



DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN
09 de febrero de 2026
MH-DGT-DNTI-DCN-CONS-0012-2026

Atención consulta amparada en el artículo 119 del CNPT

Señor
[...]
Representante Legal
Centro [...] S.A.

Notificaciones: [...].com

Estimado señor:

En atención a la consulta amparada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), presentada el día 19 de enero del presente año, mediante el cual a nombre de su representada Centro [...] S.A. (CENTRO) solicita criterio sobre el tratamiento tributario correspondiente a las eventuales ganancias o pérdidas de capital que pudieran generarse en la venta del negocio y la aplicación de la tarifa especial del dos coma veinticinco por ciento (2,25%) sobre el precio de venta de la transacción, se brinda respuesta en los términos expuestos en el presente oficio.

Cuadro fáctico:

El consultante señala que su representada se encuentra inscrita en las actividades de hospitales, venta de productos farmacéuticos y cosméticos, laboratorios médicos, actividades inmobiliarias y restaurante.

Manifiesta que su representada se encuentra en el marco de una negociación para la compraventa del cien por ciento (100%) de los activos (conjunto de bienes, derechos y recursos) y pasivos (conjunto de obligaciones presentes, legales o contractuales, igualmente vinculadas al capital de trabajo y a la operación habitual del negocio).

**Consulta concreta:**

El consultante pregunta acerca de:

"¿Debe entenderse que la compraventa de la totalidad de los activos y pasivos que conforman el establecimiento mercantil de Mi Representada, al implicar la transferencia integral de una unidad económica y la consecuente desaparición de la afectación de dichos activos a una actividad lucrativa, genera una variación en la composición de su patrimonio que da lugar a una ganancia o pérdida de capital sujeta al Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de Capital, regulado en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no un ingreso gravado por el Impuesto sobre las Utilidades?"

(.) "¿resulta procedente que Mi Representada, considerando que se encuentra inscrita en el Registro Único Tributario desde el 23 de abril de 2007, pueda optar por aplicar la tarifa especial del dos coma veinticinco por ciento (2,25%) sobre el precio de venta de la transacción, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 ter de dicha ley?

Criterio del Consultante:

El consultante indica que ante el eventual proceso de negociación para la compraventa del cien por ciento (100%) de los activos y pasivos que conforman su negocio, estima que implicaría una alteración directa en la composición y valor del patrimonio del CENTRO y del cual, como consecuencia de esa variación, dicha transacción tendría una incidencia tributaria inmediata en la determinación del impuesto aplicable sobre la posible ganancia o pérdida que se genere producto de la transacción.

De ello, el consultante refiere a lo dispuesto en los artículos 1, 1 bis, 27 bis y ter y 28 todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), así como el artículo 4 del Reglamento a la LISR (RLISR). Así como a los criterios de esta Dirección General en los oficios DGT-119-038-2022 y MH- DGT-CONS-119-0046-2024, entendiendo que la venta total del establecimiento mercantil como unidad económica, la eventual ganancia o pérdida generada no se encuentra afecta al Impuesto sobre las Utilidades (ISU), sino que constituye una variación patrimonial sujeta al Impuesto sobre las Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital (IRGPC), toda vez que cuando una operación implica una modificación en la composición del patrimonio del contribuyente, la eventual utilidad o pérdida que se genere debe ser calificada como una ganancia o pérdida de capital, siempre que no exista una actividad económica a la cual el bien o derecho permanezca afecto.



Al respecto, el consultante reitera que, la operación proyectada no consiste en la venta individualizada de activos manteniéndose la actividad económica, sino en la transferencia total de los activos y pasivos que conforman una unidad económica o establecimiento mercantil en marcha, lo cual supone el cese de la afectación de dichos bienes a una actividad generadora de rentas gravadas bajo el ISU. Por ende, estima que, debe tributar bajo el régimen de ganancias y pérdidas de capital.

Adicionalmente, en el contexto de dicha operación, manifiesta que le resulta aplicable la tarifa del dos coma veinticinco por ciento (2,25%) sobre el precio de venta de la transacción, debido a que su representada constituyó su establecimiento mercantil en el año 2007 y por tanto la variación patrimonial tiene como origen un derecho anterior a la reforma fiscal introducida por la Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas.

En igual sentido, el consultante cita el artículo 31 ter de la LISR, considerando que le aplica la tarifa del 2,25% sobre el precio total de la transacción, en tanto esta constituye el valor de transmisión del conjunto de activos que generan la eventual ganancia o pérdida de capital, pues el objeto de la transacción que genera la variación patrimonial sujeta a tributación es la venta del derecho de propiedad de mi representada sobre su establecimiento mercantil.

Criterio de esta Dirección General:

Examinados los hechos indicados en el escrito de consulta y después de efectuado un análisis de la información suministrada, esta Dirección General concuerda con el criterio expuesto por el consultante acerca de la primera interrogante acerca de que por cuanto la totalidad de la venta del negocio constituye en pleno una renta afecta al impuesto sobre ganancias o pérdidas de capital y no al ISU, pues dicha venta no se constituye en una actividad lucrativa de carácter habitual, toda vez que tal y como se expone en su escrito, la ley N.º 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (LFFP), adicionó un Capítulo XI al Título I de la Ley N.º 7092, LISR y sus reformas, denominado "Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital" estableciendo el IRGPC.

El artículo 27 bis de la LISR 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, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.



Por su parte el artículo 27 ter de la LISR establece cuál es la materia imponible, e indica que las rentas del capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario y ganancias y pérdidas del capital. En lo que interesa se indica lo siguiente:

"Artículo 27 ter- Materia imponible. Las rentas del capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario y ganancias y pérdidas del capital.

(.) 3. Ganancias y pérdidas de capital. a) Serán ganancias y pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título, las 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. No se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 8, inciso f) de esta ley. (.)"

Según lo dispuesto en los artículos 1 y 27 de la LISR, toda renta o ganancia de capital se encuentra afecta a este nuevo impuesto, salvo que, según lo establecen los artículos 1, 27 bis y 28 de la LISR y 4 del RLISR, el elemento patrimonial que lo origine se utilice también para el desarrollo de una actividad económica sujeta al ISU, criterio referido como integración de rentas por afectación, de conformidad con el cual las rentas y ganancias de capital provenientes de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, deberán tributar conforme a las disposiciones del ISU.

Para mayor comprensión de lo anterior, preceptúan los siguientes artículos:

"Artículo 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. (.) 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 provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa. (El resaltado no corresponde al original)

"Artículo 27 bis. - Hecho generador. 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 sobre las Utilidades". (El resaltado no corresponde al original).



"Artículo 28.- Contribuyentes. Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión (.), que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el período fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo expuesto en el artículo 1 de la Ley o el impuesto a remesas al exterior". (El resaltado no corresponde al original).

Como se desprende de las normas transcritas, y bien lo expresa en su escrito, toda renta de capital o ganancia o pérdida de capital que se encuentre afecta a las rentas del ISU, deben tributar bajo ese impuesto. Este principio se recoge en el artículo 4 del RLISR a través de lo que denomina Integración de rentas gravables.

Así, la integración de rentas gravables se presenta cuando los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos en las rentas y/o ganancias y pérdidas de capital, se utilicen también en una actividad que está sujeta al ISU. En sentido contrario, cuando el patrimonio que se utiliza para generar las rentas y/o ganancias y pérdidas de capital es distinto, no cabe tal integración o afectación legal, por lo que las rentas y/o las ganancias y pérdidas del capital que provengan de éstos, serán gravables de conformidad con las disposiciones del IRGPC.

Ahora bien, dentro de este supuesto, se encuentran establecidas dos opciones concretas, que se pasan a detallar:

- Afectación legal total: Cuando los elementos patrimoniales utilizados para la generación de rentas y/o ganancias y pérdidas de capital, y para la obtención de los ingresos gravables con el ISU, sean exactamente los mismos y, sea materialmente imposible hacer una separación, por lo que todos los ingresos se deberán declarar en el ISU.
- Afectación legal parcial: Cuando los elementos patrimoniales utilizados para la generación de rentas y/o ganancias y pérdidas de capital, y para la obtención de los ingresos gravables con el ISU, sean exactamente los mismos, pero se pueda hacer una separación o puedan distinguirse aquellos que generan las rentas sujetas al ISU, en cuyo caso, deberán declarar lo correspondiente en cada impuesto: ISU e IRGPC.

Por el contrario, cuando el patrimonio que se utiliza para generar la renta de capital es distinto o puede dividirse de la parte que genera las rentas sujetas al ISU, como consecuencia no deben integrarse a la renta bruta del ISU al no estar afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, siendo que, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que provengan de éstos serán gravables de conformidad con las disposiciones del impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas del capital.

De la normativa analizada, se extrae que una ganancia o pérdida de capital se puede integrar al ISU, siempre y cuando esté afecta a la actividad lucrativa del contribuyente (artículo 1 del RLIR) y, la misma se constituya en una actividad habitual (inciso d) del artículo 6 de la LISR), es decir, que la actividad se realice por parte del contribuyente con ánimo mercantil, de forma pública, continúa o frecuente.



Ahora bien, el artículo 27 ter inciso 3) subinciso a) de la LISR, dispone lo siguiente:

"(.). a) Serán ganancias y pérdidas de capital, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este título, las 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. No se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 8, inciso f), de esta ley."

En este sentido se extrae de la norma que la potencial ganancia o pérdida producto de la venta individualizada de un activo, manteniéndose la actividad económica debe formar parte de la renta bruta en el impuesto sobre las utilidades, lo cual implica que, en caso de que la actividad económica se deje de desarrollar, y la venta consista precisamente en los activos que permitían su gestión, dicho rendimiento no tiene actividad económica a la cual estar afecto y en consecuencia lo que se origina es una variación en el patrimonio del obligado.

Por lo anterior, cuando lo que se vende en realidad es el establecimiento mercantil, lo que se está generando es una afectación directa sobre el patrimonio del obligado, que implicará un cambio en su valor.

En aplicación de la normativa señalada, respecto a la consulta concreta, la operación objeto de consulta no es una venta determinada de algún activo, en cuyo caso sí aplicaría la integración legal, según lo dispuesto en las normas traídas a colación, dado que en la consulta presentada, lo que se está exponiendo es la venta del establecimiento en marcha, por lo que, en palabras del consultante, es un cambio o modificación del patrimonio del CENTRO y en consecuencia la potencial ganancia o pérdida que se obtenga debe tributar plenamente en el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital y no en el ISU.

Así, la ganancia o pérdida de capital que se obtenga de la venta del establecimiento mercantil, incluyendo los activos tangibles e intangibles que se transfieran, debe ser declarada exclusivamente en el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital.

Acerca de la segunda interrogante, esta Dirección General considera que para los activos y pasivos se debe de tomar en cuenta la aplicación de los valores de adquisición y los valores de transmisión o de mercado a efectos de realizar el traspaso, de conformidad con las reglas establecidas en los artículos 30 y 31 de la LISR, 42 y 43 del RLISR. De allí que resulta necesario para el consultante desglosar el valor de tales que se enajenan, a efectos de determinar si es o no aplicable la tarifa especial del 2.25 %, dispuesta para aquellos que fueron adquiridos antes de la entrada en vigencia de la LFFP.

Por lo que, en conclusión, esta dependencia considera que, al tratarse de una venta de un establecimiento mercantil, la diferencia entre el valor de los activos tangibles e intangibles y el precio de venta representa un plusvalor que debe ser tributado exclusivamente bajo el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, previo desglose de valor a efectos de determinar si le es aplicable o no la tarifa especial supra señalada.



De esta forma queda atendida la consulta planteada. Se advierte que el criterio vertido se fundamenta en la información suministrada por el consultante, por lo que, si se llegare a determinar que la situación descrita difiere de la realidad, este oficio quedará sin efecto, debiendo aplicarse la normativa que corresponda.

Cordialmente,

Responsables:

Nombre y apellidos	Estructura orgánica	Cargo
FANNY LEDEZMA BOSCHINI	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Especialista en Criterio Normativo
SYLVIA MARÍA CALVO SÁENZ	DEPARTAMENTO DE CRITERIO NORMATIVO	Jefe del Departamento de Criterio Normativo
MARIO A ARTAVIA RODRIGUEZ	DIRECCIÓN NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	DIRECTOR DE NORMATIVA Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
MARIO RAMOS MARTINEZ	DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN	DIRECTOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN / AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE