

# Reorganización empresarial y ganancias de capital

---

PROF: LORNA MEDINA CALVO



# Distinción entre elusión y planificación fiscal

---

## Elusión:

Estructuras artificiosas con una finalidad exclusivamente fiscal

Elección ilógica y artificial

Medidas antielusión para combatirlas

## Planificación fiscal o economía de opción:

Minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de la actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio, mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre las posibles alternativas legales.

La estructura fiscal que se diseñe para el grupo debe subordinarse y ser congruente con su estructura empresarial, de forma que pueda justificarse por sus beneficios económicos y organizativos, con independencia de su efecto sobre el gravamen soportado por el grupo.

La estructura del grupo debe responder a la actividad que realiza.

La estructura que se adopte debe evitar ser artificiosa.

# Antecedentes

---

TRIBUNAL DE CASACIÓN CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA RESOLUCIÓN Nº  
00098 – 2016:

*“Estaríamos, de esta suerte, ante un escenario de la llamada economía de opción (conocida por algunos como elusión fiscal lícita), entendiendo por tal la posibilidad dada al contribuyente para que, dentro de la legalidad, busque y encuentre la alternativa fiscal que le resulte tributariamente menos gravosa (...), sin incurrir en defraudación.”*

SALA PRIMERA RESOLUCIÓN Nº 00358 – 2022:

*“La economía de opción, implica escoger un camino comercial menos gravado que otro alternativo, siendo que ambos caminos llegan a un resultado económico equivalente.”*

# Importante

---

Se debe considerar el **grado de consistencia de la estructura propuesta**. Es frecuente que los distintos países adopten medidas legislativas contrarias a la utilización de esquemas meramente instrumentales, carentes de otra justificación o contenido que el de reducir los costos fiscales. Son medidas o normas que persiguen el uso de negocios jurídicos simulados o la utilización de instrumentos jurídicos con el único fin de evitar o minimizar la carga tributaria.

Artículos 8, 12 y 12 bis CNPT

Precios de transferencia



# Cláusula General Antielusión 12 bis CNPT

---

Artículo 12 bis- Cláusula antielusiva general. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

*(Así adicionado por el artículo 39 del título IV de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, N° 9635 del 3 de diciembre de 2018)*



# Contenido económico

---

En general, toda planificación/reorganización que no desee incurrir en riesgos fiscales por simulación, fraude de ley o desconocimiento por parte de la Administración Tributaria, deberá tener el contenido suficiente para que no pueda ser considerada como meramente instrumental y cuyo único objetivo sea la disminución o el evitar la carga tributaria.

Debe perseguir el ejercicio de una actividad comercial y no sólo estructurarse con fines impositivos.

Debe dotarse de recursos humanos y materiales necesarios, así como estar debidamente documentada y registrada.

## Impuesto sobre las ganancias de capital 27 ter LISR

“Serán ganancias y pérdidas de capital, 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.”

# Artículo 27 quáter LISR

---

En casos de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o participaciones sociales, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, escisiones, compra del establecimiento mercantil, transferencia total o parcial de activos y/o pasivos y otros, **las ganancias de capital que se puedan generar se considerarán como no realizadas**, con base en **los principios de neutralidad fiscal, continuidad del negocio**, siempre que en la operación de reorganización medie un **motivo económico válido**.

**En todo caso, se mantendrán los valores históricos de los bienes y derechos transmitidos en las distintas operaciones, a efectos de determinar las posibles ganancias o pérdidas de capital que se produjeran con ocasión de una enajenación posterior de aquellos.**



# Concepto reorganización empresarial

---

## Definición

Es un proceso empresarial


Definido en un acuerdo

Continuidad del negocio, eficiencia

Reestructuración operativa, administrativa, activos, pasivos

## Medios


Lista ejemplificativa:

- Adquisición de acciones, cuotas o participaciones sociales
  - Aportes no dinerarios o en activos
  - Fusiones
  - Escisiones
  - Compra del establecimiento mercantil
  - Transferencia total o parcial de activos y/o pasivos
- 

# Importancia respecto de las ganancias de capital

---

Se tienen como no realizadas, eventuales ganancias de capital que se deriven de una reorganización empresarial, en el tanto se cumplan ciertos requisitos:

- *Neutralidad fiscal*
  - *Continuidad del negocio*
  - *Motivo económico válido*
- 

# Impuesto sobre el Valor Agregado art. 9 inc 4)

---

El artículo 9 de la LIVA enlista las no sujeciones del impuesto, especialmente el inciso 4) establece que no estará sujeta al impuesto “La transmisión de la totalidad del patrimonio o una o varias líneas de negocio del contribuyente, en casos de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, compra del establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos y otros, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente.”

El inciso 4) del artículo 12 del RLIVA agrega que además de lo antes indicado, “se entenderá por línea de negocio, la transmisión de un conjunto de bienes tangibles e intangibles, que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del contribuyente, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios.”



# OFICIOS DE LA DGT

---



# DGT-2223-2019

## Ganancia de capital en BI adquiridos por fusión

- El consultante desea vender el bien inmueble en donde están los locales comerciales que alquila, y considera que como es un bien adquirido antes de la entrada en vigencia de la reforma fiscal, puede aplicar la tarifa del 2.25% sobre el precio de enajenación, no obstante, está coordinando un proceso de fusión por absorción con otra entidad jurídica que también posee bienes inmuebles destinados al alquiler de locales comerciales
- **Consulta:** En razón de la declaración de la ganancia de capital por la venta de bienes inmuebles absorbidos durante el proceso de fusión, ¿Puede aplicar la tarifa del 2.25% sobre el precio de enajenación de aquellos bienes inmuebles adquiridos antes de la reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta de conformidad con el artículo 31 ter, pero que queden a nombre de una entidad distinta en razón de la fusión?”

## DGT-2223-2019

**Criterio de la DGT:** La fusión por absorción de una entidad que adquirió bienes inmuebles antes del 01 de julio de 2019 con la vigencia de la de la reforma Ley No. 9635, no pierde el criterio de “primera venta” y podría aplicar la tarifa del 2.25% sobre el precio de enajenación del bien inmueble, para efectos de declarar el impuesto sobre la ganancia de capital.

- *“(...) en lo casos de reorganización empresarial ahí definidos, las ganancias de capital que se puedan generar se considerarán como no realizadas (...) Además, que se deben mantener los valores históricos de los bienes transmitidos (...) todo ello sin perjuicio del Impuesto sobre el Traspaso de Bienes Inmuebles que se debe pagar al momento de realizar la inscripción (...)*

## DGT-601-2020 Ampliación del criterio de reorganización empresarial en los procesos de fusión

---

- La DGT amplía el criterio sobre reorganización empresarial en procesos de fusión, y aclara que el acto de fusión por absorción efectivamente pudiera ser considerado como una reorganización empresarial, producto de lo cual se tendrían como no realizadas las ganancias de capital provenientes de la transferencia de bienes del patrimonio de la sociedad absorbida al patrimonio de la entidad prevaleciente, debiendo estos preservar su valor histórico y su fecha de adquisición por parte de la sociedad absorbida, a efectos del cálculo de la futura ganancia de capital.
- La respectiva ganancia de capital no realizada deberá ser reconocida por la entidad prevaleciente cuando esta venda o de alguna forma enajene el bien sobre el cual no se reconoció la ganancia de capital al momento de la fusión por absorción, aplicando lo establecido en el artículo 27 quáter y las reglas generales correspondientes al cálculo de la base imponible y a la tarifa.

# DGT-601-2020 Ampliación del criterio de reorganización empresarial en los procesos de fusión

---

*“(...) debe tenerse claro que este numeral no contempla un supuesto de exención del impuesto sobre ganancias de capital, sino que se dispone que las ganancias de capital obtenidas ante una reorganización empresarial deberán tenerse como no realizadas, lo que implica el consecuente diferimiento del pago del impuesto sobre ganancias de capital. (...)”*

*“(...) Nótese también que, con el fin de preservar la ganancia de capital no realizada para su futuro reconocimiento, el propio artículo indica que, en caso de una reorganización empresarial, deberán mantenerse los valores históricos de los bienes transmitidos, de forma tal que se reconozca la totalidad de la ganancia de capital cuando se traspase el respectivo bien. (...)”*

*“(...) El diferimiento del impuesto sobre ganancias de capital comprendido en el artículo 27 quáter de la LISR se dará en el tanto en la operación de reorganización empresarial medie un motivo económico válido, o sea, siempre que la reducción de la carga impositiva no sea uno de los motivos principales por los que se lleva a cabo la referida reorganización empresarial (...)”*

## DGT-601-2020 ITBI proceso de fusión


*“(...) Ahora bien, con respecto a lo manifestado en el oficio DGT-2223-2019 sobre el impuesto de traspaso de bienes inmuebles, nótese que esto corresponde a una advertencia general, la cual parte de que el negocio de fusión no fue enlistado dentro de los supuestos excluidos de la definición de “traspaso”, contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles (...)*

# DGT-758-2020 Reorganización empresarial

---

- Dos empresas deciden formar una tercera empresa, donde ambas tienen una participación accionaria equitativa. La actividad no tuvo las utilidades esperadas y mantuvo crecientes pérdidas que obligaron a ambos socios a invertir recurrentemente en el oportuno mantenimiento de las instalaciones. Dado lo anterior ambos socios convinieron en reorganizarse empresarialmente, adquiriendo la participación accionaria que tenía una de ellas en la tercera empresa.

## Consultas:

- ¿Es la transacción documentada en la escritura pública (...), un acto que podría tratarse como una reorganización empresarial en los términos del artículo 27 quáter de la Ley del Impuesto sobre la Renta? En consecuencia, ¿no se encuentra sujeta al pago de impuestos?
  - ¿Se encontraría la transacción documentada en la escritura pública (...), sujeta a la tarifa del 2.25% correspondiente a las ganancias de capital, con base en el artículo 31 ter de la LISR o en su defecto a cual otro Impuesto sobre la Renta?
- 

# DGT-758-2020 Reorganización empresarial

---

## **Criterio de la DGT:**

Considera que no se está frente a una reorganización empresarial, por lo que la ganancia de capital que se genere está gravada con el impuesto sobre las ganancias del capital.

*“Esta Dirección llama la atención en cuanto a que en el documento de consulta no se describe el objeto del contrato suscrito entre ambas, por lo que se infiere que la tercera empresa es el resultado de un acuerdo de colaboración empresarial entre la consultante y la empresa Centro[...]S.A. y que, en virtud de ello,[...]S.A. no sufrió en sí misma una reorganización empresarial, sino que esta decidió dejar de participar por completo en el emprendimiento conjunto, decisión empresarial que se materializó a través de un traspaso de las acciones de las cuales era titular su representada.*

# DGT-758-2020 Reorganización empresarial

---

## Criterio de la DGT:

*Tampoco se precisa cuál de los presupuestos enunciados del artículo 27 quáter de la LISR se presentó en su caso, ya sea una fusión, absorción y/o extinción de actividades, transmisiones patrimoniales, compras de establecimiento mercantil, transferencia total o parcial de activos y/o pasivos, u otro contrato de similar naturaleza, originado en un **motivo económico válido** que ponga de manifiesto medidas en el ámbito financiero que afecten operativamente a la empresa[...]S.A. y que pretendan la **continuidad del negocio**. Por el contrario, como se indicó anteriormente no se presenta una reorganización empresarial para [...], S.A., sino una venta de acciones para finiquitar con la relación contractual establecida con Centro[...]S.A."*

En conclusión, la ganancia de capital que se genere en la transacción citada estará sujeta a la tarifa del impuesto de ganancias de capital conforme las disposiciones del artículo 31 ter de la LISR, la cual, al tratarse de la primera venta de acciones, podría gozar de la aplicación de la tarifa del 2,25% del impuesto sobre las ganancias de capital, aplicado sobre el precio de enajenación de tales acciones.

# DGT-758-2020 Reorganización empresarial

---

*“Con base en lo anterior, debe aclararse que este numeral no contempla un supuesto de exención del impuesto sobre ganancias de capital, sino que dispone que las ganancias de capital obtenidas ante una reorganización empresarial deberán tenerse como no realizadas, lo que implica el consecuente diferimiento del pago del impuesto sobre ganancias de capital. Nótese también que, con el fin de preservar la ganancia de capital no realizada para su futuro reconocimiento, el propio artículo indica que, en caso de una reorganización empresarial, deberán mantenerse los valores históricos de los bienes transmitidos, de forma tal que se reconozca la totalidad de la ganancia de capital cuando se traspase el respectivo bien.*

*Con base en el principio de neutralidad fiscal aludido, el artículo 27 quater de la LISR entiende como no realizadas las ganancias de capital a las que se refiere, bajo el supuesto que los contratos suscritos persiguen la continuidad en el negocio, siempre que se amparen en un motivo económico válido o razón de negocio que justifique la reorganización de la empresa, o sea, siempre que la reducción de la carga impositiva no sea uno de los motivos principales por los que se lleva a cabo la referida reorganización empresarial.”*

# GT-1308-2021 IVA

---

La consultante firma un contrato de colaboración con una empresa panameña para procesamiento de adquirencia, sirviendo de base para facilitar pagos de otras tecnologías financieras, implementando una licencia de uso de software. Adquiere el 50% de la participación de su socia, aclara que el Contrato de Venta de Derechos no comprende la compra de derechos de uso de licencia, sino únicamente se trata de la compraventa del 50% que ostentaba la otra empresa en el negocio de procesamiento de adquirencia. Con base en las negociaciones, con la formalización de la compra su representada adquiere el 100% de los derechos derivados de la explotación del negocio en marcha, dándole continuidad a la actividad económica que inicialmente se estaba desarrollando de manera conjunta.

## **Consulta:**


- “¿Si la compraventa de derechos ejecutada entre las partes se encuentra sujeta a la aplicación del IVA, o bien, si se aplica en esta transacción lo establecido en los artículos 9 numeral 4 de la LIVA, y artículo 12 numeral 4 del RLIVA?

# DGT-1308-2021 IVA

---

## **Criterio de la DGT:**

*“(…) la compraventa de los derechos es la terminación de un contrato de colaboración empresarial y no se gestionó como la habitualidad de una actividad económica, sino que se da, en razón de la atención de una reorganización empresarial, motivo por el cual, considera esta Dirección que, en estos casos no se configurara el hecho generador del IVA, por lo que no es procedente su cobro (…)*



# DGT-294-2022

---

La consultante indica que se trata de sociedades que se dedican al alquiler de bienes inmuebles de los que son propietarias registrales, y ambas compañías están dedicadas a la misma actividad económica, con bienes inmuebles inscritos a nombre de cada una de ellas, cuyas acciones pertenecen a las mismas personas físicas. Con el ánimo de simplificar la estructura administrativa y tributaria, y hacer más eficiente el accionar de las empresas, desean suscribir un contrato de Reorganización Empresarial, dejando a una de sus representadas como compañía prevaleciente, la que se encargaría de dar continuidad a la línea de negocio. Entendiendo que por tratarse de una reorganización empresarial, no se produce un traspaso indirecto, en los términos del artículo 2 de la Ley N°6999, Ley del Impuesto Sobre Traspaso de Bienes Inmuebles, que amerite el pago de dicho tributo.

## **Consulta:**

- ¿Se debe pagar el impuesto de traspaso de bienes inmuebles, cuando se transmiten de forma indirecta dichos activos, que conforma el patrimonio empresarial (línea de negocio) de una empresa, derivada de una Reorganización Empresarial, al amparo del artículo 27 quáter de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.?


# DGT-294-2022

---

## **Criterio de la DGT:**

*“Una vez analizados los hechos indicados en el escrito de consulta, esta Dirección General no comparte su criterio y considera que, en el caso de una reorganización empresarial, todo traspaso indirecto de bienes inmuebles configura el hecho generador del impuesto de referencia, encontrándose obligado el contribuyente a realizar el pago.*

*(...) se hace necesario aclarar a la consultante que el Impuesto sobre traspaso de bienes inmuebles se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre Traspaso de Bienes Inmuebles, Ley N°6999 (...) Ahora bien, dicho impuesto no debe confundirse con el Impuesto sobre Rentas, Ganancias y Pérdidas de Capital (IRGPC), que corresponden al Capítulo XI al Título I de la Ley N°7092, (LISR) (...)*




# DGT-294-2022

---

## **Criterio de la DGT:**

*“(...) En cuanto al tema de traspasos indirectos en fusiones de sociedades, el Criterio Institucional DGT-CI-03-2020 de 14 de diciembre de 2020 de nominado “Sobre la aplicación del traspaso sobre bienes inmuebles entre personas jurídicas fusionadas”, fue claro al expresar que este tipo de negocios no pueden ser considerado como no sujetos por cuanto existe un traspaso efectivo de bienes. En lo de interés indicó:*

*“(...) que el hecho generador de este impuesto se configura en todo negocio jurídico por medio del cual se transfiera, directa o indirectamente, un bien inmueble; el cual debe atender a la naturaleza jurídica del negocio respectivo y no a la denominación que a este le hayan dado las partes. // A este respecto conviene analizar que la fusión de sociedades es un negocio jurídico debidamente regulado en el Código de Comercio y cuya celebración pretende la integración de dos o más sociedades disueltas que se unen sin liquidarse para formar una sola entidad jurídica, sea a través de la constitución de una sociedad nueva (fusión por integración), o cuando una sociedad es absorbida por otra y sus socios reciben la correspondiente participación social en la sociedad prevaleciente (fusión por absorción). (...)*




# DGT-294-2022

---

## **Criterio de la DGT:**

*De lo anterior, esta Dirección General tiene claro que producto de una fusión de cualquier tipo, se lleva a cabo la transmisión de un bien inmueble de la sociedad que desaparece a la sociedad que prevalece, por lo que se estaría configurando el hecho generador del impuesto, y por lo tanto se encuentra sujeto al impuesto sobre el traspaso de bienes inmuebles.*

*“(…) tampoco la normativa limitó el nacimiento del hecho generador al supuesto de que el dueño (persona física) de las participaciones que se pretenden traspasar sea el mismo tanto en la persona jurídica que cede sus acciones o cuotas, como en aquella que las adquiere, es decir, no interesa que el representante legal y dueño del 100% de las acciones sea el mismo en ambas sociedades, lo que interesa es el traspaso o cesión de las acciones a una persona jurídica diferente en un porcentaje mayor al 50%. (…)*



# DGT-119-017-2022 Reorganización empresarial

---

La consultante indica que [...] Hub Limited es parte de un grupo económico (Grupo [...]) que posee entidades en varias jurisdicciones del mundo, entre ellas Estados Unidos de América, Reino Unido y Costa Rica. Grupo [...], como parte de una reestructuración mundial realizará una serie de transacciones que darán como resultado la transferencia directa -inminente- en varias etapas, de las acciones de la sociedad costarricense del Grupo, a saber, [...] [...] Costa Rica S.R.L. (en adelante [...] CR).

En una primera transferencia directa, [...] Hub Limited, como dueña actual de las acciones, dispondrá del 100% de las acciones de [...] CR, que serán transmitidas “hacia arriba” en la cadena de la organización en cuatro ocasiones distintas, es decir, serán objeto de cuatro transmisiones separadas. Agrega que, todas las transferencias serán realizadas, en forma inmediata, el mismo día y todas las entidades son parte del mismo grupo económico.

## **Consulta:**

*“Bajo el cuadro fáctico descrito con anterioridad, solicito a su autoridad que confirme que mi Representada cuenta con un motivo económico válido; y siendo así, que es posible para ella acogerse a la excepción de reorganización empresarial descrita en el artículo 27 quater de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, a razón de contar con dicho requerimiento determinado en la norma.”*


# DGT-119-017-2022 Reorganización empresarial

---

Criterio de la DGT:

*“Una vez analizados los hechos indicados en el escrito de consulta, esta Dirección General es del criterio que del análisis de la normativa vigente y con base en los hechos consultados, el traspaso de las acciones de la sociedad costarricense [...] CR, dentro del grupo económico que la creó, a su valor nominal y de acuerdo con los hechos descritos en la consulta, puede considerarse una reestructuración empresarial en los términos descritos en el artículo 27 quater de la LISR, siempre que tal traspaso no implique una venta indirecta de tales acciones. En función de lo indicado, caso de existir una venta de acciones posterior, la cual estará gravada, se podrá aplicar la tarifa de 2,25% sobre el precio de la venta, según lo establecido en el artículo 31 ter de la LISR, todo lo anterior, de conformidad con las consideraciones legales que se exponen de seguido.*

*(...) Bajo ese esquema, es claro que, la sociedad propietaria y titular del 100% de las acciones de la sociedad comercial costarricense [...] CR es no domiciliada en Costa Rica y que ésta va a traspasar el 100% de dichas acciones a otras sociedades del mismo grupo económico, [...] CR continúa su operación normal en el país. También se entiende que las acciones no salen del grupo económico y en consecuencia, la operación en realidad y bajo tales consideraciones en efecto puede ser visualizada como una reestructuración empresarial.”*



DGT-119-017-  
2022  
Reorganización  
empresarial

**DGT reitera que:**

- ✓ No es un supuesto de exención del impuesto sobre ganancias de capital, sino que dispone que las ganancias de capital obtenidas deberán tenerse como no realizadas
- ✓ Lo que implica el consecuente diferimiento del pago del impuesto sobre ganancias de capital.
- ✓ Deberán mantenerse los valores históricos de los bienes transmitidos, de forma tal que se reconozca la totalidad de la ganancia de capital cuando se traspase el respectivo bien.

Las ganancias de capital que pudieran generarse pueden considerarse como no realizadas, atendiendo al principio de neutralidad fiscal y continuidad del negocio y el diferimiento del impuesto sobre ganancias de capital se dará en el tanto en la operación de reorganización empresarial medie un motivo económico válido, o sea, siempre que la reducción de la carga impositiva no sea uno de los motivos principales por los que se lleva a cabo la referida reorganización empresarial.

DGT-119-042-  
2022  
Reorganización  
empresarial

La consultante indica que su representada [...] HoldCo.LLC es una sociedad estadounidense que forma parte de un conglomerado de empresas denominado Grupo [...], mismo que está por realizar una reorganización estructural, que involucra la transferencia indirecta de acciones de dos sociedades costarricenses denominadas [...] CR S.R.L. y [...] CR S.R.L, mismas que a su vez son subsidiarias de una entidad estadounidense llamada [...] Finance LLC.

**Criterio de la DGT:**

*“Bajo ese esquema, es claro que, la sociedad propietaria es no domiciliada en Costa Rica y titular del 100% de las acciones de las sociedades costarricenses y que ésta va a traspasar el 100% de dichas acciones a otra sociedad del mismo grupo económico, también domiciliada en Estados Unidos; por lo que esta Dirección General entiende que la transferencia de tales acciones se haría, siempre y cuando las sociedades costarricenses sigan operando. También se entiende que las acciones no salen del grupo económico y en caso de que haya una venta posterior de éstas, se debe pagar el IRCGPC según corresponda. De lo anterior se concluye que, el traspaso indirecto del 100% de las acciones de las sociedades costarricenses se puede dar, dentro del grupo económico que las creó, siempre que prevalezcan las sociedades costarricenses dentro del grupo económico que se está reorganizando, y en caso de existir un traspaso posterior, se deberá pagar el impuesto de rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital según corresponda.”*

MH-DGT-OF-  
119-016-2023  
Reorganización  
empresarial

Plantea la consultante que por convenir a los intereses del Grupo se procedió a fusionar las sociedades Grupo [...] Costa Rica S. A. y [...] Costa Rica S. A. prevaleciendo la segunda. La razón por la cual se tomó esta decisión era que resultaba más expedito y económico actualizar los contratos, permisos, licencias y otros de Grupo [...] Costa Rica S. A. que los de [...] Costa Rica S. A., al ser ésta última una sociedad con una operación de mucho mayor tamaño y tener a su nombre: permisos, concesiones, contratos y licencias mucho más complejos. La fusión fue inscrita en el Registro Nacional.

**Consulta:**

¿Genera la asignación del precio de compra según este mecanismo una ganancia gravable?”

MH-DGT-  
OF-119-016-  
2023  
Reorganizaci  
ón  
empresarial

**Criterio de la DGT:**

*“En primer lugar, debe tenerse claro que este numeral no contempla un supuesto de exención del impuesto sobre ganancias de capital, sino que se dispone que las ganancias de capital obtenidas ante una reorganización empresarial deberán tenerse como no realizadas, lo que implica el consecuente diferimiento del pago del impuesto sobre ganancias de capital. Nótese también que, con el fin de preservar la ganancia de capital no realizada para su futuro reconocimiento, el propio artículo indica que, en caso de una reorganización empresarial, deberán mantenerse los valores históricos de los bienes transmitidos, de forma tal que se reconozca la totalidad de la ganancia de capital cuando se traspase el respectivo bien. No se omite manifestar que el diferimiento del impuesto sobre ganancias de capital comprendido en el artículo 27 quáter de la LISR se dará en el tanto en la operación de reorganización empresarial medie un motivo económico válido, es decir, siempre que la reducción de la carga impositiva no sea uno de los motivos principales por los que se lleva a cabo la referida reorganización empresarial. En una reorganización empresarial, si bien en la realidad se presenta una variación en la composición del patrimonio del contribuyente y su consecuente cambio de valor, la condición de no realización concedida por el legislador conlleva a que no se configure el hecho generador del impuesto, partiendo de que se trate de una transmisión o enajenación de bienes o derechos entre sujetos que persiguen reorganizar cierta empresa a través de contratos que buscan la continuidad del negocio, como lo son aquellos de adquisición de acciones, cuotas o participaciones sociales, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, escisiones, compra de establecimiento mercantil, transferencia total o parcial de activos y/o pasivos y otros.”*

# Conclusiones

---

- Analizar caso por caso, para ver si cuenta con elementos de prueba suficientes para justificar la reorganización empresarial y que se cumpla con los principios de neutralidad fiscal, continuidad del negocio y que exista un motivo económico válido
  - El ahorro fiscal puede ser una de las consecuencias de la reorganización empresarial, pero no puede ser su único motivo
  - Se mantiene los valores históricos de los bienes transmitidos
  - No significa exoneración del pago del impuesto de de ganancias de capital, sino un diferimiento de éste que se realizará con la venta a un tercero
  - La Resolución de la DGT ¿para cuándo?
- 