

# Salario en especie y Stock options

Temas Tributarios Actuales I

Clase III

Prof.: Lorna Medina Calvo

## Criterios de sujeción impuesto al salario

- Domicilio en CR del contribuyente
- Definición art 10 del RLIR
- Rentas del trabajo que provienen de una relación laboral dependiente o no
- Rentas de pensión o jubilación

# Domicilio

**ARTICULO 10 .- Personas domiciliadas.** Para los efectos de la aplicación de la ley, se consideran domiciliadas en el país:

1) Las personas físicas que se encuentren en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezcan de manera continua o discontinua en el país por más de 183 días, incluyendo los días de entrada y salida del país, durante el período fiscal respectivo. Para determinar dicho período de permanencia en el territorio costarricense, la Administración Tributaria computará las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite, mediante certificado de residencia fiscal, su condición de residente fiscal en otro país.

Para efectos del párrafo anterior, se consideran ausencias esporádicas aquellas ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio costarricense durante el período fiscal correspondiente, a menos que el interesado demuestre su condición de residente fiscal en otro país para el respectivo periodo. Las ausencias esporádicas comprenden viajes breves y ocasionales, por motivos laborales, de negocios, de placer, de esparcimiento, de salud u otros.

Para determinar cuáles ausencias esporádicas serán tomadas en cuenta para el cómputo de la permanencia de personas físicas en el territorio nacional, se entenderá como "ausencia no prolongada" toda salida del territorio nacional que no exceda los 30 días naturales continuos.

Aquellas ausencias que superen los 30 días naturales continuos no serán contabilizadas para efectos del cómputo de los 183 días de permanencia de la persona física en el país.

Con el fin de verificar la permanencia continua o discontinua de personas físicas en el territorio costarricense, incluyendo las ausencias esporádicas, deberá utilizarse como referencia el detalle de movimientos migratorios registrados por la Dirección General de Migración y Extranjería.

Tratándose de impuestos sobre la renta distintos del Impuesto sobre las Utilidades y cuyo período impositivo no sea anual, el término "período fiscal respectivo" utilizado en el primer párrafo de este subinciso, corresponderá a los doce meses anteriores al momento en que acontezca la liquidación del impuesto de que se trate y será dentro de este mismo período que deberá verificarse si una persona física ha permanecido en el país, de manera continua o discontinua, por más de ciento ochenta y tres días.

# Domicilio

1) Las personas físicas que se encuentren en cualquiera de las siguientes circunstancias:

b) Que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades. Se entenderá por ente público, la institución autónoma o semiautónoma, el cual es parte del Estado descentralizado, que requiere, en el primer caso, haber sido creado según el procedimiento establecido en el artículo 188 de la Constitución Política, y en el segundo, que la votación para su creación no haya requerido mayoría calificada de los votos de los diputados.

# Domicilio

2) Las personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y las sociedades de hecho que operen en el país. Pueden servir como otros criterios para establecer la residencia de las personas jurídicas, se encuentran su domicilio, su sede de la dirección de sus negocios o cualquier otro elemento que permita determinar su residencia.

3) Los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en Costa Rica que operen en el país.

4) Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.

5) Las sucesiones abiertas de acuerdo con la legislación costarricense, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica.

6) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales que actúen en el país, donde el empresario sea un domiciliado.

*(Así reformado por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 41818 del 17 de junio del 2019)*

## Elemento objetivo: aspecto material. Artículo 32 LIR

### **“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.

## Elemento objetivo: aspecto material. Artículo 32 LIR cont.

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los **ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia.**

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el **salario en especie.**

ch) Las **jubilaciones** y las **pensiones** de cualquier régimen.

Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor.”

## Comentarios inciso c)

- Inciso c):
  - Ingresos o beneficios similares a los del a) y b) diferencia por la persona que los recibe (trabajadores ordinarios – ejecutivos)
  - Oscuridad, conceptos muy amplios, que es similar?



Concepto de salario en  
especie en materia  
laboral

# Concepto de salario CT

- El Código de Trabajo en su art. 162 define el salario como:  
“la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del contrato de trabajo”
- **Retribución:** no implica necesariamente el dinero en efectivo.
- **Contrato de trabajo:** se excluye cualquier remuneración con causa distinta a la relación de trabajo.
- **Importancia:** para establecer derechos y obligaciones derivados de éste, como lo son el pago de prestaciones laborales, la contribución a la seguridad social, y el cálculo y pago del impuesto sobre la renta, entre otros.

# Jurisprudencia

- Sala Segunda en **Resolución No. 2005-01054**, indicó:

*Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no toda retribución de dinero concedida por el empleador al trabajador, puede estimarse como salario; dado que existen pagos que no tienen tal carácter salarial, sino que se trata de otros devengos extrasalariales (...).*

# Salario en especie

- En el Código de Trabajo el salario en especie se encuentra regulado en los artículos 164 y 166 del Código de Trabajo.
- **Art 164** del Código de Trabajo indica que: El salario puede pagarse .....; en dinero y especie;....

# Artículo 166 CT

***“ARTICULO 166.- Por salario en especie se entiende únicamente lo que reciba el trabajador o su familia en alimentos, habitación, vestidos y demás artículos destinados a su consumo personal inmediato.***

*En las explotaciones agrícolas o ganaderas se considerará también remuneración en especie el terreno que el patrono ceda al trabajador para que lo siembre y recoja sus productos.*

*Para todos los efectos legales, mientras no se determine en cada caso concreto el valor de la remuneración en especie, se estimará ésta equivalente al cincuenta por ciento del salario que perciba en dinero el trabajador.*

*No obstante lo dispuesto en los tres párrafos anteriores, no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador, los cuales no podrán ser deducidos del salario en dinero ni tomados en cuenta para la fijación del salario mínimo.”*

# Salario en especie

- Salario en especie es la suma de aquellos bienes, distintos del dinero, susceptibles de uso y consumo del trabajador o de su núcleo familiar, y que pueden ser transmitidos por un precio o pueden llegar a ser convertidos en dinero.
- La jurisprudencia de los Tribunales de Trabajo, ha determinado que lo que pueda corresponder al trabajador, por salario en especie, no necesariamente corresponde con el cálculo del cincuenta por ciento de lo que recibía en dinero efectivo, sino que debe de hacerse considerando una serie de factores determinantes, que unidos a un criterio prudencial y realista, conduzcan a fijar en forma justa lo que corresponde por ese concepto y es a falta de esos elementos y ante la imposibilidad de poder concretar el verdadero valor de esa remuneración que ha de recurrirse a ese cincuenta por ciento.

# Salario en especie

- Los suministros que pueden constituir salario en especie pueden ser de una gran variedad; tales como: Alimentos, alojamiento, vestuario, vivienda, cesión de terrenos para su cultivo, educación a los hijos del trabajador, vehículo, guardería infantil, asistencia médica, combustible, chofer, entre otros.

# Jurisprudencia laboral

- **Sentencia No. 113-2013 de la Sala Segunda**

- *“(...) podemos distinguir en el salario dos partes: a) El elemento básico: una suma fija de dinero; b) Los elementos marginales, que pueden consistir en especie o en dinero y que, por lo general, se agregan a aquella suma (...).*
- *“, y en la medida en que produzcan un beneficio económico o incremento en el patrimonio del trabajador, como contraprestación por sus servicios, deben conceptuarse como salario.”*



# Jurisprudencia laboral

- En forma reiterada en la jurisprudencia laboral define al salario en especie de la siguiente forma:
- *“Esta Sala ha reiterado que para que un determinado beneficio se pueda considerar salario en especie, debe tener carácter **retributivo**, es decir, una contraprestación por la fuerza laboral, debiendo ser apropiada para el **uso personal del trabajador y su familia**, de manera que le reporte un **beneficio económico estable y reiterado** durante la relación laboral y que, de no existir este, el trabajador hubiese tenido que **procurárselo por sus propios medios**”*

# Jurisprudencia laboral

- De igual forma confirman que un pago periódico y fijo y un ahorro para el trabajador, si constituyen salario en especie.
- La tendencia de la jurisprudencia es presumir la naturaleza salarial de los beneficios recibidos por el trabajador, a menos que el patrono demuestre en forma fehaciente que la causa es una **gratuidad o liberalidad** no relacionada con la prestación de servicios.

# Jurisprudencia laboral

- **SENTENCIA 000838-2014. DE LA SALA SEGUNDA**

*[...]... lo gratuito es aquello que se obtiene por mera liberalidad, sin que medie, entonces, contraprestación alguna. Lo gratuito, no tiene carácter salarial, porque no forma parte de la contraprestación a la que el empleador está obligado, en virtud de los servicios que percibe. En consecuencia, **no podrán considerarse como salario en especie**, los bienes o servicios que el empleador conceda a sus trabajadores, por una razón distinta o diferente a la remuneratoria de la labor realizada.... Tampoco podrán considerarse como salario en especie, los bienes o servicios que el empleador conceda a sus trabajadores para el cumplimiento del cargo (Por tratarse de una obligación patronal prevista en el artículo 69 inciso d) del Código de Trabajo)*

# Jurisprudencia laboral

- **Sentencia 000902- 2014 DE LA SALA SEGUNDA:**

*“los instrumentos para su uso con ocasión del trabajo, sin carácter retributivo, no puede tenerseles como salario en especie”.*

- Jurisprudencialmente, se ha establecido que debe analizarse cada caso concreto, con la finalidad de determinar la existencia o no del salario en especie.
- Ejemplo: el pago del estudio de los hijos son elementos integrantes del salario del trabajador; en cambio, un obsequio del patrono en ocasión del cumpleaños no es más que una liberalidad que carece de naturaleza salarial.

# Salario en especie CCSS

- La Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, indica:
- ARTÍCULO 3.- Las coberturas del Seguro Social -y el ingreso al mismo- son obligatorias para todos los trabajadores manuales e intelectuales que perciban sueldo o salario. El monto de las cuotas que por esta ley se deban pagar, se calculará sobre el total de las **remuneraciones que bajo cualquier denominación** se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero-patronal. (...)

# Salario en especie CCSS

- **Artículo 27.-** La evaluación de los sueldos o salarios comprenderá las cantidades que los patronos **abonen a los asegurados en dinero y en especie**. De acuerdo con las condiciones generales del trabajo y las particulares de cada región, la Caja determinará el valor de los distintos tipos de sueldo o salario en especie a que se refiere este artículo; pero mientras esa determinación no se haga, quedará facultada para aplicar la regla que contiene el artículo 166, párrafo tercero, del Código de Trabajo.
- En caso de no reportar la totalidad de los salarios de los trabajadores, el patrono se expone a las **sanciones de la Sección VI** de dicha ley.

# Jurisprudencia laboral

- **SENTENCIA 1066-14. DE LA SALA SEGUNDA.**

**Descuentos a empleado de taller mecánico en repuestos y mano de obra. No se consideran salario en especie. Constituyen una liberalidad patronal.**

- Caso de mecánico automotriz de empresa privada. Solicita considerarlos como salario en especie.

- Resolución:

*Los descuentos que la empresa otorgó al empleado no constituyen una contraprestación por la fuerza laboral sino un **beneficio indudablemente gratuito** que el patrono otorga a sus trabajadores; es decir, una liberalidad del patrono otorgada al trabajador.*

# Jurisprudencia laboral

## SENTENCIA 000902-14. DE LA SALA SEGUNDA

### • USO DE TELEFONO Y VEHICULO

- El trabajador solicita reconocimiento en la liquidación laboral como salario en especie.
- Resolución:

*De manera reiterada, esta Sala ha explicado que la retribución por el denominado kilometraje no constituye un pago por el trabajo prestado sino una compensación por los gastos en que se ha incurrido. (depreciación del vehículo, por ejemplo.)*

*Al reconocimiento económico por el uso del teléfono tampoco se le ha conferido carácter salarial cuando esto no opera como un incentivo sino como una **forma de compensar los gastos en que la persona trabajadora incurre** al utilizarlo como instrumento de trabajo, lo que es muy normal respecto de quienes se desempeñan en labores de venta.*



# Jurisprudencia laboral

## **SENTENCIA 000838-2014. DE LA SALA SEGUNDA**

### **BENEFICIOS OTORGADOS A TRABAJADOR DE COMPAÑÍA INTERNACIONAL SE CONSIDERAN SALARIO EN ESPECIE.**

- Petición de Gerente de ventas de la consideración del salario en especie dentro del cálculo de la liquidación laboral.
- Consideraciones:
  - *La accionada, no probó que la vivienda, el vehículo, la educación de los hijos o el teléfono celular proporcionados al demandante tuvieran un carácter distinto del retributivo.*
  - *Esos extremos eran parte de un plan cuyo nombre no da lugar a dudas de compensación inherente a los gerentes del país en la sociedad demandada.*
  - *También se advierte que esos rubros fueron otorgados para garantizar la permanencia del actor en la empresa demandada.*

# Jurisprudencia laboral

## SENTENCIA 000838-2014. DE LA SALA SEGUNDA Continuación

- Resolución:
- *Se declara que constituye salario en especie los siguientes beneficios: el pago de alquiler de vivienda por la suma de \$3.100 mensuales; el valor del vehículo (limitado al valor del leasing) así como los gastos por combustible, llantas y marchamo; el uso del teléfono celular; cuatro pasajes de avión de CR a Guatemala en forma anual, mientras el actor laboró en CR; el pago que hiciera la demandada por la colegiatura de los hijos en la suma de \$1.550 mensuales.*
- *Considera el Sala que, los rubros que están contenidos en el **Plan de Compensación y que se pagaron en forma fija y consecutiva y sin necesidad de liquidar**, sea en forma discrecional; constituyen salario y como tal deben ser considerados en el cálculo de los otros extremos indemnizatorios.*
- *Por el contrario, el pago de la **mudanza** no constituye salario en especie, por cuanto sólo se dio en una ocasión. Y respecto al pago de **seguro de vida, seguro médico local y seguro médico ejecutivo**, no debía cancelarlo la parte demandada al actor sino a las compañías aseguradoras, por lo que no constituye una retribución que ingrese al patrimonio del trabajador, sino un beneficio de índole gratuito.*
- *Envíese copia de esta resolución al Departamento de Inspección de la Caja Costarricense de Seguro Social y a la Administración Tributaria para lo que corresponda.*

# Jurisprudencia laboral

- **SENTENCIA 000326-2012 SALA SEGUNDA**

- Curso de inglés y seminario**

- La actora estima que los cálculos de la liquidación se deben hacer tomando en cuenta los montos pagados para que asistiera a un curso de inglés y a otro sobre la Ley de Protección al Trabajador.
- Resolución:
- *Esas cantidades no tuvieron la naturaleza de salario en especie por tratarse de eventos esporádicos y sin naturaleza retributiva.*

# Jurisprudencia laboral

- **SENTENCIA 000561-09 SALA SEGUNDA**

- **PÓLIZA DE SEGURO Y GASTOS MÉDICOS.**

- El trabajador solicita la consideración de estos conceptos como salario en especie.

- Resolución:

- *Las pólizas de seguros que los patronos brindan a sus trabajadores para que, en la eventualidad de un accidente o de una enfermedad, puedan asumir con mayor desahogo económico los gastos que se originan en tales situaciones, si bien deparan un beneficio al trabajador y a su familia, no constituye consumo inmediato. (Artículo 166 del Código de Trabajo).*
- *El pago de las pólizas respectivas **no incrementa el patrimonio** del trabajador ni de su familia, sino que es cancelado a una entidad para protección contra la eventualidad de una afectación a la salud del trabajador/a o de su familia; con lo cual este beneficio carece de la inmediatez mencionada en la norma.*
- *No fue acreditado que el pago efectuado al actor en el mes de mayo por gastos médicos, constituyera una obligación salarial; es decir, que se tratara de un ingreso fijo que percibiera el actor como aporte extraordinario a su salario.*

# Jurisprudencia laboral

- **SENTENCIA 001261-2013 SALA SEGUNDA**

- VIVIENDA Y ALIMENTOS NO SON SALARIO EN ESPECIE.**

- Caso de supervisor de taller industrial - Se trataba del suministro gratuito de vivienda y alimentos por necesidad patronal de solventar problemas de mano de obra, debido a la ubicación geográfica del sitio de trabajo (alejado del centro poblacional).
  - Se estima que no se concedían con ánimo remuneratorio, como un salario adicional al pagado en dinero. Incluso, por esa misma razón, en otros supuestos ofrecía el servicio de campamentos y transporte

Concepto salario en  
especie materia  
tributaria

# LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Art 32 inc c) LISR
- Art 29 RLISR anterior, en su inciso a), incluía como renta del trabajo personal dependiente, los pagos por zonaje
- Art. 48 RLISR inciso c):
  - ***Cualesquiera otras rentas otorgadas por el patrono o empleador, tales como salarios en especie, gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de ésta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o entidades que extiendan tarjetas de crédito y otros beneficios similares. Cuando los ingresos a que alude este inciso no tengan la representación de su monto, corresponde a la Dirección evaluarlos y fijarles el correspondiente valor monetario, a instancias del agente retenedor o en su defecto, fijarlo de oficio.***

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- En el artículo 32 inc c) LISR no se define al salario en especie se hace por reglamento con una lista ejemplificativa.
- Administración Tributaria aplica el artículo 8 del CNPT para interpretar la norma en el sentido que mejor le convenga a efectos tributarios, como en este caso, que por la simple razón de ser asalariado interpreta que hay afectación.
- Autonomía del Derecho Tributario



## LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- Con el Fallo 44-2013 del TFA se le trata de poner límites de esas libertades interpretativas, afirmando que “darle el significado que más se adapte a la realidad”, no significa obviar los elementos lógicos conceptuales que contiene el hecho generador. En este caso se debe “recurrirse a la rama laboral” para saber si lo que se pretende afectar en cada caso concreto es o no un salario en especie.

## Jurisprudencia tributaria

- **TFA No.044-2013. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO PLAN MEDICO**
- La Administración Tributaria en una fiscalización practicada a la empresa, pretendía calificar como salario en especie el pago del plan médico a los empleados.
- Resolución:  
*“[...] se tiene que el extremo pretendido por la Administración Tributaria no califica como Salario en Especie. **La mera razón de recibir dicho extremo por existir una relación laboral, de lo ya ampliamente expuesto, no significa automáticamente que se trata de salario en especie, y debe así, para cada caso en concreto, analizarse si cumple o no los requisitos que el concepto por dicho extremo ha determinado la materia propia de su origen. [...]**”*

# Jurisprudencia tributaria

- **TFA No.044-2013. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO**

- “[...] haber sido cierta la tesis de la Administración de que nos encontramos ante la necesaria retención del impuesto sobre la renta al salario, por ser salario en especie, lo correcto es que la Administración **debió haber determinado de dicho monto** -cuanto correspondía a cada trabajador- para poder saber si al sumarle el supuesto emolumento salarial omitido, efectivamente se encontraba afecto al impuesto de la renta, ya que no todos los trabajadores ganan el mismo salario, y no todos están per se afectados al pago del impuesto.
- Era necesaria la individualización de dichos montos para poder decir si se encontraban o no afectados al impuesto, en qué medida y según qué porcentaje. Este análisis está ausente en la fiscalización practicada, y de haber sido acertada la tesis de la a quo de que nos encontrábamos ante salario en especie, **esta falta de individualización y determinación real** de que el trabajador estaba afecto según su salario al impuesto, le acarrearía indubitablemente una nulidad en su actuación.

# Jurisprudencia tributaria

- **TFA No. 287-2009P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. PAGOS REALIZADOS A EXTRANJEROS**

- Apelación interpuesta por lo resuelto por la Dirección General de Tributación, en oficio DGT-86-07 del 22 de enero de 2007, al declara sin lugar la consulta formulada por las empresas interesadas, al concluir que:  
***“... los ingresos que otorgan las compañías a los funcionarios extranjeros, por concepto de vivienda, vehículo, seguros de vida y gastos médicos, y gastos de educación a sus hijos, corresponden a salarios en especie, provenientes del trabajo personal dependiente, gravados con el impuesto al salario, según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”***

# Jurisprudencia tributaria

- TFA No. 287-2009P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO
- Resolución:

## Relación de dependencia

- “[...] Esta Sala considera que, en materia fiscal y para el caso concreto, **lo importante es la calificación de domiciliado o no en el país**, para así aplicar el tratamiento fiscal que corresponde, de conformidad con la legislación interna del país. En este caso como empleado, bajo la modalidad de “relación de dependencia”, que al recibir o más bien girarse esos pagos en su nombre, a través del disfrute de los servicios indicados, se consideran parte de la renta gravada de conformidad con el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la renta.[...]”.

# Jurisprudencia tributaria

- TFA No. 287-2009P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO
- Trabajo personal dependiente
- “[...] “... el trabajador que perciba beneficios de su patrono, sea voluntario, esporádico, en dinero o en especie, aunque no esté regulado en el contrato de trabajo, no es determinante para afirmar que no ocurre el hecho generador del tributo en análisis; lo cierto es que la ley grava cualquier otro ingreso o beneficio similar a los incluidos en los incisos a) y b) del artículo 32 citado. Por lo tanto, los beneficios expresamente señalados, que otorgará la subsidiaria local a los funcionarios extranjeros, son rentas afectas al impuesto único sobre las rentas del trabajo personal dependiente, porque **son consecuencia de los servicios prestados por el empleado, en el marco de la relación laboral de dependencia, nacida del contrato de trabajo.** Consecuentemente existe el deber de retención y la responsabilidad solidaria del patrono o empleador (...). [...]”.

# Jurisprudencia tributaria

- **DGT 0086-07, 22 DE ENERO del 2007**

## **PAGOS A EXTRANJEROS**

- Resumen:
- Los ingresos que otorgan las Compañías a los funcionarios extranjeros, por concepto de vivienda, vehículo, seguros de vida y gastos médicos, y gastos de educación a sus hijos, corresponden a salarios en especie, provenientes del trabajo personal dependiente, están gravados con el impuesto al salario.

# Jurisprudencia tributaria

- **DGT 00501-97, 28 DE FEBRERO DEL 1997**

## **ALQUILER DE VEHICULO**

- Resumen:
- Cuando el pago del alquiler del vehículo consiste en una **suma fija** como en el caso de la consulta de manera que se retribuye esa suma al funcionario aún cuando se incurra en gastos como producto de la realización de actividades generadoras de ingresos gravables para la empresa este pago es asimilable a un salario en especie, y en consecuencia debe efectuársele la retención .



# Jurisprudencia tributaria

- **DGT-052-11 26 DE ENERO 2011**

- **TELEFONO Y LINEA TELEFONICA**

- No son salario en especie debido a que los mismos son necesarios para el correcto desempeño de las funciones del trabajador y no para su uso personal. Asimismo, el uso correcto de este instrumento de trabajo, será fiscalizado por su propietaria.
- De conformidad con la sentencia No.00120 de 14 de mayo de 1999 Sala Segunda, se dispuso que la **concesión de teléfono celular resulta un elemento o instrumento de trabajo**, indispensable para el buen desempeño de las funciones que realiza el empleado, sin importar, si se otorgó sin limitaciones o controles en cuanto a sus gastos pagados por la sociedad, ya que surge la necesidad de que el empleado se mantenga en contacto con el centro de trabajo y que el mismo pueda ser localizado a cualquier hora del día. Además, que su uso es sin carácter retributivo y por ende, no puede considerarse como salario en especie.

## Jurisprudencia tributaria

- **DGT-052-11, 26 DE ENERO 2011**
- *Considerando el “Contrato para el pago de recibos telefónicos celulares y entrega del aparato telefónico propiedad de [...] S. A.”, y el “Reglamento para la asignación y uso de los derechos de telefonía celular de los funcionarios de [...] ”, aportados por la consultante, se dispone que tales beneficios se otorgan como una facilidad o instrumento de trabajo y no como un salario en especie, según lo establecido en el inciso c) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Nº 7092 y sus reformas e inciso c) del artículo 29 de su Reglamento.*

# Jurisprudencia tributaria

- **DGT-0171-03, 17 DE FEBRERO DEL 2003**

## **VIATICOS, PEAJES, HOSPEDAJE Y KILOMETRAJE**

- *En el caso de que los gastos por **viáticos y kilometraje** no se encuentren respaldados con comprobantes fehacientes sino que se realice una liquidación mensual dependiendo de los gastos en que se incurra o bien se gire una suma fija no sujeta a liquidación, es decir, se retribuye al funcionario, aún cuando no se incurra en gastos por estos concepto, procede la deducción como gasto, pero siempre que se realice una retención del 15% (quince por ciento) conforme lo dispuesto en el inciso ch) del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

# Jurisprudencia tributaria

- **TFA No.119-P-2019.** SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las ocho horas treinta minutos del dos de abril del dos mil diecinueve

- **HECHOS:**

- Pagos por concepto de alimentación, residencia y transporte de empleados son salario en especie según AT

- **ANÁLISIS DEL TFA**

- Artículo 7 del CNPT
- Sentencias de la Sala II CSJ

– No.2012-000326, de las nueve horas diez minutos del trece de abril de dos mil doce

Debe tener carácter retributivo, una contraprestación por la fuerza laboral, debiendo ser apropiada para el uso personal del trabajador y su familia, de manera que le reporte un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral y que, de no existir este, el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios.

-No.2010-001435, de las once horas cuarenta y seis minutos del veintisiete de octubre de dos mil diez

*en el último párrafo de ese numeral 166, se establece que “...no se computarán como salario en especie los suministros de carácter indudablemente gratuito que otorgue el patrono al trabajador”. Lo gratuito es aquello que se obtiene por mera liberalidad, sin que medie entonces, contraprestación alguna. Lo gratuito, no tiene carácter salarial, porque no forma parte de la contraprestación a la que el empleador está obligado, en virtud de los servicios que percibe*

# Jurisprudencia tributaria

-No.2016-000822 de las 11:05 horas del 03 de agosto de 2016

*café y almuerzo subsidiados no se concedían con ánimo remuneratorio, ni como un salario adicional*

-No.2013-001261, de las 10:15 horas del 01 de noviembre de 2013

*La parte actora insiste en que la vivienda tiene naturaleza salarial; sin embargo, analizadas las circunstancias particulares del caso, se estima que esta no se concedía con ánimo remuneratorio, como un salario adicional al pagado en dinero, sino más bien que tales prestaciones las dio la empresa demandada por la lejanía de la finca y el centro poblacional más cercano, lo que hacía difícil poder procurarse la mano de obra necesaria para llevar a cabo su actividad productiva*

# Jurisprudencia tributaria

- Criterio del TFA:

- Debe considerarse que un extremo percibido por un trabajador, será salario en especie si el mismo cumple con: 1) Tener carácter retributivo, es decir ser parte de la contraprestación por la fuerza laboral y no gratuito como de mera liberalidad del patrono, 2) Ser apropiado para el uso personal del trabajador y su familia, 3) Debe reportarle un beneficio económico estable y reiterado durante la relación laboral, 4) De no existir dicho beneficio el trabajador hubiese tenido que procurárselo por sus propios medios

# Conclusión TFA

- Ahora bien, con los anteriores elementos es que se debe analizar si lo referente a los pagos en que incurre la empresa por concepto de alimentación, alquiler de vivienda y transporte a empleados, corresponden o no a un salario en especie, y por tanto afecto al impuesto sobre la renta. En el caso del gasto por alimentación a empleados, como bien lo expresa la oficina a quo *“corresponde a la alimentación que la empresa brindaba a sus colaboradores dado que la ubicación de la represa que estaba en ejecución, se encontraba alejada de los centros de la localidad”* y para justificar los costos de transporte, la compañía adjuntó un contrato. En cuanto a los gastos de alquiler de Residencia, estos corresponden al alquiler de las casas de habitación de los dirigentes así como el de las familias ..(Ver folio 1078). Como un primer punto se tiene muy claro que dichos extremos no se le entregan al trabajador como resorte directo de su contraprestación laboral, es decir no tiene apariencia de carácter retributivo por su desempeño laboral. El hecho de que sean empleados de la contribuyente, no es suficiente para encasillar esos desembolsos como beneficios a trabajadores. Por supuesto que siempre va a existir la relación patronal, de no existir no tendría sentido el análisis de si se trata o no de salario en especie. Pero en este aspecto, lo que interesa analizar es si lo que gasta la empresa en estos conceptos, tiene una relación directa por sus labores contratadas, si es parte de la remuneración por su actividad diaria, lo cual no parece ser, ya que no importa que puesto, o que labor desempeñe el trabajador, podrá hacer uso del beneficio, en el caso de la alimentación, y para los casos de alquiler de casas, se trata de personal de cierto nivel, según la política de la empresa.

# Conclusión TFA

- Por otra parte, corresponde a un elemento gratuito, es decir es el Patrono el que incurre en esos pagos, por mera disposición de él, es el concepto de mera liberalidad que tiene dicho extremo, según lo que ha indicado la jurisprudencia laboral mencionada. Ahora sobre el segundo requisito, si es apropiado para el disfrute personal y de la familia del trabajador, se trata de un elemento directamente mezclado con sus labores de la empresa, no separado del ámbito laboral. Sobre el tercer requisito, si bien parece aportarle un beneficio económico, puesto que le retribuye alimentación, transporte y habitación para que puedan vivir cerca del lugar, el mismo es un servicio que obedece a la ubicación del proyecto hidroeléctrico, que se brinda por las condiciones geográficas, sea en un caso ante la ausencia de comercios y condiciones de transporte, o bien por la necesidad de suplir un lugar para habitar; es decir hay una imposibilidad para el trabajador de poder suplir estos servicios en forma personal o por sus propios medios. (....)



## Conclusión TFA

- En conclusión, se tiene que el extremo pretendido por la Administración Tributaria no califica como Salario en Especie. La mera razón de recibir dicho extremo por existir una relación laboral, de lo ya ampliamente expuesto, no significa automáticamente que se trata de un beneficio para el trabajador, y debe así, para cada caso en concreto, analizarse si cumple o no los requisitos que el concepto por dicho extremo ha determinado la materia propia de su origen. Así, del sub lite, no se desprende de los elementos que constan a los autos, que medie el ánimo remuneratorio que debe caracterizar el concepto de “rentas percibidas por el trabajo personal dependiente”, sea este pagado en dinero o en especie; por ello, lo procedente es revocar el presente ajuste de gastos, por “Beneficio recibido en Especie” en los conceptos de alimentación, residencia y transporte de empleados, que incurre la empresa para el período auditado

# Jurisprudencia tributaria

- **TFA No.298-P-2019. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas del cuatro de julio del dos mil diecinueve-**
- **Pago alquiler de vehículo y vivienda**

Referencias:

-Sala II CSJ, No.2012-000326, de las nueve horas diez minutos del trece de abril de dos mil doce: carácter retributivo

-ELEMENTOS DEL CONTRATO DE TRABAJO: -Sala II CSJ, NoNo.2017-143, de las nueve horas treinta y cinco minutos del ocho de febrero de dos mil diecisiete:

- la prestación personal del servicio
- la subordinación
- el salario y
- la ajenidad *las labores que realiza la persona trabajadora benefician o perjudican a alguien más, ya que, quien asume el riesgo comercial es la parte patronal, no la parte trabajadora*

# Jurisprudencia tributaria

- Pago alquiler de vehículo:

Conforme a los autos, a Folios 378 a 640 del Tomo II del Legado de Hojas de trabajo, constan los contratos de alquileres (38 contratos) que diferentes empleados, suscribieron con la empresa con el objeto que prestaran sus vehículos en labores propias de sus cargos, donde se indican características del vehículo, propietario, plazo, precio mensual en dólares, además que el precio pactado incluye por parte del arrendante el suministro de combustible, repuestos, lubricantes y otros gastos propio del mantenimiento ordinario del vehículo entre otros aspectos. De lo anterior se desprende que aun cuando los montos pactados no son iguales, sino que están en relación con el puesto o salario del arrendante, ello no le da carácter de remuneración a dicho pago, por el contrario, se trata de indemnizaciones que se le pagan a los funcionarios de la compañía al poner sus vehículos al servicio de empresa.

# Jurisprudencia tributaria

- Pago alquiler casa y estudio

- *Sin embargo, estima esta Sala que estando acreditado en autos, que la empresa pagó a los señores ..., el “beneficio de casa y estudio”, como salario, que son empleados regulares de la misma y que sobre cuyos montos retuvo el impuesto sobre el salario o rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así aceptado por la propia contribuyente (...) es decir, que estamos en presencia de un típico salario en especie, definido en líneas anteriores, pues esa entrega del beneficio como es casa de habitación y estudios, se convierte en una ventaja patrimonial para estos, que tiene su origen en una relación laboral con la empresa y que efectivamente se convierte en una remuneración adicional que debe reportarse en planillas de la Caja de conformidad con lo establecido en el artículo tres de la Ley Constitutiva de esta Institución, por lo que se impone ratificar el rechazo de tales erogaciones, como como gastos deducibles de ambos períodos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 inciso h) 1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

# Salario en especie

- Seguro de vida y accidentes\*
- Pólizas de gastos médicos\*
- Leasing vehículos
- Pago colegiaturas hijos
- Subvención para alimentación
- Ayuda para guarderías
- Préstamos a una tasa baja de interés
- Opciones sobre acciones
- Pórtatiles, celulares, agendas
- Viajes, clubes, gimnasio

Stock options plan  
(Plan de participación en  
acciones)

# Definición Stock Options

- Las “**stock options plan**” o plan de participación en acciones, es un derecho que concede la empresa (que forma parte de un grupo multinacional), a sus colaboradores a comprar un cierto número de acciones del grupo, generalmente de la casa matriz que cotiza en bolsa, a un determinado precio (precio de ejercicio) y durante un período de tiempo.
- Este derecho que consiste en adquirir las acciones de la casa matriz por un valor por debajo del valor de mercado, una vez que el empleado cumpla con un determinado tiempo en la compañía, puede ser bastante cuantioso, si la cotización de la acción supera al precio de ejercicio.

# Definición Stock Options

- Las Stock Options son mecanismos de compensación que funcionan como incentivos del empleador a algunos de sus trabajadores, usualmente los empleados de alto nivel, ejecutivos de la compañía.
- Con este tipo de beneficios se busca que los empleados en puestos de importancia se mantengan en la compañía y se interesen en promover el valor de las acciones de la empresa en el mercado.
- Esto incrementa los indicadores de desempeño, aumentando la rentabilidad de la empresa y la imagen proyectada al público.



# Definición Stock Options

- Existen tres momentos a considerar:
  - **Otorgamiento:** Momento en que organización entrega las acciones. Son una expectativa para el empleado y no tiene propiedad sobre las mismas.
  - **Maduración:** una vez transcurrido un plazo pasan a ser propiedad del empleado.
  - **Ejecución:** Momento en que el empleado decide vender las acciones y obtener una ganancia material.
- La Administración Tributaria ha tenido diversos criterios respecto del tratamiento tributario de dichos planes, estableciendo igualmente dos momentos:
  - Cuando se ejerce la opción de compra de las acciones por un valor inferior al valor de mercado
  - Cuando el empleado vende las acciones y genera una ganancia de capital

## Oficio DGT 154-1998

### **Criterio Consultante:**

- Para el empleado es ganancia de capital no gravable y por lo tanto no afecta a Seguridad Social, si hay ganancia de capital no es afecta al ISR.

### **Criterio de la Dirección:**

- Incentivo que no es aplicable a la totalidad de los empleados, no implica un beneficio monetario ya que existe incertidumbre sobre la ganancia, por lo tanto se debe tratar como cualquier otra inversión.
- Empleado: No es ingreso gravable por no ser habitual.
- No aplica seguridad social por ser una ganancia de capital.
- Retención: la empresa no esta en obligación de efectuar una retención sobre ganancias de capital.
- No es un gasto deducible para la empresa por no ser necesario para generar ingresos gravables

# Oficio DGT 874- 02

## **Criterio Consultante:**

- Los planes de acciones son otorgados por una casa matriz del exterior, si el empleado las vende por territorialidad no están gravadas.
- Si se considerasen territoriales por alguna razón no constituyen una ventaja patrimonial asimilable a salario.
- La eventual ganancia por una venta se considera una ganancia de capital no habitual y por lo tanto exenta del ISR.

## **Criterio de la Dirección:**

- La ventaja o beneficio que obtiene el empleado en el momento de ejercer la opción para adquirir las acciones de la casa matriz constituye una retribución o salario en especie, afecta al impuesto al salario, como consecuencia, su representada debe retener el 15%.
- Las diferencias generadas por el traspaso de las acciones adquiridas por el empleado de los planes que se produzcan simultáneamente o con posterioridad al ejercicio de la opción, constituyen ganancias o pérdidas de capital, no afectas al impuesto al salario, por no constituir esa actividad el giro habitual del trabajador
- El ente competente para definir la procedencia de aplicar las cuotas de la seguridad social sobre este tipo de ingresos, es la Caja Costarricense de Seguro Social y los juzgados de trabajo.

# Oficio DGT -546 –06

## Criterio de la Consultante:

- Los planes de compra de acciones no constituyen un beneficio laboral, y cualquier ventaja que obtenga el trabajador, al hacer efectivo el derecho y comprar las acciones, no estaría afecta al impuesto sobre el salario.
- La ganancia que obtenga el empleado al vender las acciones, constituye una ganancia de capital, que no esta gravada con el impuesto a las utilidades.
- La empresa empleadora, no estaba obligada a realizar ninguna retención sobre la posible ganancia de capital por parte de los empleados

## Criterio de la Dirección

- Dicho beneficio laboral sí se encuentra sujeto al Impuesto Único Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente bajo el inciso de “**otros ingresos o beneficios similares a los mencionados**” cuando la opción sea ejercida la diferencia entre el valor de venta y mercado estará afecta al 15%, sin embargo a nivel de ISR no estaría gravada por ser una ganancia de capital.
- La ganancia de capital no es considerada un beneficio laboral, por lo tanto, su representada no tiene la obligación de realizar algún tipo de retención por dicho concepto.

# Oficio DGT-603-2008

## Criterio de la Consultante:

- Los planes no constituyen un beneficio laboral, cualquier diferencia entre el valor de mercado y el precio de adquisición- al hacer efectivo su derecho y comprar las acciones, no estará afecta al impuesto sobre el salario.
- La ganancia que obtenga el empleado al vender las acciones, constituye una ganancia de capital, que no esta gravada con el impuesto a las utilidades.
- La empresa empleadora, no estaba obligada a realizar ninguna retención sobre la posible ganancia de capital por parte de los empleados.

## Criterio de la Dirección:

- Dicho beneficio laboral sí se encuentra sujeto al Impuesto Único Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente bajo el inciso de **“otros ingresos o beneficios similares a los mencionados”** cuando la opción sea ejercida la diferencia entre el valor de venta y mercado estará afecta al 15%. La ganancia de capital estaría no esta gravada con renta.
- La ganancia de capital no es considerada un beneficio laboral, por lo tanto, su representada no tiene la obligación de realizar algún tipo de retención por dicho concepto.

# Oficio DGT-062-2011

## **Criterio de la Consultante:**

- No existe ningún beneficio concreto derivado del descuento del 15% puesto que el trabajador no ha recibido ningún beneficio tangible líquido, sino hasta que se genere alguna ganancia por la venta de los títulos. Hay una ausencia de un ingreso real del empleado, elemento necesario para gravarlo con el impuesto al salario
- Los dividendos que eventualmente obtenga el trabajador no están sujetos al impuesto al salario ni a impuesto de retención alguno.
- La ganancia de capital que pueda generar la venta de las acciones no está sujeta al ISR. Por ser no salarial, la Compañía no tendrá que realizar retención alguna.

## **Criterio de la Dirección:**

- El descuento de un 15% en la adquisición de acciones sí es un beneficio tangible, real y líquido desde el mismo momento en que las mismas son adquiridas por el trabajador, beneficio que no debe confundirse con la ganancia de capital que eventualmente pueda generar la venta de las acciones a terceros, es gravable con el 15% ya que constituya una gratificación laboral.
- Los dividendos no están sujetos al ISR ni a retención alguna por territorialidad.
- La ganancia de capital que se pudiese generar sería una no sujeta al ISR mientras no sea una habitualidad del empleado.

# Criterio Institucional DGT-CI-06-2011

**Resumen ejecutivo:** En los casos en que las empresas decidan ceder a sus empleados la titularidad de las acciones de la sociedad empleadora o de su grupo económico, a un precio inferior al ofrecido en el mercado, esa diferencia en el precio que beneficia al trabajador, debe gravarse con el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, conforme al artículo 32 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al constituirse en un beneficio dado por el patrono, asimilable a las gratificaciones laborales. La retención a aplicar corresponde a un 15% sobre el ingreso bruto de la renta percibida, en este caso, la suma o diferencia en el precio de la acción dado. Esta retención debe aplicarse sin deducción alguna, conforme lo establece el artículo 33 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.