 12 del Decreto Ejecutivo N°37045-MP-MEIC "Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos", esta Dirección General determinó que la propuesta no contiene trámites, requisitos, ni procedimientos, por lo cual, se omite el trámite de control previo y revisión por la Dirección de Mejora Regulatoria del Ministerio de Economía, Industria y Comercio.

XXIII.- Que en acatamiento del artículo 174 del Código Tributario, el proyecto de resolución se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección "Propuestas en consulta pública", subsección "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; antes de su dictado definitivo, con el fin de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, conozcan sobre este proyecto de resolución y puedan realizar las observaciones sobre el mismo, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Los avisos fueron publicados el xx de xxxx 202X en la Gaceta N° xxx y el xx de xxxx del 202X en la Gaceta XXX respectivamente. A la fecha de emisión de esta resolución se recibieron y atendieron las observaciones al proyecto indicado, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada.

**Por lo tanto,
el Director General del Tributación resuelve emitir la presente resolución
Tratamiento tributario de los fideicomisos públicos o de obra pública**

Artículo 1. Definición y naturaleza jurídica de los fideicomisos públicos o de obra pública.

Un fideicomiso público o de obra pública es aquel contrato mediante el cual la Administración Pública central o descentralizada, los entes públicos no estatales, demás entes públicos, entidades autónomas o semiautónomas, en su carácter de fideicomitente, transmiten la titularidad de bienes, a una

institución fiduciaria, con el único objetivo de cumplir un fin lícito de interés público, y donde el fiduciario o beneficiario sea igualmente alguna de las entidades públicas referidas previamente.

Artículo 2. Alcance en el impuesto sobre las utilidades.

Conforme el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el hecho generador del impuesto sobre las utilidades se configura cuando se perciben o devengan rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

Asimismo, el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los fideicomisos se encuentran afectos al impuesto sobre las utilidades, por lo que son contribuyentes para efectos tributarios. No obstante, respecto del impuesto sobre las utilidades, no todos los contratos de fideicomiso adquieren condición de contribuyente, dado que para ello debe cumplir con lo establecido en el artículo 1 de la LISR, a saber, desarrollar una actividad económica lucrativa, en la que su razón de negocio sea lucrar o beneficiarse; es decir: la puesta en marcha de una actividad empresarial que pretenda obtener un beneficio económico propio (lucro).

De conformidad con lo indicado, un fideicomiso público o de obra pública cuyo único objeto sea el cumplimiento de un interés público, y donde su patrimonio autónomo sea mayoritariamente obtenido mediante fondos públicos, en realidad no gestiona una actividad económica con ánimo de lucro, motivo por el cual no sería sujeto del impuesto sobre las utilidades.

Tal situación no es extensible al fiduciario, quien sí deberá tributar de conformidad con el impuesto sobre las utilidades, respecto de los ingresos que obtenga producto de la administración del fideicomiso.

Artículo 3. Alcance en el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.

El artículo 27 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.

Adicionalmente, el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica similar, que obtenga rentas de las definidas previamente. Además, el artículo 28 bis de la ley de referencia contempla los supuestos de exención de este impuesto.

Según la normativa indicada, se tiene claro que son contribuyentes las personas físicas y jurídicas que capten u obtengan recursos de los gravados en este impuesto, y siendo que los fideicomisos públicos o de obra pública no se encuentran dentro de los supuestos de exención, en consecuencia, las rentas o ganancias de capital obtenidas quedan gravadas a partir del 1 de julio de 2019 (fecha en que entró en vigencia la Ley N°9635).

Así, todo fideicomiso público o de obra pública se encuentra sujeto al pago de este impuesto cuando perciba ingresos afectos al mismo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 bis de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, salvo que exista alguna ley especial que expresamente los exonere de este impuesto en específico.

Artículo 4. Alcance en el impuesto al valor agregado.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado establece un impuesto al valor agregado que recae de manera general sobre la venta de bienes y la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, realizados en el territorio de la República. Aquellas operaciones económicas que estén enmarcadas dentro de lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de la ley en mención, estarán sujetas al impuesto sobre el valor agregado y gravadas con la tarifa general del 13%, dispuesta en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, salvo que se trate de alguno de los supuestos exonerados del pago de este impuesto, no sujetos, o sujetos a una tarifa reducida.

En el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y el artículo 11 de su reglamento, se enlistan las exenciones del pago de este impuesto. Además, en los artículos 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y 12 de su reglamento se detallan las operaciones no sujetas al impuesto de referencia.

Según la normativa de referencia los fideicomisos públicos o de obra pública deben pagar el impuesto sobre el valor agregado. No obstante, estas Direcciones Generales, siguiendo a una interpretación sistemática y teleológica de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, para los casos específicos de este tipo de fideicomiso, atendiendo a que los mismos son utilizados como un instrumento (vehículo de propósito especial) por medio del cual la Administración Pública central o descentralizada, los entes públicos no estatales, demás entes públicos, entidades autónomas o semiautónomas alcancen sus fines obteniendo la propiedad de sus bienes y servicios de forma más eficiente y eficaz, podrán obtener la exoneración del impuesto sobre el valor agregado en el tanto cumplan los siguientes requisitos específicos, más allá de los que ya están establecidos legalmente en otras normas:

1. El fideicomitente se encuentre autorizado para constituir fideicomisos.
2. El fideicomitente sea una entidad exenta o no sujeta del impuesto sobre el valor agregado, según los artículos 8 o 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado, o de conformidad con alguna ley especial que así lo hubiere establecido y continúe vigente para su aplicación.
3. El objetivo del fideicomiso sea alcanzar el interés público que deba perseguir el fideicomitente.
4. Manifestación expresa bajo declaración jurada que establezca expresamente lo siguiente:
 - 4.1. Que la adquisición de todo bien y servicio es indispensable para cumplir con ese interés público y que todo bien exonerado, al término del fideicomiso debe quedar en propiedad del fideicomisario.
 - 4.2. Que las partes del fideicomiso comprenden que cualquier determinación de mal uso y destino de bienes exonerados por el fideicomiso será responsabilidad directa del fideicomitente y se le aplicará lo regulado a nivel de revocación y sanción en la ley 10286, denominada Ley de Regímenes de exenciones del pago de tributos, su otorgamiento y control sobre uso y destino.

También gozaran de exoneración en el impuesto sobre el valor agregado aquellos fideicomisos públicos o de obra pública que hayan sido creados por ley especial, que expresamente los exonere de este impuesto.

Artículo 5. Alcance respecto al Timbre Fiscal

Los artículos 270 a 289 del Código Fiscal, Ley N°8 del 31 de octubre de 1885, regulan expresamente la imposición del Timbre Fiscal, delimitándose en varios supuestos su hecho generador y fijándose la tarifa que deba cancelarse.

Esta Dirección General, siguiendo a una interpretación sistemática y teleológica del Código Fiscal, para los casos específicos de los fideicomisos públicos o de obra pública, atendiendo a que los mismos son utilizados como un instrumento (vehículo de propósito especial) por medio del cual la Administración Pública central o descentralizada, los entes públicos no estatales, demás entes públicos, entidades autónomas o semiautónomas alcancen sus fines, podrán gozar de la exoneración del timbre fiscal en el tanto cumplan los siguientes requisitos:

1. El fideicomitente se encuentre autorizado para constituir fideicomisos.
2. El fideicomitente sea una entidad pública que goce de inmunidad fiscal, o sea una entidad que expresamente por ley goce de una exención del timbre fiscal, o sea una entidad que disfrute una exención genérica de impuestos que permita concluir que el timbre fiscal se encuentra incluido en ésta.
3. El objetivo del fideicomiso sea alcanzar el interés público que deba perseguir el fideicomitente.

También gozaran de exoneración del timbre fiscal aquellos fideicomisos públicos o de obra pública que hayan sido creados por ley especial, que expresamente los exonere de este impuesto.

Artículo 6. Obligación de actuar como agentes de retención

En acatamiento a lo establecido en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los fideicomisos públicos o de obra pública deben actuar como agente de retención, debiendo cumplir con los deberes formales y materiales que la Ley les impone, cuando paguen o acrediten rentas afectas a alguno de los impuestos regulados en la ley de referencia.

Artículo 7. Vigencia

La presente resolución regirá a partir de su publicación.