

## LA CARGA TRIBUTARIA DEL EMPRESARIO EN LA TRIPLE FUNCIONALIDAD, SOCIO, DIRECTIVO, ASALARIADO. UN HECHO GENERADO TRIPARTITO.

*Juan Diego Sánchez Sánchez<sup>1</sup>*

*Juan Carlos Castro Pacheco<sup>2</sup>*

*Diane Quesada Vega<sup>3</sup>*

**RESUMEN:** El artículo desarrolla los aspectos ligados al concepto de la triple funcionalidad empresarial, situación particular que se da cuando una misma persona empresaria, cumple tres posiciones específicas en una empresa, siendo estas las de socio, directivo y asalariado de forma simultánea. Estos tres puestos conllevan consigo cargas tributarias específicas, las cuales, aunque parecen ser generadas por situaciones diferentes, cuando son analizadas a fondo, puede determinarse que su procedencia, recae sobre la misma persona física, quién en

---

<sup>1</sup> Universidad Latina de Costa Rica, Lead University. Doctor en Ciencias Empresariales. MBA en Finanzas, MBA en Mercado, MBA en Gerencia Tributaria, post grado en Educación Virtual, Licenciado en Comercio Internacional y Licenciado en Finanzas. Bachiller en Administración énfasis en Comercio Internacional, adicionalmente es Abogado y estudiante de Maestría en Derecho Corporativo. Profesor universitario, tutor de tesis. Investigador y autor publicado, conferencista. Experiencia laboral de más de 20 años en gerencia general, financiera y comercial, asesoría comercial nacional e internacional, e integrante de juntas directivas.

<sup>2</sup> Lead University. Profesional activo en Derecho, Licenciado en Derecho por la Universidad de Costa Rica, y Abogado, actualmente es estudiante de la Maestría en Derecho Corporativo. Cuenta con una experiencia profesional de más 20 años en el ejercicio del Derecho. Abogado independiente, con especialidad en las área del Derecho Inmobiliario y Comercial.

<sup>3</sup> Lead University. Abogada y Notaria, Licenciada en Derecho por la ULACIT, cuenta con una especialidad en Notariado, adicionalmente tiene un diplomado en Derechos Humanos, Estudiante actual de la Maestría en Derecho Corporativo, con una experiencia profesional de más 15 años en el ejercicio del Derecho, abogada independiente y empresaria. Especialista en Derecho Notarial, Laboral y Comercial

esencia, debe hacer frente a esta triple obligación, señalando así la existencia de una carga tributaria triple, pero bajo una misma condición empresarial para la persona.

**PALABRAS CLAVE:** Empresario, impuestos, renta, dividendos, socio, directivo, salario.

**ABSTRACT:** The paper develops the aspects linked to the concept of the triple business functionality, a very specific situation that occurs when the same entrepreneur fulfills three specific positions in a company, these being those of stakeholder, board of director member and employee, all three simultaneously. These three positions withhold some specific tax burdens, which, although they seem to be generated by different situations, when they are analyzed thoroughly, it can be determined that their origin falls on the same person, who in essence, must face this triple obligation, thus indicating the existence of a triple tax burden, attached to the same business condition for the person.

**KEY WORDS:** Entrepreneur, tax, rent, dividends, shareholder, board of director's member, salary.

**ÍNDICE:** 1. Introducción; 2. La empresa; 3. Roles de empresario; 3.1 El socio; 3.2; El Directivo; 3.3 El Gerente; 4. Remuneraciones; 4.1 Dividendos; 4.2 Dietas; 4.3 Salario; 5. Impuestos y tasas aplicables; 5.1 Impuesto y tasa aplicable al socio; 5.2 Impuestos y tasa aplicable al directivo; 5.3 Impuestos y tasas del Asalariado; 6. Análisis de los hechos generadores; 7. Sujeto pasivo único; 8. Pago jurídico; 9. Pago real efectivo; 10. Cálculo de carga tributaria total; 10.1 Cálculo de impuesto a los dividendos; 10.2 Cálculo de impuestos a las dietas; 10.3 Cálculo de impuesto

al salario; **10.4** Carga tributaria del empresario; **11.** Propuesta; **12.** Conclusiones; **13.** Referencias Bibliográficas.

## **1. INTRODUCCIÓN**

Es común encontrar la situación denominada como la triple funcionalidad empresarial, la cual es dada en las empresas cuando una misma persona, que suele ser uno de los socios fundadores, o bien el propietario, cumple la función de ser socio, pues en esencia es quien ha creado la empresa, pero en adición, y en aras de querer ejercer un control directo sobre su propio negocio, también suele ocupar un puesto en la Junta Directa de su empresa.

Lo anterior es bastante común, pues es muy usual que una persona que ha creado un negocio, desee a la vez tener un control directo sobre su desempeño, además de contar con un poder de dirección. Ahora bien, en adición a las dos posiciones anteriores, también suele darse el caso en el cual esta misma persona, también ocupa un puesto gerencia, lo que conlleva una tercera función dentro de la empresa, y que señalaría una relación laboral, devengando a la vez un salario, constituyendo así el concepto de la triple funcionalidad empresarial.

Al tener la persona el ejercicio de estas tres posiciones, claramente tendría a su vez el derecho de obtener tres pagos correspondientes, siendo estos los de dividendos por su condición de socio, dietas por concepto de Junta Directiva, y salario por concepto de la posición laboral, la cual suele ser un puesto gerencial, tema que implica lo que pareciera ser una triple carga tributaria. El concepto anterior, así como sus elementos conceptuales y aplicación práctica, son desarrollados seguidamente.

## 2. LA EMPRESA

Este apartado inicia por definir el concepto de empresa desde el punto de vista económico, en tanto es entendido por la doctrina así como por la legislación y jurisprudencia costarricenses.

En aras de definir el concepto de empresa, pueden encontrarse varias definiciones que tienen en común la idea de que ésta es una unión u organización de recursos con el fin de realizar una actividad económica orientada a la búsqueda de obtener utilidades o lucro como objetivo primordial de ello.

Algunas de ellas giran sobre estas ideas principales ya mencionadas, por ejemplo la siguiente: *“Una empresa es una organización de personas y recursos que buscan la consecución de un beneficio económico con el desarrollo de una actividad en particular”* (Sánchez, 2015, parr. 1)

En el mismo sentido se encuentra esta definición que es sustancialmente similar en su idea inicial, según la cual, la empresa es una *“unidad económico-social, integrada por elementos humanos, materiales y técnicos, que tiene el objetivo de obtener utilidades a través de su participación en el mercado de bienes y servicios”* (Pérez y Gardey, 2008, parr. 1).

Ahora, al atender al concepto que sostiene el Código de Comercio de Costa Rica (2019, se observa que también se matricula con la idea de la unión de diversos elementos que permiten la realización de una actividad económica para ofrecer bienes y servicios al público, con el objetivo particular de obtener beneficios. Es así como se entiende la empresa como:

*Una cosa mercantil, compuesta de un conjunto de elementos materiales, incorpóreos y de trabajo que, debidamente unidos y coordinados en forma estable, por la actividad continuada del empresario, tiene como fin ofrecer al público, en forma sistemática, para el beneficio de su titular, los bienes o servicios producidos por la misma* (Centro de Información Jurídica en Línea, 2021, p.6).

Por su parte, desde el punto de vista jurisprudencial, se observa que se da preminencia al punto de vista subjetivo del concepto de empresa, entendida desde el punto de vista del empresario, siendo que para dichos efectos, se define a partir del concepto que éste tiene, dado de la siguiente manera: *"es empresario quien ejercita profesionalmente una actividad económica organizada hacia el fin de la producción o el intercambio de bienes o servicios"*. (Sala Primera Costa Rica, 1994, párr. 11).

Una vez repasado el concepto económico del término empresa, procede a referirse a la manera en que esta empresa se organiza desde el punto de vista jurídico, con el fin de ejercer sus actividades en búsqueda de sus objetivos inherentes.

En esta línea se tiene entonces que las empresas pueden organizarse jurídicamente de diversas maneras. Se considera que la definición de forma jurídica de una empresa es: *"(...) la identidad que asume legalmente una empresa teniendo en cuenta su titularidad y a la responsabilidad que sus propietarios tienen en términos legales"* (Montero, 2017, parr.1).

Para efectos de Costa Rica, el Código de Comercio (2019), en su artículo 17, elabora un listado de las diferentes sociedades mercantiles previstas en la

legislación nacional, las cuales se detallan en los siguientes numerales de la misma norma:

- a) La sociedad en nombre colectivo, es *“aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden de modo subsidiario pero ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales”* (Código de Comercio, 2019, art.33).
- b) La sociedad en comandita simple, es *“aquella formada por socios comanditados o gestores a quienes les corresponde la representación y administración, y por socios comanditarios.”* (Código de Comercio, 2019, art 57).
- c) La sociedad de responsabilidad limitada, aquella en la que *“los socios responderán únicamente con sus aportes, salvo los casos en que la ley amplíe esa responsabilidad”* (Código de Comercio, 2019, art. 75).
- d) La sociedad anónima, es aquella en la que *“el capital social estará dividido en acciones y los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones”*. (Código de Comercio, 2019, art. 102).

### **3. ROLES DE EMPRESARIO**

Una vez estudiado el concepto de empresa, se hace referencia a los conceptos de socio, directivo y gerente, los cuales, no pocos casos, son asumidos por una misma persona, de forma que vienen a darse circunstancias de orden fiscal, que se han prestado para diferencias de criterio por tratarse de zonas grises en el ordenamiento jurídico nacional.

#### **3.1 EI SOCIO**

[Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



No existe una definición del concepto de socio a nivel legal en el ordenamiento jurídico nacional. El Código de Comercio (2019), parte de la existencia del concepto de sociedad y de hecho establece los ya mencionados tipos de sociedades que están reconocidas por el ordenamiento y las particularidades de cada una de ellas, sin embargo no ofrece dicho cuerpo legal, una definición de lo que significa el término socio.

De hecho, el artículo 140 del referido Código de Comercio, establece únicamente que es reconocido como socio: *“al inscrito como tal en los registros la condición de accionistas”* (Código de Comercio de Costa Rica, 2019, art 140). Se puede precisar una definición del concepto como:

*(...) aquella persona física o jurídica que ostenta la titularidad de acciones o participaciones sociales o cuota o participación en cualquier otro tipo de sociedad (a nuestro efectos sociedad mercantil) adjudicadas en contraprestación a su aportación, (en la fundación o en un aumento de capital) o por adquisición derivativa de la titularidad (compra, adjudicación, herencia, legado, etc.)* (Faus, 2021 parr.1).

Es importante señalar también que el socio no tiene una relación laboral con la empresa, dado que: *“el ligamen que este señala tener para con la empresa, es dado por un derecho de propiedad sobre la proporción de las acciones de las cuales el socio en cuestión sea el dueño”* (Sánchez, 2021, p. 63).

Para efectos de este trabajo, se entiende entonces como socio, a aquella persona física propietaria de la totalidad o de parte del capital social de una sociedad debidamente inscrita bajo la legislación costarricense, calidad que le atribuye a esta persona, derechos y obligaciones frente a la persona jurídica de marras.

### **3.2 EI DIRECTIVO**

El artículo 181 del Código de Comercio (2019), explica con claridad el concepto de la Junta Directiva, como órgano de administración de la sociedad, sus características e integración. En la norma se señala lo siguiente:

*Los negocios sociales serán administrados y dirigidos por un consejo de administración o una junta directiva, que deberá estar formada por un mínimo de tres miembros, quienes podrán ser o no socios y ostentar las calidades de presidente, secretario y tesorero (Código de Comercio de Costa Rica, 2019, art. 181)*

La elección de estos puestos señalados anteriormente, es de resorte exclusivo de la Asamblea de Accionistas de la Sociedad. Estos cargos no necesariamente implican ser accionista, o dicho de otra manera, no es necesario ser accionista para poder ejercer alguno de estos cargos.

Es importante señalar también, que los directivos tampoco sostienen una relación laboral con la sociedad, sino que sus funciones derivan del nombramiento expreso hecho por la Asamblea Ordinaria de Socios, misma que otorga la autoridad para desarrollar sus funciones, pero sin existir los elementos propios de la relación laboral, sino más bien el ejercicio de una especie de autoridad que permite controlar aquellas operaciones que tenga relación con el giro propio de la empresa (Sánchez, 2021).

### **3.3 EI GERENTE**



El artículo 187 del Código de Comercio (2019), señala la posibilidad que tiene el Consejo de Administración o Junta Directiva, dentro de sus facultades, de nombrar gerentes o administradores para la sociedad, donde se señala:

*El consejo de administración, o quienes ejerzan la representación social, podrán, dentro de sus respectivas facultades, nombrar funcionarios, tales como gerentes, apoderados, agentes o representantes, con las denominaciones que se estimen adecuadas, para atender los negocios de la sociedad o aspectos especiales de éstos y que podrán ser o no accionistas. Los funcionarios mencionados en el párrafo anterior tendrán las atribuciones que les fijen la escritura social, los estatutos, los reglamentos, o el respectivo acuerdo de nombramiento. (Código de Comercio de Costa Rica, 2019, art. 187)*

En este caso, el gerente de una sociedad si tendría una relación laboral con la misma, dado que se cumplirían los tres elementos básicos para determinar la existencia de la relación laboral, a saber: subordinación, prestación del trabajo y pago de un salario.

#### **4. REMUNERACIONES**

A continuación se señalan las remuneraciones o retribución que recibe el socio, el directivo y el gerente como contraprestación por dichas condiciones en relación con la empresa:

##### **4.1 DIVIDENDOS**

Este concepto se puede definir como el:

[Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional.](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)



*(...) derecho del socio a participar de una parte proporcional a las utilidades de la actividad social, siempre y cuando existan utilidades realizadas y líquidas, resultantes de un balance aprobado por la asamblea ordinaria y que dicha asamblea acuerde distribuir las utilidades* (Centro de Información Jurídica en Línea, 2021, p. 1)

Lo importante entonces de este concepto, es que el dividendo deriva de la propiedad de una parte proporcional de la actividad, o sea de ser proporcionalmente dueño de la empresa y es así como en tal condición, se recibe una parte de las ganancias generadas por la actividad, siempre y cuando haya sido aprobado por los mismos socios. No se requiere entonces para ello ninguna actividad, trabajo o gestión para obtener el dividendo, únicamente se requiere el carácter de socio.

#### **4.2 DIETAS**

Puede entenderse este concepto como la remuneración que las sociedades asignan a sus directores por asistir a las sesiones de Junta Directiva. Entiéndase: *“Las dietas son una forma de remuneración –distinta al salario- que utilizan los órganos colegiados, siendo el hecho generador la asistencia a las sesiones”* (Centro de Información Jurídico en Línea, 2021, p.3).

Es entendido entonces que esta remuneración deviene por la asistencia a sesiones del Consejo de Administración de la sociedad pero no se puede considerar aquí que existe relación laboral alguna ya que únicamente existe el elemento del pago, más sin embargo, no existe el elemento de subordinación, ya que el director toma sus decisiones de forma autónoma.

#### **4.3 SALARIO**

El concepto de salario, se define en el ordenamiento jurídico nacional en el artículo 162 del Código de Trabajo (2020) como: “*la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del contrato de trabajo*”. (Código de Trabajo, 2020, art. 162)

Constituye entonces el pago del salario, la principal obligación que el patrono tiene en la relación laboral con su trabajador, la que deviene como una contraprestación por los servicios prestados por el trabajador y de acuerdo al artículo 164 del citado Código de Trabajo (2020), éste puede pagarse por unidad de tiempo, por pieza, por tarea, o a destajo, en dinero o en especie, e inclusive por la participación de las utilidades, ventas o cobros que realice el empleador.

Valga aquí entonces puntualizar, que el salario representa la remuneración que obtiene un trabajador en su carácter de tal, es decir, es el pago que obtiene por la prestación de sus servicios personales dentro del marco de la relación laboral.

## **5. IMPUESTOS Y TASAS APLICABLES**

La triple funcionalidad, como se ha venido mencionando, expresa la existencia de tres figuras diferentes que generan independientemente cada una de ellas, una relación contractual, así como una carga y un pago diferenciado de acuerdo a la función que desempeña la persona en la Empresa. El artículo 2 inciso e) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020), indica que son contribuyentes todas las personas físicas que se encuentren con domicilio activo en el país, independientemente de la nacionalidad que pudiese tener, o bien del lugar en que se celebre el contrato.

Partiendo de este inciso, cabe mencionar que la triple funcionalidad del empresario emana la existencia de tres condiciones específicas y simultáneas dadas en un mismo individuo: socio, miembro de la Junta Directiva y asalariado. Es así como esta triple funcionalidad podría presentarse en cualquier empresa y conlleva también a una obligación tributaria por parte del contribuyente.

## **5.1 IMPUESTO Y TASAS APLICABLES AL SOCIO**

Puede así indicarse que en relación al socio, que en dicha calidad, conlleva la obligación tributaria por el pago de impuestos sobre los dividendos, esto con base en Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020), específicamente por un tratamiento dado, al ser este considerado como una renta de capital, por lo cual estaría sujeto a un impuesto del 15%.

## **5.2 IMPUESTOS Y TASAS APLICABLES AL DIRECTIVO**

Los miembros de Junta Directiva nombrados por la Asamblea de Socios por medio de una asamblea ordinaria, tienen el derecho al pago de dietas, la cual debe ser previamente aprobada por la Asamblea de Socios, y posteriormente respaldada por las actas que demuestran la sesión de la Junta Directiva.

El pago por concepto de dietas conlleva una carga tributaria de una tasa del 15%, el cual debe ser retenido por la sociedad que pague el importe, para ser posteriormente liquidado con el formulario de retención de la fuente. Esto puede ser observado en el artículo 23, inciso b de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020), donde señala que aplica el impuesto sobre las:

*(...) dietas, provengan o no de una relación laboral dependiente gratificaciones y otras prestaciones por servicios personales, en ocasión del trabajo en relación de dependencia. En estos casos, si los beneficiarios de tales rentas fueren personas domiciliadas en el país, el pagador deberá retener el quince por ciento (15) sobre los importes que pague o acredite a dichas personas (art. 23).*

### **5.3 IMPUESTOS Y TASAS DEL ASALARIADO**

Puede decirse que el asalariado, por tener una evidente relación laboral con la sociedad, cuenta con el derecho a recibir un pago por sus funciones, lo que conlleva consigo al pago de cargas tributarias así como otras cargas sociales.

Es obligación de cada persona asalariada contribuir con la Tributación de acuerdo al salario devengado, así como del patrono o empleador retener el impuesto establecido, para luego hacer valer la obligación tributaria.

Es así como lo establece el artículo 33 de Ley del Impuesto Sobre la Renta (2020), señalando las siguientes tarifas escalonadas:

*a) Las rentas de hasta ¢842.000,00 (ochocientos cuarenta y dos mil colones) mensuales no estarán sujetas al impuesto.*

*b) Sobre el exceso de ¢842.000,00 (ochocientos cuarenta y dos mil colones) mensuales y hasta ¢1.236.000,00 (un millón doscientos treinta y seis mil colones) mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).*

*c) Sobre el exceso de ¢1.236.000,00 (un millón doscientos treinta y seis mil colones) mensuales y hasta ¢2.169.000,00 (dos millones ciento sesenta y nueve mil colones) mensuales, se pagará el quince por ciento (15%). (...)*

*d) Sobre el exceso de ¢2.169.000,00 (dos millones ciento sesenta y nueve mil colones) mensuales y hasta ¢4.337.000,00 (cuatro millones trescientos treinta y siete mil colones) mensuales, se pagará el veinte por ciento (20%).*

*e) Sobre el exceso de ¢4.337.000,00 (cuatro millones trescientos treinta y siete mil colones) mensuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%). (art. 33).*

## 6. ANÁLISIS DE LOS HECHOS GENERADORES

Para el caso en particular analizado, entiéndase, la triple funcionalidad del empresario, este debe afrontar tres diferentes impuestos, en el caso específico que desee obtener tres pagos correspondientes de su empresa, definidos por el salario, las dietas de junta directiva y el pago por dividendos (Rodríguez, 2018). Bajo esta lógica, se tiene entonces tres diferentes hechos generadores:

- **Salario:** en este caso el hecho generador se configura por la precisión de un salario, el cual debe ser mayor a 842,000 colones (Ministerio de Hacienda, 2021), es decir, si el empresario desea obtener un salario de su propia empresa, el cual sea mayor a este monto, debe cancelar una tarifa escalonada que va desde el 10% al 25%.
- **Dietas:** para el segundo pago, el hecho generador estaría definido por la obtención de un pago por la correspondiente sesión de junta directiva, y su

retribución monetaria derivada (Ley de Impuesto Renta, 2020), precisando un impuesto de 15% del monto bruto.

- **Dividendos:** este último pago se deriva del hecho de pagar dividendos al socio, siendo el caso que el empresario cumpla esta función, pues en esencia es el dueño (Sansonetti, 2020). El hecho generador se configura por la determinación del pago del dividendo obtenido de las utilidades de la empresa, y que corresponde con una tasa del 15%.

La situación antes señalada es entendida como una triple función del empresario, a lo que cabe señalar, que según el Código de Comercio (2019), es permitida, pues en el artículo 181 señala expresamente que se puede ser directivo y a la vez socio, que en esencia implicaría ser el dueño (Herrero, 2012).

Ahora bien, la situación que no parece tener regulación expresa, se da al ser socio y asalariado, o bien directivo y asalariado, no obstante, tampoco es expresamente prohibida, de forma que a la luz de un concepto del concepto de autonomía de la voluntad, puede definirse como permitido, no obstante, al no contarse con una regulación expresa, la interpretación que las autoridades pudiesen dar es abierta.

La situación de interés en este punto radica en el hecho que el empresario, como persona física, al final parece soportar de forma efectiva tres pagos, los cuales, aunque bien es cierto, son configurados por hechos generadores diferentes, en esencia, terminan afectando el ingreso general del emprendedor.

Este tema encuentra cabida al analizar los impuestos en cuestión, esto pues, primeramente, en materia salarial, claramente el cobro se hace de forma directa al empresario, pero en su condición de trabajador. En segundo lugar, el ingreso por

concepto de dietas es gravado con el 15% en cuestión, tema que también disminuye el ingreso de la persona, y finalmente, para los dividendos, estos son también sujetos a un 15% de impuesto, de forma que el ingreso efectivo del empresario, en su condición de socio, se ve afectada.

## **7. SUJETO PASIVO ÚNICO**

El sujeto pasivo tributario es definido como: *“El contribuyente puro y simple, que quién realiza el hecho generador y al mismo tiempo es su capacidad económica la que el tributo pretende gravar”* (Torrealba, 2009, p.311), observándose que es básicamente sobre quien recae la obligación tributaria, o bien, quien debe cancelar por concepto de retención, una determina deuda por materia de impuestos.

En el caso que interesa a este análisis, aunque en principio podría discutirse que se tienen tres hechos generadores diferentes, en los cuales, la empresa es la llamada a retener los tributos en cuestión, en términos pragmáticos, el pago final recae sobre el ingreso del empresario, indiferentemente de la posición que ocupe en la empresa para efectos de generar estos ingresos, pues bien, como se ha dicho, puede perfectamente ocupar el puesto de socio, directivo y a la vez asalariado (Sánchez, 2021).

## **8. PAGO JURÍDICO**

En términos jurídicos, los pagos en cuestión generados de estas tres posiciones (socio, directivo y asalariado), parecen señalar una separación de hechos generadores, y deben ser analizados como eventos independientes entre sí, pues la incidencia de uno, no implica la consecuencia del otro, de forma que las tres obligaciones tributarias parecen estar definidas por elementos independientes.



Lo anterior puede observarse en lo planteado por Sánchez (2021), quién señala que:

*La triple funcionalidad del empresario es una figura teórica derivada de la aplicación práctica en la Administración, el Derecho Laboral y el Derecho Comercial, en la cual una persona física ostenta las calidades de forma simultanea de Socio, Miembro de Junta Directiva y Asalariado, conllevando los derechos derivados, así como las obligaciones tributarias y sociales que cada pago conlleve, entiéndase dividendos, dietas y salario. (p.70)*

De forma que, desde un punto de vista de hermenéutica jurídica, parecen separarse los cobros en cuestión. No obstante, el cobro efectivo, y el pago real del monto dinerario, claramente recaen sobre el empresario como una sola persona.

## **9. PAGO REAL EFECTIVO**

El concepto del pago efectivo, según señalan Ehrhardt y Brigham (2007), es entendido por el cumplimiento líquido de una obligación, es decir, no hace mención a las casusas que generan la deuda en sí misma, sino a su pago propiamente.

Para la situación de análisis, puede observarse que los tres pagos dados, aunque originados de hechos generadores diferentes, evidentemente son cobrados sobre el ingreso bruto del empresario, esto en función de sus tres posiciones en la empresa, donde, aunque cada uno tiene una tasa específica, y un pago por aparte, al final, de forma pragmática, son aplicados al ingreso general del empresario.

En este punto cabe señalar que un empresario como tal, en su condición de emprendedor, suele afrontar diversas cargas financieras para la apertura de su

empresa, además de asumir el riesgo correspondiente para el desarrollo de su negocio, el compromiso de su capital y el control de su empresa, tema observable en lo planteado por Puchol (2021), quién detalla que: *“Es una inversión de alto riesgo que se concede en la fase previa a la creación de la empresa y que se destina a apoyar el desarrollo del proyecto inicial.”* (p.155).

Aún con lo anterior, es notable ver que parece crearse una especie de castigo adicional al empresario por el simple hecho de querer cumplir tres funciones en su empresa, entiéndase, la de obtener ganancias de los dividendos en condición de socio, mismas derivadas de la utilidad neta, la cual ya cancela el impuesto de renta correspondiente, la dirección de su negocio desde su posición de directivo, así como el hecho de dirigir su propia compañía desde una posición de gerente, devengando un salario.

Con base en este triple impuesto, y si se analiza el cobro efectivo, la carga tributaria del empresario, es sin duda alta, y de poco incentivo para la creación de empresas, tema analizado seguidamente.

## **10. CÁLCULO DE CARGA TRIBUTARIA TOTAL**

En aras de ejemplificar la triple carga tributaria que el empresario podría soportar, esto al cumplir con los tres roles antes descritos, procede a presentarse el siguiente ejemplo:

- Se detalla una persona que cumple con el rol de ser socio, contando con un pago por dividendos 1,500,000 de colones cada seis meses, adicionalmente, con base en acuerdos tomados en la asamblea de socios, se he determinado pagar también una dieta por 500,000 colones mensual, y el empresario en

cuestión, también cumple la función de ser gerente, para lo cual devenga un salario de 1,500,000 colones, precisando entonces una carga tributaria en los tres casos, correspondiente de 15% tanto para dividendos y dietas, y al ser un salario mayor a 842,000, y por el monto específico, estaría sometido a dos tarifas escalonadas, siendo estas de 10% sobre el primer tramo, y 15% sobre el segundo. Con base en estos datos desea conocerse la carga tributaria anual que esta persona soportaría.

### **10.1 CÁLCULO DE IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS**

Para efectos del pago de dividendos el empresario se vería sometido a un importe del 15%, el cual se realiza por medio de retención en la fuente, y es efectuado sobre el pago bruto del monto de dividendos. En este caso, al tener dos pagos por año, se tendría lo siguiente:

$$\text{Dividendo anual} = 1,500,000 * 2$$

$$\text{Dividendo anual} = 3,000,000$$

$$\text{Impuesto por dividendos anual} = 3,000,000 * 0.15$$

$$\text{Impuesto por dividendos anual} = 450,000$$

Puede observarse que la primera carga soportada, denota un total anual de 450,000 colones, monto que sería retenido por la empresa, recibiendo el empresario únicamente de dividendos 2,550,000.

### **10.2 CÁLCULO DE IMPUESTOS A LAS DIETAS**

En este caso el empresario en su condición de directivo podría recibir 500,000 colones de forma mensual por concepto de dietas de Junta Directiva, esto

con base en acuerdo de la Asamblea de Socios. Para efectos del cálculo del impuesto por este rubro se tiene lo siguiente:

$$\begin{aligned}\text{Dietas anuales} &= 500,000 * 12 \\ \text{Dietas anuales} &= 6,000,000 \\ \text{Impuesto dietas anual} &= 6,000,000 * 0.15 \\ \text{Impuesto dietas anual} &= 900,000\end{aligned}$$

Puede observarse así que esta persona estaría pagando un total de 900,000 colones por año, por el concepto de impuesto a las dietas, tema que implicaría una segunda carga tributaria.

### 10.3 CÁLCULO DEL IMPUESTO AL SALARIO

La última carga tributaria a la cual el empresario se ve expuesto en el ejercicio de la triple funcionalidad, sería el salario, el cual, y con base en la determinación de los rangos específicos de renta, estaría pagando para este caso dos tramos, siendo estos, el primero de un 10% sobre la diferencia de 1,236,000 – 842,000, y un segundo tramo, dado por el total del salario percibido, menos 1,236,000 con un 15%. Se detalla lo siguiente:

$$\begin{aligned}\text{Primer tramo renta mensual} &= (1,236,000 - 842,000) * 0.10 \\ \text{Primer tramo renta mensual} &= 39,400 \\ \text{Segundo tramo renta mensual} &= (1,500,000 - 1,236,000) * 0.15 \\ \text{Segundo tramo renta mensual} &= 39,600 \\ \text{Renta total mensual} &= 39,400 + 39,600 \\ \text{Renta total mensual} &= 79,000 \\ \text{Renta total anual} &= 79,000 * 12\end{aligned}$$

**Renta total anual = 948,000**

Se determina entonces que la tercera carga tributaria afrontada por la persona empresaria, es de 948,000 colones anuales.

#### **10.4 CARGA TRIBUTARIA DEL EMPRESARIO**

De esta forma, y al haber precisado el total de la carga tributaria soportada por el empresario, en su condición de triple funcionalidad, se detalla que el total a pagar de impuesto se da por la sumatoria de los tres pagos anuales en cuestión, señalando lo siguiente:

**Carta total tributaria = 450,000 + 900,000 + 948,000**

**Carga total tributaria = 2,298,000**

Si se toma la carga total y esta se compara con el ingreso total del empresario en el año, el cual estaría dado por la sumatoria de los dividendos totales, las dietas y los salarios, todos de forma anual, se tendría lo siguiente

**Ingreso total = 3,000,000 + 6,000,000 + (1,500,000 \* 12)**

**Ingreso total = 27,000,000**

**Carga tributaria porcentual = 2,298,000 / 27,000,000**

**Carga tributaria porcentual = 8.51%**

Puede así determinarse, que por el hecho de un empresario caer en la figura de la triple funcionalidad, al menos para el caso en cuestión, con los datos presentados, estaría afrontando una carga anual de 8.51%, por el hecho de ser socio, directivo y gerente a la vez.

## **22. PROPUESTA**

Es con base en los puntos anteriormente señalados, y en función de la triple carga tributaria que soporta el empresario en su triple funcionalidad, además de considerar los riesgos propios que la creación de una empresa conlleva, se sugiere lo siguiente:

1. Regular expresamente en el Código de Comercio, adicionando al artículo 181, la permisividad expresa de contar con la condición de socio y asalariado, así como directivo y asalariado, logrando así evitar posibles interpretaciones arbitrarias de las autoridades hacendarias o laborales.
2. A manera de incentivo fiscal, y para el caso particular que una persona física demuestre ser el socio, directivo y a la vez asalariado, rebajar las tasas de renta a los dividendos y a las dietas, definiendo ambas en un 10%, y en el caso particular, que en adición a esta situación, se cumpla la posición de ser empresa PYME (pequeña y mediana empresa), se rebaje la tasa de dividendos a un 5%, dejando la de dietas igual.

## 12. CONCLUSIONES

- La triple funcionalidad empresarial consiste en la existencia conjunta y ejercicio simultáneo de tres posiciones por parte del empresario, entiéndase, socio, directivo y asalariado, condición bastante común en materia empresarial, particularmente en las empresa pequeñas y medianas.
- La condición simultánea de ser socio y directivo es permitida para una misma persona en una empresa, no obstante parece darse una discrepancia en interpretación, en referencia hacia la posibilidad a la vez de ser asalariado, lo que permite concluir la pertinencia de su regulación expresa, evitando así posibles interpretaciones arbitrarias.

- Los empresarios en ejercicio de la triple funcionalidad, soportan tres cargas tributarias, dadas por el impuesto a los dividendos, dietas y salarios, de forma que el pago efectivo final, claramente menoscaba su ingreso bruto, tema que puede desincentivar la creación de empresas.
- Aunque el ejercicio de las tres condiciones analizadas en este trabajo, derivan obligaciones tributarias originadas por hechos generadores diferentes, al final el pago efectivo recae sobre el empresario como persona, pues este quien soporta la carga final, misma que afecta su ingreso por el ejercicio del manejo de su misma empresa.
- Se concluye la necesidad de una regulación que permita generar un incentivo fiscal, al menos en materia de una reducción de tasas impositivas, siempre que la condición de la triple funcionalidad empresarial se cumple, brindando así un aliciente adicional para la creación de nuevas empresas.

### 13. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Legislativa. (2019). *Código de Comercio*. Costa Rica

Asamblea Legislativa. (2019). *Ley General del Impuesto Sobre la Renta*. Costa Rica.

Asamblea Legislativa. (2019). *Código de Trabajo*. Costa Rica

Centro de Información Jurídica en Línea. (2021). *Informe de Investigación CIJUL. Diferencia entre dieta y salario*. Costa Rica: Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica.

Centro de Información Jurídica en Línea. (2021). *Informe de Investigación CIJUL. La empresa desde la perspectiva jurídica*. Costa Rica: Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica.

Centro de Información Jurídica en Línea. (2021). *Informe de Investigación CIJUL. Derecho al dividendo*. Costa Rica: Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica.

[Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).



- Ehrhardt M. y Brigham E. (2007). *Finanzas Corporativas*. (2<sup>nda</sup> ed.) México D.F. Thompson Editores.
- Faus, M. (2021). *Socios*. España: Vlex. Tomado desde: <https://vlex.es/vid/socios-401604522>
- Herrero, J. (2012). *Administración, Gestión y Comercialización en la pequeña empresa*. (3<sup>era</sup> ed). Ediciones Paraninfo S.A: Madrid
- Ministerio de Hacienda. (2021). *Tarifas para calcular el impuesto al salario, jubilación o pensión Período 2021*. Tomado desde: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/15436-tarifas-para-calculer-el-impuesto-al-salario-jubilacion-o-pension-periodo-2021>
- Montero, M. (2017). *¿Qué es la forma jurídica de una empresa?* Tomado desde: <https://www.emprendepyme.net/que-es-la-forma-juridica-de-una-empresa.html>
- Pérez, J., y Gardey, A. (2008). *Definición de empresa*. Tomado desde: <https://definicion.de/empresa/>
- Puchol. L. (2012). *El libro del emprendedor. Cómo crear tu empresa y convertirte en tu propio jefe*. (4<sup>ta</sup> ed.). Madrid: Ediciones Díaz de Santos, S.A.
- Rodríguez (2018). *Los diferentes vínculos entre la sociedad y los socios que trabajan para la misma*. Tomado desde: <https://www.diariojuridico.com/diferentes-vinculos-entre-sociedad-y-socios-que-trabajan-para-la-misma/>
- Sala Primera Costa Rica. (1994). *Resolución 157-C-96.AGR*. Costa Rica: Corte Suprema Justicia.
- Sánchez, J. (2021). *Triple funcionalidad del empresario; Socio, directivo y asalariado; Un enfoque administrativo y jurídico*. Costa Rica. UNED. Revista Nacional de Administración. Num 12. v. 1. pp. 61-72.
- Sánchez, J. (2015). *Empresa*. Tomado desde: <https://economipedia.com/definiciones/empresa.html>



Torrealba, A. (2009). *Derecho Tributario. Parte general. Tomo I. Principios generales y Derecho Tributario material*. Costa Rica: Editorial EJC.