

## **PROYECTO DE LEY**

### **LEY DE ORDENAMIENTO FISCAL**

**Expediente N° 14.664**

#### **ASAMBLEA LEGISLATIVA:**

Recientemente la Comisión de Exministros de Hacienda hizo entrega al Sr. Presidente de la República el resultado de su informe "Agenda de Transformación Fiscal para el desarrollo", en el cual recoge el resultado de su estudio de 8 meses sobre la situación de la Hacienda Pública costarricense y de los inminentes peligros de que el déficit fiscal llegue a extremos inmanejables (más del 11% del PIB en el 2006) si no se toman las medidas correctivas necesarias.

Ante la contundencia y alto nivel técnico del diagnóstico y las medidas recomendadas por los señores exministros de Hacienda, el Gobierno de la República asume nuevamente la responsabilidad que le compete como consecuencia de la presentación del informe citado y plasma en este proyecto de Ley las recomendaciones emanadas del mismo.

Este proyecto de ley, pese a la gran cantidad de aspectos que abarca, se presenta como una unidad, precisamente por la necesidad de que se adopten medidas sistémicas y no aisladas, de modo de poder alcanzar los objetivos de estabilizar y sanear nuestras finanzas públicas. Se encuentra estructurado en siete secciones, a través de las cuales se retoman las principales áreas de la reforma fiscal, tal y como se detalla a continuación:

#### **1.- Ley de Imposición sobre la Renta**

La imposición sobre la renta debe regular tres aspectos fundamentales: la imposición de las personas físicas residentes en el territorio nacional, la imposición sobre las sociedades y otras entidades colectivas sin personalidad jurídica también residentes en el territorio nacional y la imposición sobre los no residentes en el territorio nacional, sean personas físicas o no.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas constituye uno de los pilares estructurales de cualquier sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el

principio de capacidad económica de igualdad y progresividad tributaria encuentran su más adecuada proyección. Por ello, este impuesto es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución Política propugna y que dotan de contenido al Estado. El impuesto sobre sociedades busca alcanzar una capacidad económica hasta cierto punto autónoma que es la resultante de la puesta en común de recursos materiales, humanos y tecnológicos, operando el gravamen al nivel de la empresa, antes que esa capacidad económica se manifieste en las personas físicas socias. Sin embargo, precisamente por enmarcar también el gravamen de una capacidad económica que, en última instancia, es de las personas físicas socias, es necesario establecer mecanismos de integración entre ambos niveles de imposición. Por último, el mecanismo de cierre del sistema es la imposición de los no residentes, basado en el criterio de la fuente de la que proviene la riqueza: así, la riqueza producida en territorio nacional, por no residentes, debe ser sometida también a gravamen.

El actual impuesto sobre la renta se implantó en 1988 y aunque ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de su historia, es necesario reformarlo para adaptarlo a los cambios sociales, económicos, incluso tecnológicos, ocurridos en nuestro país.

El carácter de gravamen cedular -que no permite realmente hablar de un impuesto sobre la renta, sino de un número de ellos- y territorial, la excesiva complejidad del impuesto con los costes indirectos de gestión que ello entraña; la dispersión, su poca coherencia y la falta de sistematización de su normativa y las deficiencias funcionales que dificultan la lucha contra el fraude fiscal, ocasionan una significativa falta de elasticidad recaudatoria. Asimismo, la ley actual no recoge ordenada y sistemáticamente la distinción entre la imposición sobre la renta de las personas físicas residentes, la imposición de las sociedades y la imposición de los no residentes.

En los momentos actuales, resulta imprescindible la adaptación del impuesto al modelo vigente en los países más desarrollados, pues las decisiones de política fiscal pueden determinar consecuencias no deseables si se alejan de los criterios seguidos por el resto de los países occidentales en esta materia de política fiscal. En tal marco de actuación, el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento,

así como dar cumplimiento al compromiso político de introducir mayor recaudación y equidad en el reparto de la carga tributaria entre todos, aunque más esfuerzo a quienes tienen una mayor capacidad económica.

La reforma de la imposición sobre la renta en un contexto de globalización económica, requería un estudio detallado de sus consecuencias económicas y sociales. Asimismo, la incidencia del impuesto y su generalidad necesitan de un apoyo social indudable; de ahí que en su reforma se deba implicar el mayor número posible de interlocutores sociales.

Por ello, la elaboración de esta Ley ha sido objeto de un proceso de reflexión y estudio amplio, que tiene su manifestación más importante en la creación de la Comisión de Exministros de Hacienda, cuyas recomendaciones sirven de base y fundamento al proyecto de ley.

Los trabajos de esta Comisión, supusieron un refrendo a la necesidad de la reforma del impuesto sobre la renta, a la vez que aportan sólidos argumentos en favor de la misma, y se señalan sus objetivos y características generales.

Los resultados de este laborioso proceso, de los informes y análisis recibidos y de las opiniones contrastadas se condensan en el proyecto de ley, en el cual el Gobierno ha tenido también en cuenta las corrientes de opinión de distintos ámbitos sociales, así como los informes elaborados por expertos internacionales a los que se solicitó colaboración.

Antes de exponer el contenido del articulado, resumimos las dos grandes líneas maestras de la reforma, a saber, el tránsito hacia una forma de imposición sobre la renta de carácter global, a diferencia del actual modelo cedular, por una parte, y el tránsito hacia una forma de imposición sobre la renta total del contribuyente residente, independientemente del lugar donde genere u obtenga dicha renta, a diferencia del actual modelo territorial.

Un sistema cedular sobre la renta -como el que está vigente en nuestro país- se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador: por ejemplo, la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si

proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado en la doctrina y el Derecho comparado como una forma primitiva y poco técnica de la imposición sobre la renta. Trata desigual rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar.

Por ello, la opción hacia un sistema de renta unitaria puede encontrar justificación en razones de equidad horizontal, vertical y en razones recaudatorias:

- a)** De equidad horizontal, por cuanto sujeta a tratamiento igual a todas las rentas de igual cuantía, con independencia de su origen y naturaleza. Permite incorporar formas de renta hasta hoy no sujetas: fundamentalmente las ganancias de capital o patrimoniales típicas (diferencias entre precio de adquisición y de enajenación fuera de una actividad habitual de compraventa). Igualmente, permite tomar en cuenta diferencias familiares.
- b)** De equidad vertical pues permite gravar en función de la riqueza global de los contribuyentes personas físicas, según la cuantía de ésta. Además, es el sistema técnicamente más racional para aplicar el principio de progresividad.
- c)** Al gravar rentas hoy no gravadas, al gravar de manera uniforme rentas hoy gravadas preferencialmente y al plantear una coherencia mayor en la equidad del sistema que propicie la adhesión social y el cumplimiento voluntario, es de esperar un aumento en la recaudación conforme se consolide el sistema.

Mención especial merecen las ganancias y pérdidas patrimoniales que son sometidas a un tratamiento especial, dada su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo.

La imposición global sobre la renta debe descansar en un sistema de retenciones e ingresos a cuenta, que permitan garantizar el control de cumplimiento. Es decir, los pagadores de renta deben tener la obligación de retener un cierto porcentaje de ésta, con la obligación de ingresarlo al

Fisco. Este porcentaje opera como un crédito de impuesto que el contribuyente se puede aplicar al determinar su obligación tributaria al final del período, compensando contra su deuda o solicitando una devolución, en caso de que lo retenido sea superior a lo determinado. En la legislación actual del impuesto de utilidades se tiene este sistema, sólo que reducido a muy pocas hipótesis, como las contrataciones con el Estado y otros entes públicos. De hecho, no existe impedimento para que tales retenciones a cuenta incluso puedan ser establecidas, previa autorización legal genérica, por la propia Administración, según las posibilidades reales de crear supuestos en que el pagador de renta retenga a cuenta del impuesto. La propuesta del proyecto va en este sentido.

Ahora, un sistema de imposición global sobre la renta plantea el problema administrativo de gestionar una cantidad excesiva de declaraciones. Para evitar este problema, el proyecto propone exonerar del deber de declarar a los contribuyentes que únicamente reciben rentas del trabajo sujetas a retención o que tienen además rentas complementarias que no superan un cierto porcentaje de las del trabajo y están sujetas a retención a cuenta.

En cuanto al concepto de "renta", la imposición sobre la renta en Costa Rica se basa, actualmente, en el llamado concepto de "renta producto", de acuerdo con el cual únicamente se someten a imposición las rentas provenientes del uso de factores productivos: trabajo, capital, tierra, mixtas (empresariales). En cambio, no se someten a imposición las ganancias de capital, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de patrimonio entre dos momentos en el tiempo, imputables a razones ajenas a la actividad del sujeto, como la evolución de los precios de mercado, la realización de obras públicas, etc. Por el contrario, los países más evolucionados en materia de imposición sobre la renta adoptan un concepto de "renta entrada", de acuerdo con el cual se someten a imposición las ganancias en el patrimonio entre el inicio y el final del período, independientemente de que tales incrementos provengan de la aplicación de factores productivos. En la realidad jurídica de dichos ordenamientos, no obstante, se suele restringir el concepto de renta entrada en el sentido de limitar la imposición al gravamen de la renta producto más las ganancias de capital y otros ingresos gratuitos, como herencias y donaciones. El

proyecto amplía el concepto de renta a estas otras manifestaciones de capacidad económica.

El esquema global se estructura -a nivel del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)- en torno a una base imponible general sujeta a una progresividad moderada, con un tipo marginal del 30% para los tramos de renta más alta. Asimismo, el ideal de justicia tributaria se estructura en torno a un mínimo exento a deducir de la base imponible que tiene una doble vertiente: el mínimo personal y el mínimo familiar. Este último, toma en cuenta, a todos los niveles de renta, las distintas necesidades que se tienen según el tamaño de la familia a cargo. Con este sistema, se busca que la tributación recaiga sobre una renta disponible para el contribuyente.

El impuesto de sociedades se mantiene al tipo actual del 30%, si bien la proyección lógica sería la reducción de este tipo en el momento en que las empresas de zonas francas empiecen a tributar para dar cumplimiento al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias incluido en la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, tratado internacional suscrito y aprobado por Ley N° 7475, publicada en el Alcance N° 40 de La Gaceta N° 245, de 26 de diciembre de 1994. Estudios encargados por el Gobierno de la República, como el informe de la *Foreign Investment Advisory Service (FIAS)*, de marzo del 2001, sugieren la reducción, en la hipótesis de que las zonas francas pasen a tributar, hacia el tipo del 15%. Es por ello que se incluye una disposición especial modificatoria que reduce el tipo progresivamente a partir del período impositivo 2007.

El mecanismo de integración entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas que se plantea se basa en el principio de que la imposición de las rentas del capital propio invertido en sociedades tribute a nivel societario y, a nivel de la persona física perceptora de dividendos, éstos contribuyan a fijar el tipo medio dentro de la escala progresiva aplicable al conjunto de las rentas del contribuyente. Hecho esto, se prevé una deducción en la cuota tributaria del IRPF que sea el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al monto íntegro de los dividendos. Constituye éste un mecanismo razonable para evitar la doble imposición, por una parte y, por otra, tutelar el carácter global de la imposición sobre la renta de las personas físicas. En relación con la situación actual, que implica la tributación al 30% a nivel

de la sociedad y al 15% a nivel del socio, se alivia sensiblemente la tributación de este tipo de rentas. El paso de convertir el IS en una especie de impuesto a cuenta del IRPF no es posible en estos momentos por razones recaudatorias y por cuanto el tipo del IS coincide con el marginal del IRPF. En efecto, en los países en que se asume este enfoque, el IRPF tiene marginales superiores al del IS. Con la previsión de reducir el tipo del IS a 15%, también se incluye la modificación a este régimen de integración, que debe emigrar hacia uno en que el IS sea tendencialmente a cuenta del IRPF, el cual no puede ser aplicado desde ya pues el tipo impositivo del IS implica una tributación más alta que la que corresponde a IRPF.

La segunda gran línea, que es pasar al concepto de renta mundial, se basa en las siguientes consideraciones:

**a)** Desde el punto de vista de la equidad y del principio de capacidad económica, el criterio de territorialidad discrimina indebidamente entre los residentes que obtienen rentas territorial y los que obtienen rentas del extranjero.

**b)** Con el criterio de territorialidad, el resultado de la tributación y la recaudación queda supeditada a las decisiones de los residentes entre invertir dentro o fuera del territorio.

**c)** Con el criterio de territorialidad, pueden sacrificarse más recursos de los necesarios para evitar la doble imposición internacional, pues se renuncia al gravamen de todas las rentas de procedencia extranjera con independencia de que hayan estado o no sujetas a tributación en el país de la fuente. Es decir, con un criterio territorial, se sacrifica el 100% de los recursos tributarios potenciales generados por estas rentas de procedencia extranjera. Para evitar la doble imposición internacional con un régimen de renta mundial, podría obtenerse un cierto porcentaje de esos recursos potenciales, que se comparten con el país de la fuente.

**d)** El criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior en la medida que, a igualdad de tasas marginales antes de impuestos de las inversiones, un comportamiento económicamente racional del sujeto pasivo lo llevará a realizar aquellas que no están sujetas a tributación, esto es, las realizadas en el exterior. Esto es especialmente digno de consideración en los países en los que el ahorro interno privado es insuficiente para promover el desarrollo del país. Es en este sentido contradictorio establecer una política de incentivación fiscal para atraer inversión extranjera que contribuya al desarrollo del país y simultáneamente desfiscalizar la tributación de los capitales propios que salen al extranjero.

**e)** El criterio de territorialidad disminuye la capacidad negociadora en los convenios para evitar la doble imposición, pues ya de plano se ha renunciado al gravamen de los propios residentes cuando éstos obtengan rentas en el país de la fuente. Es decir, el criterio de territorialidad implica la renuncia a una porción de la soberanía fiscal cuya existencia es lo que da sentido a su negociación en el contexto de un convenio para evitar la doble imposición.

**f)** De acuerdo con el Reporte de la OCDE sobre Prácticas Tributarias Dañinas (1998, p. 32, n. 73), uno de los factores que pueden ser considerados por los



países como elementos para determinar la existencia de comportamientos fiscales nocivos en su perjuicio es el hecho de que "el país exonere todas las rentas de fuente extranjera del impuesto, ie, el régimen es un sistema territorial, puede ser particularmente atractivo pues la exención reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocio. Desde que entidades que toman ventaja de estos regímenes pueden ser utilizados como mamparas o para involucrarse en el abuso de tratado (treaty shopping)<sup>1</sup>.

**g)** Las dificultades administrativas de gestionar un sistema de renta mundial no resultan insuperables si se dan las siguientes condiciones:

- Un proceso de modernización y fortalecimiento de la Administración Tributaria. En este sentido Costa Rica se encuentra avanzada en un proceso de modernización que, con atrasos, lleva ya dos gobiernos de estar en marcha. Tal proceso podría consolidarse mediante la creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria (ANAT), ente autónomo adecuadamente financiado que cuente con los recursos materiales, tecnológicos y humanos necesarios para una gestión tributaria altamente profesional, lo cual es objeto de otro artículo de esta Ley de Ordenamiento Fiscal que presenta el Gobierno de la República.

- Implementación de una red de convenios para evitar la doble imposición y para el intercambio de información. Hoy mismo, mediante el Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos, la Administración costarricense recibe rutinariamente reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación por el criterio de territorialidad.

**h)** Una restricción a tomar en cuenta a la opción de pasar al criterio de renta mundial es que, mientras otros países centroamericanos mantengan el criterio

---

<sup>1</sup> "El treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones." **T. ROSEMBUJ**, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 111.

territorial, Costa Rica podría pasar de "perjudicial" a "perjudicada" ya que las inversiones costarricenses podrían deslocalizarse a los países vecinos si éstos siguen con la tributación territorial. Para contrarrestar esto, fuera de convenios centroamericanos, es necesario implementar un régimen de transparencia internacional: sujeción a imposición de las rentas pasivas obtenidas por una entidad no residente, en cabeza de una entidad residente que la controle, cuando la tributación de la no residente sea inferior a la tributación de la residente.

En general, éste es precisamente el problema que se presenta a todo país con renta mundial con los paraísos fiscales y regímenes fiscalmente dañinos. La OCDE recomienda, en su reporte de 1998, que los países adopten medidas internas básicas, como son: la introducción del régimen CFC (controlled foreign corporations o transparencia fiscal internacional) así como el FIF (foreign investment funds) En gran síntesis, el primero establece que las rentas pasivas obtenidas por una sociedad radicada en el exterior en que se tenga un cierto nivel de participación se consideran como obtenidas por el socio residente en el mismo año que se generan. El segundo es lo mismo, pero para inversiones pasivas en fondos de inversión en que no se requiere un nivel de participación o control, todo lo cual está regulado en el proyecto. Pero estas medidas requieren montarse también en el carro internacional, en que la OCDE está intentando llamar a cuenta a todos los países que generen prácticas nocivas al permitir a este tipo de sociedades gozar de un régimen de secreto y ausencia de intercambio de información. Así, sería básico tener convenios de intercambio de información con los otros países centroamericanos, así como de doble imposición para el tratamiento de este tipo de situaciones. El argumento es que siendo ésta una dificultad para la plena operatividad de un régimen de renta mundial, ello es un problema compartido con los países desarrollados y, por tanto, forma parte de un programa de mejora. No obstante, ello no impide que la sola implementación del sistema, con normas internas inteligentes, promueva el cumplimiento voluntario para aumentar la recaudación.

Con la introducción del criterio de renta mundial, por las razones ampliamente expuestas en los documentos técnicos preparados, se avanza en la legitimidad del sistema.

Expuestas las líneas orientadoras de la reforma y su justificación, nos parece importante ofrecer un vistazo panorámico al sistema propuesto.

Así, a nivel del impuesto sobre la renta de las personas físicas, regulado en el Título I, se establece lo que podríamos llamar un sistema dual de liquidación del impuesto compuesto por una base imponible general y una especial.

La base general se conforma con los rendimientos del trabajo (dinerarios y en especie), los rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales), los rendimientos del capital inmueble o inmobiliario, ciertas rentas imputadas por ley (las de inmueble propio, las de transparencia internacional), rendimientos de capital mueble o mobiliario provenientes de mercados no financieros, con una cláusula de cierre que presume gravables los incrementos injustificados de patrimonio. A estos rendimientos deben restársele las aportaciones a planes de pensiones -con límite-, el mínimo exento personal y familiar, para obtener así la base liquidable general. Esta base es sometida a una tarifa progresiva por escalones con tramos que van del 10% al 30% -con algunas correcciones de progresividad para las rentas irregulares-, de la cual se obtiene la cuota íntegra general, para obtener la cuota líquida. A la cuota líquida se le aplican las deducciones por doble imposición internacional, por doble imposición interna (sociedades) y las retenciones o pagos a cuenta realizados, para obtener la cuota a ingresar con la declaración o a devolver.

La base especial grava las ganancias y pérdidas patrimoniales, declarables y compensables entre ellas únicamente, que tributarían, en general, al 12%, salvo las adquisiciones gratuitas por herencia que, con generosos mínimos exentos, tributarían al 3%.

En cuanto al sistema de retenciones:

- a) Los rendimientos del trabajo estarían sujetos a una retención mensual ajustada a la cuota íntegra anual. La retención se vuelve liberatoria o definitiva si se dan las condiciones que excluyen el deber de declarar; de lo contrario es a cuenta.
- b) Los rendimientos de actividades económicas tendrán pago a cuenta trimestral, si bien puede sustituirse éste por retenciones a cuenta, según se fije reglamentariamente.

- c) Los rendimientos del capital inmobiliario no tendrían retención si se trata de alquiler de vivienda; tendrían retención a cuenta del 10% si se trata de alquiler de locales de negocios o de alquiler de vivienda para empleados o funcionarios de la empresa.
- d) Los rendimientos de activos y depósitos de mercados financieros tendrían retención a cuenta del 10%.
- e) Los dividendos no tendrían retención, visto que se diseña un mecanismo para eliminar la doble imposición a nivel del IRPF.
- f) Los rendimientos del capital cedido a terceros tendrían retención del 10%.
- g) Las ganancias patrimoniales, en general, no tendrían retención, salvo en casos excepcionales, como podrían ser los fondos de inversión, en que la retención a fijarse reglamentariamente no puede ser superior al tipo especial de gravamen del 12%.

En cuanto a la obligación de declarar, estarían obligados a declarar los empresarios, profesionales, trabajadores en ciertas situaciones especiales de complejidad (altos directivos), rentistas sin retención, rentistas con retención y con rendimientos superiores a determinada cuantía y las rentas de fuente extranjera. Por el contrario, estarían excluidos del deber de declarar: los trabajadores con rendimientos exclusivos del trabajo que no superen un cierto límite anual; los trabajadores con rendimientos complementarios que no superen el 20% de sus rendimientos de trabajo y estén sujetos a retención, o que estén sujetos a retenciones liberatorias; en general, quienes tengan rentas del capital inferiores al mínimo vital.

Se prevé un sistema de tributación simplificada para las actividades empresariales de reducida dimensión, que se caracteriza, en primer lugar, por la previsión de límites conjuntos de ingresos brutos, consumo de kilovatios, trabajadores contratados y salarios pagados, superficie del local, etc., orientados a asegurar la dimensión pequeña de quienes accedan al régimen; en segundo lugar, por la estimación objetiva, mediante módulos y variables, del rendimiento neto y, por otra, por un tipo de gravamen que puede oscilar entre el 10% y el 15%, según se defina reglamentariamente, cuya fijación aspira a aproximarse a lo que en la normalidad de los casos, sería el tipo de gravamen marginal de las personas físicas de esa dimensión en el régimen general. Este régimen se extiende a las sociedades y entidades sujetas al IS.

En cuanto al impuesto sobre sociedades, regulado en el Título II, éste se basa en un concepto de renta-ingreso, entendido como el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. A diferencia del IRPF, se estructura con una única base imponible general, atendiendo al hecho de que el uso natural de la forma de producción societaria es el de realización de actividades económicas, de modo que los distintos rendimientos se conectan de una u otra forma con el desarrollo de la actividad.

Como regímenes excepcionales que toman en cuenta situaciones en que pese al uso de una forma societaria o de otros esquemas colectivos en realidad la producción es más bien equivalente a la producción a nivel de persona física, se prevé, por una parte, el régimen de atribución de rentas y, por otra, el régimen de transparencia fiscal interna. El primero, aplicable a sociedades de hecho, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, implica atribuir a las personas físicas intervinientes la renta proporcional según el pacto respectivo o por partes iguales en ausencia de prueba sobre éste, operándose la tributación a nivel del IRPF y no en el IS. El segundo, aplicable a sociedades de mera tenencia de bienes y a sociedades de actividades profesionales, sí implica la tributación a nivel del IS, pero las bases imponibles, cuotas tributarias y pagos hechos se imputan al IRPF.

La base imponible busca acercarse a los principios contables (Normas Internacionales de Contabilidad) y se prevé la publicación de un plan general contable, el cual tendrá por objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos.

En la determinación de la base imponible, cabe destacar algunas regulaciones relativas a gastos deducibles:

- a) Se incluye una normativa mucho más razonable que la actual para la deducción de deudas incobrables,

eliminándose el requisito rígido del agotamiento de todas las instancias judiciales.

**b)** En materia de depreciaciones, se vuelve al sistema anterior a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en que se admitía la revaluación de activos, limitándose los métodos que se entienden aceptables para la Administración, y eliminándose el actual sistema de depreciaciones aceleradas.

**c)** Se incluye una regulación específica para la deducción o amortización de intangibles.

**d)** Se introduce una regla para la identificación de los contratos de arrendamiento financiero y su diferencia con los operativos: se entenderá la existencia del primero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o la renovación sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

Se introducen reglas de valoración de los elementos patrimoniales, en especial algunas relativas a los supuestos de transmisiones gratuitas o aportaciones societarias, las cuales son importantes para determinar las ganancias patrimoniales gravables.

El impuesto de sociedades debe estructurarse para enfrentar adecuadamente el fenómeno de los grupos económicos y de las empresas transnacionales. Ello implica el conocimiento de la deducibilidad de los pagos por servicios y otros conceptos entre empresas vinculadas (como los intangibles), con normas sobre precios de transferencia que permita ajustar dichos precios al valor de mercado que se pactaría entre partes independientes, así como la posibilidad de realizar acuerdos previos sobre precios de transferencia con la Administración Tributaria. Asimismo, implica la admisibilidad de los prorrateos de gastos incurridos en beneficio de las subsidiarias de transnacionales, así como claridad en cuanto al régimen probatorio de la existencia de los servicios y los otros conceptos. En ese sentido, el proyecto presenta como importante avance en relación con el régimen actual la introducción de un régimen tributario para las sociedades vinculadas que abarque el tema de los ajustes por precios de transferencia, incluyendo la de acuerdos previos con la Administración sobre la materia, la regulación del régimen probatorio de las relaciones intragrupo, con base en los modelos desarrollados por la OECD. Se convierte ésta

en una normativa indispensable para, por un lado, reconocer adecuadamente la existencia de sociedades vinculadas y, por otro, evitar que por esta vía se ubiquen las bases imponibles en la jurisdicción más económica, a la pura decisión de los contribuyentes.

En la misma línea, se introduce un régimen para evitar la subcapitalización, excluyendo la deducibilidad de los intereses y considerándolos equivalentes a dividendos cuando la relación entre endeudamiento y patrimonio sea mayor a tres a uno.

El régimen de reinversión de beneficios extraordinarios permite diferir en siete años la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de elementos patrimoniales del activo fijo, tangible o intangible, así como de los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, siempre y cuando se reinviertan. Esta norma permite solucionar casos que en nuestra práctica actual no han encontrado adecuada solución, como es el de la sustitución de elementos del activo fijo con la contribución de las ganancias de patrimonio generadas en la venta de los elementos sustituidos, que hoy día se enfrenta a la tributación plena de dicha ganancia sin atender a su reinversión.

El tradicional régimen de pérdidas es regulado con mejor precisión técnica, como compensación de bases imponibles negativas. Éste se extiende a todo tipo de empresas y no sólo, como en el régimen actual, a las actividades industriales y agropecuarias. Esto es lógico pues la compensación de pérdidas no puede verse como un elemento de incentivo sino como un elemento de determinación de la real capacidad económica de la empresa.

Para evitar la doble imposición interna, al distribuirse dividendos de una sociedad a otra, se puede aplicar una deducción equivalente al 100% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos.

Para evitar la doble imposición internacional, se prevén sendas normas tanto para la llamada doble imposición jurídica -una sociedad residente obtiene rentas en otro país con o sin mediación de establecimiento permanente y es sometida a gravamen- como para la doble imposición económica -una

sociedad residente obtiene dividendos de una entidad residente en otro país, la cual es sometida a gravamen tanto a nivel de la sociedad como, incluso, a nivel de los dividendos distribuidos. En ambos casos, se acude el método de imputación ordinaria, que implica deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: a) el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o, b) el importe de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

Por último, cabe destacar la previsión de varios regímenes tributarios especiales, a saber:

- a) Régimen de transparencia fiscal interna, cuyo objeto ya se expuso.
- b) Régimen de transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva, necesarios como complemento a la introducción del criterio de renta mundial, según se expuso.
- c) Régimen de los grupos de sociedades: a los grupos de sociedades dominados por una sociedad en alto porcentaje, se les da la opción de tributar consolidadamente.
- d) Régimen de las uniones temporales de empresa: aplicable a consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, según el cual las citadas uniones no tributarán por este impuesto por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
- e) Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros: la existencia en nuestro país de entidades de tenencia de valores de entidades no residentes (*holding*), cuyas ganancias fluyen efectivamente a socios personas físicas residentes en el país, aconseja no arriesgar esa permanencia, que podría redundar en una relocalización de la *holding*. Para ello, se acude a un sistema que implica diferir la tributación al momento de la distribución al socio, momento en que también podrán aplicarse las deducciones para evitar la doble imposición internacional.

En cuanto al impuesto sobre la renta de los no residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la



importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por "obligación real de contribuir".

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

Procede, ahora, en el marco de una profunda reforma del impuesto sobre la renta, dar carta de mayor independencia jurídica a la tributación de los no residentes, lo que redundará en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece.

De este modo, el impuesto no supone una innovación radical en el área de la tributación de los no residentes en relación con el actual impuesto sobre las remesas al exterior, si bien se le estructura de una manera técnicamente más depurada. Quizá lo más notorio es que las rentas de no residentes con establecimiento permanente hoy aparecen gravadas en el impuesto de utilidades, asimilándoseles a los

domiciliados en Costa Rica, reservándose el impuesto de remesas al exterior para aquellas rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En cambio, el proyecto regula ambas modalidades en el contexto de un impuesto para no residentes.

El capítulo preliminar establece la naturaleza directa del impuesto y su objeto: las rentas obtenidas en territorio costarricense por los contribuyentes, personas físicas y entidades, no residentes en el mismo.

Los elementos personales se definen en el Capítulo I. Los aspectos vinculados al hecho imponible, así como la determinación de las rentas obtenidas en territorio costarricense que se someten al impuesto, junto con las exenciones, aparecen integrados en el Capítulo II.

Las dos formas de sujeción al impuesto, rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, junto con su regulación, se incorporan en los capítulos III y IV, respectivamente. En particular, tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se simplifica la actual estructura de tipos y se aclara el tratamiento para el caso de entidades no residentes que prestan servicios a través de personas físicas también no residentes, que en la regulación actual podría llevar a una plurimposición de rentas brutas -la de la sociedad y la de su personal. Así, se opta por la exención del impuesto de las rentas que impliquen gastos de personal y otros para la sociedad no residente e ingresos gravados en este impuesto a cargo de sus perceptores. El Capítulo V mantiene el tratamiento especial introducido por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributario para las entidades no residentes que forman parte de un grupo financiero nacional.

En cuanto al impuesto sobre los no residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por "obligación real de contribuir".

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo

y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias en relación con el régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

Procede, ahora, en el marco de una profunda reforma del impuesto sobre la renta, dar carta de mayor independencia jurídica a la tributación de los no residentes, lo que redundará en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece.

De este modo, el impuesto no supone una innovación radical en el área de la tributación de los no residentes en relación con el actual impuesto sobre las remesas al exterior, si bien se le estructura de una manera técnicamente más depurada. Quizá lo más notorio es que las rentas de no residentes con establecimiento permanente hoy aparecen gravadas en el impuesto de utilidades, asimilándoseles a los domiciliados en Costa Rica, reservándose el impuesto de remesas al exterior para aquellas rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En cambio, el proyecto regula ambas modalidades en el contexto de un impuesto para no residentes.

El capítulo preliminar establece la naturaleza directa del impuesto y su objeto: las rentas obtenidas en territorio costarricense por los contribuyentes, personas físicas y entidades, no residentes en el mismo.

Los elementos personales se definen en el Capítulo I. Los aspectos vinculados al hecho imponible, así como la determinación de las rentas obtenidas en territorio costarricense que se someten al impuesto, junto con las exenciones, aparecen integrados en el Capítulo II.

Las dos formas de sujeción al impuesto, rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, junto con su regulación, se incorporan en los Capítulos III y IV, respectivamente. En particular, tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se simplifica la actual estructura de tipos y se aclara el tratamiento para el caso de entidades no residentes que prestan servicios a través de personas físicas también no residentes, que en la regulación actual podría llevar a una plurimposición de rentas brutas -la de la sociedad y la de su personal. Así, se opta por la exención del impuesto de las rentas que impliquen gastos de personal y otros para la sociedad no residente e ingresos gravados en este impuesto a cargo de sus perceptores. El Capítulo V mantiene el tratamiento especial introducido por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributario para las entidades no residentes que forman parte de un grupo financiero nacional.

En cuanto al impuesto sobre los no residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por "obligación real de contribuir".

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

## **2.- Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado**

El actual impuesto general sobre las ventas vigente en Costa Rica constituye una aproximación al modelo de impuesto sobre el valor agregado. Dentro de las distintas opciones teóricas para gravar el valor agregado se ha adoptado el sistema de créditos de impuesto, también llamado de "deducciones de las cuotas tributarias soportadas". El impuesto se cobra sobre la totalidad de la venta, pero luego se deduce de la cuota los impuestos soportados por los bienes y servicios previamente adquiridos. Visto que éste es un modelo de común aceptación en los países con sistemas tributarios bien estructurados, parece claro que no debe abandonarse en materia de imposición general al consumo este esquema. Antes bien, la reforma debe buscar ajustes y perfeccionamientos dentro de este modelo, orientados a racionalizarlo y a aumentar su potencia recaudatoria.

El proceso de reforma integral del sistema tributario costarricense debe implicar, además de importantes decisiones políticas sobre distintos temas, una decidida opción por dotar a dicho sistema de consistencia técnica. Los ordenamientos comparados ofrecen hoy día base sólida para cualquier reforma que pretenda seguir el camino de la experiencia exitosa. Por lo tanto, es requisito fundamental que la buena técnica sea un patrón indeclinable que oriente la reforma. Así, el proyecto que se presenta busca superar la deficiente sistemática que caracteriza la ley actual, que mezcla en forma desordenada e incompleta distintos temas de la estructura de todo impuesto, generando vacíos y dificultades interpretativas.

En ese sentido, el proyecto se estructura según el esquema de la Sexta Directiva Comunitaria de la hoy Unión Europea, modelo adoptado y probado exitosamente por los distintos países europeos, introduciendo simplificaciones

orientadas a adaptar el modelo a nuestra realidad y estado de desarrollo de nuestra economía. Esto permite concretar la recomendación de la Comisión de Ex Ministros de Hacienda de transformar el actual impuesto general sobre las ventas en un verdadero impuesto sobre el valor agregado. Asimismo, permite dar solución lógica a problemas que continuamente se plantean en nuestra actual práctica tributaria y a los que la ley no ofrece solución clara.

En cuanto al fondo de la reforma, es preciso destacar los siguientes elementos.

**1.-** El actual impuesto general sobre las ventas se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación de su objeto. Con relación a los bienes o mercancías, se acude a un concepto genérico, sin enumerar bienes o mercancías concretas, creando así una categoría conceptual; en relación con los servicios, en cambio, se utiliza un método taxativo, esto es, únicamente se somete a imposición ciertos servicios, los expresamente enlistados. Este sistema difiere, por ejemplo, del seguido en otros países, como es el caso de los modelos de impuesto sobre el valor agregado adoptado en los países de la Unión Europea, que se basan en sendas categorías genéricas de bienes y de servicios. La consecuencia fundamental de esta particularidad de nuestro impuesto de ventas es que la inclusión o no de un servicio en la lista es lo determinante para que una determinada actividad esté sujeta a gravamen. La reforma de esta situación parece ser un paso necesario para modernizar este impuesto. En efecto, un IVA moderno, para ser un verdadero impuesto general sobre el consumo, debe gravar tanto los bienes como los servicios. Por lo tanto, resulta clave que el impuesto general sobre las ventas evolucione hacia un sistema de gravamen de todos los servicios, con lo cual su potencial recaudatorio crecería considerablemente. La Ley de Simplificación de Eficiencia Tributaria, N° 8114, ya avanzó en esta dirección al ampliar la lista de servicios gravados. En el proyecto que se presenta, se da el paso definitivo, por lo que la extensión del hecho generador a todos los servicios constituye uno de sus pilares básicos.

**2.-** En relación con el concepto de venta de mercancías sobre el que se estructura parte esencial del hecho generador, puede observarse que.

a) El reglamento del actual impuesto general sobre las ventas ofrece una definición de "mercancías" (art. 1, inciso 13) que exige que se trate de bienes muebles producidos o adquiridos para su industrialización o comercialización. Esto quiere decir que el hecho generador no incluye la venta de "bienes" en general, sino únicamente aquellos que puedan ser reputados "mercancías". Lógicamente, este concepto no se relaciona con características intrínsecas del bien, sino en el destino que se le dé. Así, simplificando, puede decirse que los bienes destinados al tráfico mercantil se convierten en mercancías.

b) En impuestos de naturaleza similar de otros países (por ejemplo, los de la Unión Europea), el hecho generador se define por la entrega de bienes, que implica un concepto más amplio que el de nuestro impuesto. Así, en tales casos, se considera que un empresario que entrega un bien ajeno a su giro comercial incurre en el hecho generador, a pesar de que no lo haga con destino al tráfico mercantil. No sucede lo mismo en nuestro caso, precisamente porque el concepto es la entrega de una mercancía y no la de un bien puro y simple.

Por otra parte, es de tomar en cuenta que la ley incluye, en forma expresa, como parte del hecho generador, el "retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente" (art. 2, inc. ch). Esto es lo que normalmente se conoce como "autoconsumo". Si bien éste es un caso en que, a pesar del no destino al tráfico mercantil, se mantiene la sujeción al impuesto, debe tenerse en cuenta que es un supuesto expresamente contemplado en la ley. Es decir, es una especie de excepción al hecho generador en su definición general, de acuerdo con la cual sólo la venta de mercancías está sujeta. Por obra de la ley se asimila este autoconsumo a la venta de mercancías. No obstante, en virtud del principio de legalidad tributaria, parece no podría extenderse esta asimilación a situaciones no previstas. En ese sentido, es cierto que en otros países el concepto de "autoconsumo" abarca la entrega gratuita destinada al consumo de terceros y no sólo el consumo del empresario o sus representantes legales directamente. Sin embargo, nuestra legislación no incluye como "autoconsumo" esa hipótesis. Una reforma debería ampliar este concepto.

Así, para ampliar la cobertura del impuesto a todas las formas de consumo, debe ampliarse el concepto de venta, por una parte, para que cubra el traspaso de bienes por el empresario aunque no formen parte de su giro habitual. Así, el hecho generador debe ser la entrega de bienes y no tanto la venta de mercancías. Por otra parte, debe ampliarse el concepto de "autoconsumo" para que abarque tanto la entrega gratuita destinada al consumo de terceros como al consumo del empresario o sus representantes legales directamente. El proyecto recoge esta orientación.

**3.-** Otra variable característica de los impuestos al valor agregado consiste en el criterio aplicado para admitir la generación del crédito o deducción por cuotas tributarias soportadas. Así, puede seguirse sea un criterio de "deducción física" o, bien, un criterio de "deducción financiera". El primero consiste en el análisis físico del producto en cada fase del proceso productivo, y derivado de este examen llegar a determinar los elementos componentes del producto que han sido gravados anteriormente. El segundo se establece a partir del análisis contable del producto. Según este método se tendrán en cuenta únicamente los datos contables a la entrada y a la salida del producto en la fase considerada a los efectos del gravamen correspondiente.

El impuesto costarricense sigue hasta hoy un criterio de deducción física, pues se reconoce el crédito fiscal únicamente en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración, o, bien, de bienes de capital que se destinen directamente a producir los bienes. La tendencia en el Derecho comparado es la utilización del método de deducción financiera, que permite captar mejor el verdadero valor agregado en cada etapa y presenta menos dificultades de control administrativo. Por lo tanto, el proyecto sustituye el criterio de deducción física por el de deducción financiera para la admisibilidad de la aplicación del crédito fiscal.

Anunciadas las líneas de reforma básica, exponemos de seguido un recorrido por la estructura del impuesto, explicándose algunos otros elementos de reforma importante.

El Título Preliminar define la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto, resaltando su naturaleza indirecta y aplicación en el territorio costarricense.



El Título I delimita con precisión el hecho generador, en su doble modalidad de entrega de bienes y prestación de servicios, por una parte, e importación de bienes, por otra. Se adopta el esquema de que tanto los bienes como los servicios se gravan por concepto, sin perjuicio de las exenciones que luego se establecen, para lo cual se delimita tanto el concepto de entrega de bienes como de prestación de servicios, tanto a nivel objetivo, como a nivel subjetivo mediante la precisión de los conceptos de empresario y profesional.

En especial, es de destacar el avance en la definición del autoconsumo de bienes y servicios, orientada a evitar las prácticas que permitan a ciertos empresarios el no pago del impuesto cuando extraen gratuitamente bienes y servicios del giro empresarial.

Finalmente, se cierra el título mediante la previsión de las operaciones no sujetas, que termina de delimitar las fronteras del hecho generador. En particular, es de mencionar la expresa no sujeción de los bienes inmuebles cuya transmisión está sujeta al impuesto de traspaso de bienes inmuebles, lo cual es una adaptación a nuestra tradición que se separa del modelo comunitario, en el que los bienes inmuebles que se transfieren en el contexto del giro empresarial están sujetos al IVA y no a impuestos específicos de traspaso de bienes inmuebles, que se reservan a las transmisiones entre particulares. Esta exclusión la encontramos en la regulación actual en el Reglamento, por lo que, si es la voluntad legislativa mantenerla, es conveniente su inclusión a nivel legal.

El título II trata el tema de las exenciones, que debe incluir no sólo, como hasta ahora, las concernientes a la entrega de bienes, sino las concernientes a la prestación de servicios. Con buena técnica se diferencian las exenciones en operaciones interiores, en las exportaciones de bienes y las relativas a regímenes aduaneros especiales.

El título III establece reglas para identificar el lugar de realización del hecho generador. Estas reglas están totalmente ausentes en la regulación actual del impuesto general sobre las ventas, lo cual resta precisión al impuesto. Así, en materia de entrega de bienes, ésta se tiene por hecha en el territorio costarricense si los bienes se ponen a disposición en dicho territorio, como regla general. Además, destaca la regla específica para el caso de

entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de la puesta a disposición. En tal caso, se consideran realizadas en Costa Rica si la instalación se realiza en este territorio. Esta regla se complementa luego a nivel de los sujetos pasivos. En la importación es el propietario de los bienes a instalar el sujeto pasivo y en la entrega es el adquirente -ésta es la llamada "inversión del sujeto pasivo"-, a menos que quien entrega el bien instalado tenga establecimiento permanente en territorio costarricense. En materia de servicios, también encontramos una regla general -se entiende realizado el servicio en territorio nacional si el prestador del mismo tiene situada en el territorio costarricense la sede de su actividad económica, con la previsión de una exención para lo que podríamos llamar "exportación de servicios"- y varias especiales para determinados servicios, según criterios de radicación de inmuebles para servicios relacionados con éstos, de prestación material para servicios de carácter cultural, artístico, etc. y de sede del destinatario para determinados servicios prestados a empresarios o profesionales domiciliados o con establecimiento permanente en Costa Rica -publicidad, profesionales de asesoramiento, abogacía, etc.<sup>2</sup>

El título IV regula el "devengo" del impuesto, esto es, el momento en que se entiende nacida la obligación tributaria. Así, encontramos reglas para la entrega de bienes -puesta a disposición-, para la prestación de servicios -realización-, con algunas reglas especiales, entre las que destacan las relativas a arrendamientos y demás operaciones de tracto sucesivo- exigibilidad de la parte del precio que comprenda cada percepción- y la de pagos anticipados -realización del pago aunque el bien no se haya entregado o el servicio no se haya prestado. También se regula el devengo en las importaciones -cuando se devengan los derechos de importación de conformidad con el artículo 19 de esta Ley.

El título V regula la base imponible del impuesto. Junto a la regla general de que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, se desglosan los distintos rubros que se incluyen en el concepto de contraprestación. También se aclara cuáles

---

<sup>2</sup> Este criterio se justifica por razones de armonización internacional: si un abogado en Costa Rica presta servicios a una empresa en un país europeo, se cobra el IVA en el país europeo, a través de la llamada "inversión del sujeto pasivo" (la empresa destinataria del servicio es el sujeto pasivo) si el abogado no tiene establecimiento en el país europeo y directamente a través del establecimiento permanente en caso contrario.

rubros no forman parte de la contraprestación, como es el caso de los descuentos que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice, los cuales podrán justificarse a través de cualquier medio de prueba admitido en derecho -lo cual supera la restricción actual que limita a la factura la posibilidad de prueba. Los descuentos que se concedan con posterioridad -como el de volumen de ventas- se regulan a través del procedimiento de modificación de la base imponible, que se expone más adelante. Encontramos algunas reglas especiales, como la relativa a la valoración de la base imponible a valor de mercado cuando la contraprestación no es dineraria y la relativa a la valoración de la base imponible en los casos de autoconsumo y de operaciones entre partes vinculadas.

En determinadas circunstancias, cabe la modificación de la base imponible mediante reducciones. Cuando hay devolución de envases y embalajes; cuando hay descuentos otorgados con posterioridad; cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten incobrables. Esta regulación viene a resolver problemas prácticos que hasta ahora no han encontrado una solución normativa clara. La modificación se hará en la forma que se determine reglamentariamente.

El título VI se refiere al importante tema de los sujetos pasivos del impuesto, básicamente las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y que realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, en las operaciones interiores, y quienes realicen las importaciones en el otro supuesto del hecho generador. Se regula con detalle y técnica depurada la llamada "repercusión del impuesto", esto es, el poder-deber de trasladar jurídicamente el impuesto a los adquirentes por parte del sujeto pasivo.

El título VIII establece la normativa relacionada con las deducciones -los créditos de impuesto, en la terminología actual- y las devoluciones de saldos a favor que en determinados supuestos deben producirse en el contexto de este impuesto. Fundamental en esta regulación es el cambio del criterio de deducción, pasándose del criterio actual de deducción física a un criterio de deducción financiera. Por lo demás, con buena técnica, se detallan cuáles cuotas tributarias soportadas en las adquisiciones son deducibles, los requisitos subjetivos de la deducción, las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, las

limitaciones del derecho a deducir, las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, los requisitos formales de la deducción, el nacimiento y formas de ejercicio del derecho a la deducción. En particular, se introduce un régimen especial para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión o capital.- admitiéndose la deducción íntegra e inmediata en el año de la adquisición, se obliga a rectificar cuando en el curso de la vida del bien se produce desafectación total o parcial de la actividad, en cuyo caso debe liquidarse una diferencia. Esta norma es lógica, pues impide que alguien se aplique la deducción en forma inmediata y luego simplemente desafecte el bien y lo dedique al ámbito personal.

En cuanto a las devoluciones, se prevé la posibilidad general de solicitarlas cuando el sujeto pasivo no haya podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento usual, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, en los términos que reglamentariamente se determine. También se incluye un régimen especial de devoluciones a exportadores y se deja abierta la opción administrativa de poner en operación un sistema de exoneración del deber de soportar el impuesto o su repercusión cuando la deducción no sea normalmente posible por cuanto se entregan bienes o se prestan servicios exentos (las hoy llamadas "órdenes especiales").

El título IX está dedicado a los regímenes especiales del impuesto. El régimen simplificado, que se mantiene de la legislación actual con ligeras precisiones; el régimen especial de los bienes usados y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

El régimen de bienes usados viene a llenar un vacío hoy existente en el impuesto. Si bien el impuesto general sobre las ventas grava la venta de mercancías en general, incluyendo las usadas, a nivel del cálculo de la base imponible no se establece régimen especial alguno que permita tomar en cuenta la situación en que la venta proviene de un sujeto no gravado, que no cobra el impuesto pero que, sin embargo, sí introduce en el precio el impuesto soportado en el consumo final del bien nuevo. Esto implica que, si se intentara gravar estas ventas se estaría rompiendo el carácter de impuesto al valor agregado y la neutralidad que éste implica. Para paliar esta situación, el proyecto introduce una base imponible especial. Ésta estará

constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del impuesto sobre el valor agregado correspondiente a dicho margen.

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca busca simplificar la aplicación del impuesto en un sector en que la informalidad plantea problemas serios de gestión. Así, los empresarios bajo este régimen no tienen que liquidar, repercutir, declarar ni ingresar el IVA pero sí tienen que soportar el IVA que les repercutan por sus adquisiciones. El régimen especial les reconoce el derecho a percibir una compensación fijada en forma de porcentaje sobre el precio de venta de sus productos a pagar por los adquirentes de los mismos o por el Estado en caso de exportación.

El título X recoge las obligaciones formales de inscripción y desinscripción del sujeto pasivo, mientras que el título XI recoge las obligaciones relativas a la gestión del impuesto, fundamentalmente las de declaración-liquidación y pago, así como se fija a la Dirección General de Tributación como la competente para la administración y fiscalización del impuesto.

### **3.- Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio, Ley N° 3284, de 30 de abril de 1964**

El proceso de ajuste al sistema sancionatorio tributario costarricense se inició en el año 1995, con la Ley de Justicia Tributaria. Plagado de inconsistencias técnicas y de constitucionalidad, es con la Ley N° 7900 que se corrige buena parte de éstas. Sin embargo, hay todavía problemas en el sistema, que conviene superar.

En primer lugar, desde 1995 se arrastra un problema de proporcionalidad: la falta de configuración de la sanción de las infracciones administrativas según el sistema de bandas con un mínimo y un máximo. En ese sentido, conviene recordar que la doctrina ha identificado dos criterios para valorar el respeto del principio de proporcionalidad en materia de ilícitos tributarios: el de la gravedad objetiva del ilícito (que el hecho más grave tenga una sanción mayor) y el de las condiciones subjetivas relevantes (criterios de graduación)<sup>3</sup>. La primera exigencia es en buena parte respetada por la

---

<sup>3</sup> Así lo ha reconocido la Sala Constitucional en su resolución 3929-95.

legislación actual, salvo pequeños ajustes incorporados en este proyecto -por ejemplo, la posibilidad de reducción de sanción también en caso de mora, que al no estar reconocida actualmente, puede resultar más favorable la sanción por inexactitud en la declaración, cuando es claro que esta última infracción reviste mayor gravedad que la de mora.

En cuanto a la segunda exigencia, lo fundamental es la estructuración de las sanciones según un sistema de bandas y la previsión de adecuados criterios de graduación para orientar la aplicación de la sanción dentro de los extremos de las bandas.

La legislación de 1995 ya traía el rasgo de no estructurar las sanciones administrativas según el sistema apuntado. En ese caso, el resultado fue que el exceso de sanción de un pequeño contribuyente desembocara en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 79 b) del título III aprobado en 1995. En la legislación que surge de la Ley N° 7900, el resultado más notorio fue la excesiva prudencia del legislador al fijar las sanciones de las infracciones administrativas de incumplimiento de deberes formales muy a la baja, lo cual hace que sean indoloras para un contribuyente apenas mediano y, por supuesto, para el gran contribuyente.

Para remediar esta situación, la herramienta lógica es la estructuración en bandas mínimas y máximas con criterios de graduación, lo cual se introduce en esta parte de la reforma. Se mantiene el actual sistema de reducción y autoliquidación de sanciones, reservado para cuando el infractor remedia su incumplimiento espontáneamente o reconoce los cargos sin superar ciertas etapas del litigio. En este caso, no hay graduación y el sujeto puede obtener la reducción a partir del extremo mínimo de la sanción.

En segundo lugar, se abre la aplicación del sistema de sanciones a todos los tributos, sin importar por cuál Administración Tributaria son administrados. Hasta hoy se restringía a los tributos administrados por el Ministerio de Hacienda. Esto permite que no existan tributos de primera y segunda categoría, como sucede actualmente con los tributos municipales, que no tienen un adecuado sistema sancionador que garantice su aplicación.

En tercer lugar, se da mayor precisión a la redacción de los temas sancionadores generales, como el principio de non

bis in idem, la autoría y la participación, el régimen sancionador a las personas jurídicas, las causas eximentes de responsabilidad, el concurso de infracciones.

En cuarto lugar, se corrigen algunos defectos de redacción de los tipos que han llevado a dificultades interpretativas: en el caso de la sanción por inexactitud en la declaración, se aclara que ésta se aplica a las rectificaciones de una declaración anterior; en el caso del cierre de negocios, se aclara que la reincidencia no exige que ya exista resolución que imponga la sanción de multa como hecho previo para que la falta de emisión o entrega de la factura dé lugar al cierre de negocio. Con ello, se deja claro que el contribuyente no tiene un derecho a seguir incumpliendo mientras se tramita la aplicación de la primera sanción.

En quinto lugar, el delito de defraudación tributario es redefinido para que abarque también incumplimientos graves en materia de disfrute de beneficios fiscales -hoy hay dificultad de aplicación pues muchos incentivos son administrados por órganos que no son del Ministerio de Hacienda-; asimismo, se le da una redacción más clara y técnica; por último, siguiendo el principio de que el Derecho Penal debe ser solución de última instancia, se aumenta el umbral de punibilidad de los 200 a 300 salarios base.

Adicionalmente se incorporan reformas a los artículos 14, 38, 42, 43, 47, 50, 57, 103, 104, 106 inciso e), 109, 113, 116, 119, 123, 124, 128, 150, las cuales se relacionan con aspectos diversos regulados en el actual Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Un primer grupo de reformas están relacionadas con la emisión y firma de las resoluciones determinativas y por devolución de tributos. Estas reformas, que trasladan en primera instancia la responsabilidad a los gerentes de las administraciones tributarias, son coherentes con las regulaciones de la Ley General de Administración Pública en cuanto permiten que el Director General de Tributación se avoque al conocimiento y resolución de casos. Sin embargo, no radica ahí la importancia de la reforma sino en permitir que los gerentes puedan delegar en los respectivos funcionarios, que tengan a su cargo la resolución de casos relacionados con sus competencias, la firma de tales asuntos. Esto es medular bajo la estructura organizacional que actualmente rige la Administración Tributaria Costarricense.

Luego de que el Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT) definiera como uno de sus principios el de descentralización y se organizaran administraciones tributarias territoriales y la funcional de grandes contribuyentes como entidades organizativas responsables por su gestión y administración, los gerentes tributarios debieron mayormente convertirse en administradores de sus oficinas. Sin embargo, la práctica ha enseñado que la gran cantidad de resoluciones de casos tanto determinativos como de devoluciones de tributos, hacen que los gerentes inviertan una parte importante de su tiempo en la firma de expedientes que han sido tramitados y cuya responsabilidad por su buena resolución, recae en realidad sobre otros funcionarios como los subgerentes de división. Así las cosas y dejándolo como principio general en el artículo 14 cuya reforma se propone, los funcionarios de la Administración serán responsables de los actos relacionados con sus competencias, lo cual refuerza el principio de descentralización y realza otro principio fundamental del PMAT, el de responsabilidad, donde los órganos son responsables por sus actos y no se requiere de segundas instancias de revisión, todo con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario y brindar un mejor servicio a los contribuyentes. Este grupo de reformas son entonces las de los artículos 14, 47 y 146.

Se propone otro grupo de reformas relacionadas con libros contables, sistemas informáticos para la llevanza de contabilidad, facturación digital y control de facturación y registro de transacciones a través de tales sistemas. Estas reformas son fundamentales para que los contribuyentes costarricenses puedan utilizar sistemas de facturación digital mediante los cuales no sea necesaria la emisión en papel con la consecuente eliminación del archivo de documentos de papel. Luego, con el avenimiento de las transacciones electrónicas y del comercio digital, estas reformas preparan las condiciones para que el fisco costarricense pueda no solo controlar, sino mejor, allanar el terreno para el mejor desarrollo de tales formas de comercio.

La reforma a los artículos 104 y 109 son los pilares sobre los que descansa esta importante reforma para permitir la facturación por medios digitales con prescindencia de soportes de papel (facturas). Esta reforma no solo implicará ahorros importantes a los contribuyentes sino también, medios más eficientes para el desarrollo de actividades de fiscalización. Permitirá en el futuro, y gracias a



desarrollos más sofisticados de aplicaciones de control remoto de las actividades de los contribuyentes, realizar auditorías de sistemas desde la perspectiva fiscal, con pocos recursos y con la generación de la importante sensación de riesgo y control que deben sentir las empresas para actuar con mayor racionalidad en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Ya desde el primer párrafo se habla de los soportes, en el sistema dual donde coexisten ambas posibilidades: libros y sistemas de software, facturas de papel o sistemas de facturación registrables en soportes indelebles y legibles por ordenador.

En el acápite b) se habla de los sistemas que deberán tener los contribuyentes que utilicen tecnología de puntos de venta para facturar o registrar las transacciones. La idea no es desarrollar estos sistemas de control de facturación a nivel del Código pero sí anclar la posibilidad de desarrollar su regulación mediante resoluciones, en el CNPT. Esto lo desarrolla luego el 109.

Se elimina la determinación de que la Administración Tributaria pague por las copias que solicite. Se considera que es parte de las obligaciones que los contribuyentes deben soportar en el marco de una inspección y además resulta como incentivo para llevar sus registros en soportes informáticos y no en papel, situación de interés para la Administración Tributaria.

Relacionado con estas nuevas concepciones, se encuentra entonces la descarga de la obligación por parte de la Administración Tributaria, de la legalización de libros contables. Es fundamental anotar que la legalización de libros es una tarea que consume recursos valiosos a la Administración y que no representa un verdadero valor para el control o la gestión de los tributos. La llevanza de contabilidades, y en general, el registro de las transacciones mediante sistemas informáticos, sí podría representar un aliado importante para el control. Es también una queja reiterada de parte de los contribuyentes, que la llevanza de libros a mano es rudimentaria pues consume recursos valiosos y nada tiene que ver con la llevanza, totalmente automatizada hoy día, de las contabilidades. Si bien es cierto que, como se indica arriba, coexistiría un sistema dual, la reforma pretende que los contribuyentes puedan llevar sus registros en sistemas o en diseños físicos

y lógicos directamente legibles por ordenador, esto es, en sistemas informáticos. Así, los costos de registro de transacciones para el cumplimiento de deberes formales tributarios, cumplimiento fundamental para las tareas de fiscalización de los tributos por parte de las autoridades tributarias, serían más bajos y con costes más bajos para los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios, se logra que el sistema tributario sea más eficiente. Con base en lo anterior y siendo que el registro de las personas jurídicas se hace en el Registro Público, se considera conveniente que esta sea la entidad que legalice los libros, con el recargo, para aquellos comerciantes que sean personas físicas, cuya legalización también sería responsabilidad de dicho ente.

Se reforman entonces, bajo los conceptos antes indicados, los artículos 104, 109, 116, 123, 124 y 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 251 del Código de Comercio.

Otro grupo de reformas tiene que ver con intereses en pagos parciales e intereses en devoluciones. Siendo que los tributos son fundamentales para el financiamiento de las actividades del Estado, los intereses que se cobran por el no ingreso a tiempo pretenden mantener el valor del dinero en el tiempo y hacer que la Hacienda Pública no resulte ser una financiera barata para los agentes económicos. Tal principio hace medular que se cobren intereses por el no ingreso de pagos parciales y que, al hacerse el pago por parte del contribuyente a su deuda tributaria principal, se imputen los montos en primera instancia, a los intereses por el no pago de los montos parciales a que estaba obligado el contribuyente. El pago fraccionado, además de aliviar las tensiones entre la Administración y los contribuyentes y hacer menos onerosa la carga del impuesto por hacerse pagos a cuenta durante el año por parte del mismo, es un instrumento muy valioso para las finanzas públicas pues evita que el gobierno deba salir a buscar dinero al mercado para sufragar sus necesidades inmediatas, adelantando el ingreso de tributos que deban pagar los contribuyentes.

En este mismo orden de ideas, y si bien es cierto que la Hacienda Pública debe reconocer intereses en la misma proporción que deben soportarlos los contribuyentes cuando no ingresan a tiempo, cuando esta disfrute de ingresos por tributos indebidamente, por un pago en exceso por parte del contribuyente, se hace fundamental, en virtud de lo observado

en la práctica, y por razones de una correcta dimensión del reconocimiento del valor del uso del dinero ajeno, que se distinga entre las situaciones en que la administración induce al pago indebido de tributos o cuando tal pago es producto de un error del contribuyente. Si bien es cierto que en ambas situaciones deben reconocerse intereses, en un caso el contribuyente que es inducido a ingresar y luego se determina mediante los resultados del proceso determinativo que no procedía el ingreso, es claro que el interés que debe reconocerse es a tasa activa. Pero cuando el contribuyente ingresa por error más de lo que correspondía y contra lo cual, la administración no puede ejercer ningún control a priori, dado el sistema actual que permite el ingreso y obliga a aceptar pagos parciales de la deuda final, si bien debe reconocerse el valor del uso del dinero que no le corresponde, debe ser tal reconocimiento de menor intensidad. Esto es, a tasa pasiva. Así se reforman dos artículos: el 43 y el 57.

El siguiente grupo de reformas tiene que ver con aspectos relacionados con la extinción de las obligaciones tributarias y con su aseguramiento o garantía. Sobre este aspecto de fundamental importancia, se permite que la Administración Tributaria cuando sea acreedora en un proceso concursal, pueda aceptar la condonación de una parte proporcional de la obligación tributaria. Esta reforma es el reflejo de la realidad, que ha venido enseñando a la práctica tributaria de la Administración que sus pretensiones recaudatorias, deben ajustarse a la realidad empresarial y comercial y dada la aceptación de unas reducciones de las acreencias en el marco de un proceso concursal, la Administración deberá comportarse como un acreedor de la masa y no entorpecer los procedimientos concursales. En tal sentido, la responsabilidad de aceptar la condonación parcial de la deuda, se hace recaer sobre el Director General de Tributación. Es claro que la condonación es una facultad legal y que la administración no podría ella misma condonar en situaciones singulares una obligación tributaria principal. Este, es, sin embargo, un caso de excepción, propio y resultado del reconocimiento de la conexión de las normas tributarias con todo el ordenamiento jurídico.

También se reforma el Código para que las obligaciones tributarias accesorias puedan ser condonadas por la Administración Tributaria, previa delimitación de las condiciones para hacerlo por parte del Poder Ejecutivo.

En materia del pago, se reforma el Código para restringir y limitar la dación en pago de manera que la Administración no se convierta en una receptora de bienes no deseados por los contribuyentes o de difícil conversión en efectivo, para el pago de obligaciones tributarias. Se pretende sin embargo, que si el ejecutivo considera que hay bienes que merecen valor por su trascendencia histórica, arquitectónica, artística o cultural, sean estos aceptados como dación en pago.

En relación con las garantías, se pretende que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios siga las más modernas tendencias en esta materia y permita el uso de instrumentos legales más flexibles y creativos de mayor beneficio para los intereses del fisco y para no entorpecer el buen y normal funcionamiento de las empresas. Así, si bien se pretende que las deudas tributarias se garanticen, ante casos de aplazamientos y fraccionamientos solicitados por los contribuyentes y cuando proceda en el marco de procesos determinativos, se busca con la reforma que los contribuyentes puedan continuar con sus actividades empresariales y que las garantías no se vuelvan excesivas de manera tal que hagan imposible la continuación de sus actividades. Para alcanzar los objetivos expuestos, se reforman los artículos 38, 42 y 50.

El siguiente bloque de reformas tienen que ver con aspectos de procedimientos ante la Administración Tributaria. En primera instancia se plantea una reforma que posibilite a que la Administración ante situaciones de evidente negativa o resistencia por parte de un contribuyente ante las labores de verificación que la Administración debe desarrollar en el marco de sus competencias pueda solicitar al juez la autorización para allanar sin que deba antes haberse solicitado la entrada al local del sujeto pasivo. Esta norma sería fundamental para aquellos casos en los cuales, se requiera del factor sorpresa en el marco de investigaciones complejas. Se mantiene la garantía de contar con la autorización de un juez lo que, daría tranquilidad a la ciudadanía de que los allanamientos con fines tributarios, tendrán un filtro de control en cuanto a su necesidad, por parte de autoridades judiciales.

También se ajusta el numeral 150 respecto de procedimientos para sancionar con el fin de ajustar los plazos con que cuenta el sujeto pasivo para oponerse al procedimiento sancionatorio. Esta reforma es necesaria para

efectos de coherencia con la infracción del artículo 94 del nuevo título tercero del CNPT.

Por último, y si bien tal aspecto ha sido tratado con claridad y amplitud por resoluciones administrativas y no se ha afectado el derecho de los contribuyentes a un debido proceso y al acceso a segundas instancias de revisión, se reincorpora, como antes de la última reforma al CNPT por Ley N° 8990, el último párrafo del artículo 146 para aclarar que los recursos establecidos en tal numeral, tienen recurso para ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

Se propone entonces una reforma a los artículos 113, 146 y 150 del Código.

En relación con el inciso f) del artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para crear como instrumento de fiscalización la "lotería fiscal", debe indicarse que es importante debido a que constituye un medio auxiliar de fiscalización para la Administración Tributaria; se persigue con ella fundamentalmente concursar la emisión de facturas por parte de los contribuyentes, para poder ejercer un mejor control sobre el cobro de los impuestos. La experiencia que han tenido algunos países, entre ellos Costa Rica, al establecer este sistema, es que al principio surte un efecto positivo.

La reforma propuesta al artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios obedece a ampliar las circunstancias ante las cuales el contribuyente puede interponer una consulta con el fin de evitar litigios innecesarios.

Como complemento de las medidas referentes al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria enfrenta al igual que todo sistema tributario, la existencia de una considerable cuenta morosa, razón por la cual se requiere de una serie de facultades y mecanismos que le otorguen las herramientas necesarias, para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, respetando siempre los derechos fundamentales de cada individuo.

En la etapa de cumplimiento de las obligaciones tributarias a nivel de cobro ejecutivo la Administración debe contar con mecanismos, facultades y procedimientos ágiles y expeditos, para lograr el cumplimiento de las obligaciones

tributarias derivadas de la normativa legal vigente, lo contrario, nos conduciría por un camino en el cual se produciría una inadecuada distribución de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan -debiendo pagar- lo tendrían que pagar otros, más conscientes respecto a sus deberes con la patria o con menos posibilidades de evadir.

La reforma tributaria que mediante este proyecto se pretende introducir en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pretende mejorar el procedimiento tributario haciéndolo más ágil y simple, básicamente al permitir que la Administración Tributaria efectúe ella misma el cobro ejecutivo, sin necesidad de acudir a la vía judicial. A esos efectos se le otorga las funciones básicas para asegurar el cobro de la deuda tributaria, tales como el embargo y remate de bienes del deudor, la adopción de medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios razonables de que, en otro caso ese cobro se vería frustrado o gravemente dificultado; así como el cobro de las garantías y otorgamiento a los órganos de recaudación de las facultades que establecen los artículos 103 a 106 de este Código, tales como autorizar que las investigaciones realizadas afecten el origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago. Si bien en estos casos, no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentren ese origen y destino, solicitar a todo obligado al pago de una deuda para que manifieste, cuando la Administración Tributaria así lo requiera, los bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con el orden previsto en el artículo 176 de este Código y desarrollar las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de apremio.

#### **4.- Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria**

El objetivo de aumento de la recaudación debe basarse en una Administración Tributaria capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes lo que depende en medida fundamental del riesgo que éstos perciban de la situación de incumplimiento. Para ello, la Administración Tributaria debe tener una presencia fuerte, que infunda respeto, tanto por las potestades con que cuenta como por la información que maneja sobre los contribuyentes.

La presencia de la Administración debe manifestarse en los distintos ámbitos en que pueden darse situaciones de incumplimiento. Tales situaciones pueden ser clasificadas según las siguientes "brechas de incumplimiento": a) quien no se inscribe como contribuyente; b) quien no declara debiendo hacerlo; c) quien declara incorrectamente; ch) quien no paga lo declarado o determinado por la propia Administración.

Para atacar esas brechas de incumplimiento una Administración Tributaria moderna se debe enfocar en torno a tres funciones básicas: fiscalización, gestión y recaudación. La fiscalización ataca la tercera brecha (declarar incorrectamente). Implica la selección de contribuyentes individuales para revisarlos con cierto nivel de profundidad. Esta función debe alcanzar niveles de sofisticación suficientes para poder detectar formas complejas de fraude tributario. Asimismo, debe generar en los contribuyentes la sensación de riesgo de ser fiscalizados en algún momento.

La gestión moderna consiste en el manejo masivo de información a través de sistemas informáticos que permita detectar los incumplimientos a nivel de la primera brecha (contribuyentes no inscritos), de la segunda brecha (omisos de declaración) y de la tercera brecha (declaraciones incorrectas). En este último caso, se trata del cruce de información masiva entre las declaraciones de los contribuyentes y las informaciones que dan los terceros sobre los contribuyentes con los que tienen relaciones económicas y financieras, generando requerimientos de reconocimiento y pago de las diferencias. Así, pueden desarrollarse campañas masivas de omisos y de sombras (cruces de información de terceros).

Desde 1996, en coordinación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, se implementó el llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT). Sustancialmente, este Programa delineaba una administración basada en los conceptos expuestos.

La actual Administración ha dado continuidad a este programa, avanzando en importantes aspectos. Así, se han tomado medidas tales como:

- 1.- Énfasis en la función de gestión tributaria, lo que nos ha llevado a separar la División de Recaudación y

Atención al Contribuyente en dos: la División de Gestión y la División de Recaudación. Dentro de esto, se han tomado las medidas para realizar una campaña masiva de cruces de información respecto del impuesto sobre la renta.

**2.-** Toma de medidas orientadas a cerrar el desarrollo de las aplicaciones del sistema informático.

**3.-** Toma de medidas para facilitar al contribuyente su interacción con la Administración Tributaria y, simultáneamente mejorar la calidad de la información que entra al sistema, para evitar así importunar al contribuyente que cumple y contar con las herramientas necesarias para el control del incumplidor: proyecto de desarrollo de un programa informático de ayuda para la confección de declaraciones, con código de barras que permita la incorporación de la información vía pistolilla electrónica; desarrollo de la aplicación de la declaración electrónica; revisión del software de digitación de los bancos, implementación de la declaración electrónica.

**4.-** Un programa de capacitación a nivel de la fiscalización, orientado a la futura conformación de un cuerpo de élite de investigación del fraude fiscal. Si bien se han hecho cursos iniciales con consultores internacionales en temas como formas completas de fraude y precios de transferencia, se requiere darle continuidad a este programa.

**5.-** Un programa general de capacitación, tanto en aspectos jurídicos y contables como en aspectos de Administración Tributaria. En ese sentido, se encuentra en desarrollo un ambicioso programa de capacitación y de revisión de procesos para lograr este objetivo que debe adoptar visos de permanencia.

**6.-** Un programa de revisión de la consistencia jurídica del digesto tributario, de elaboración de directrices interpretativas basadas en las modernas tendencias del Derecho tributario y de desarrollo del digesto tributario electrónico, que pondrá, por primera vez en la historia, las resoluciones administrativas a disposición no sólo de todos los funcionarios para asegurar la uniformidad normativa, sino de todos los contribuyentes y ciudadanos.

**7.-** Acciones orientadas a mejorar la cultura organizativa, el trabajo en equipo y la elaboración de objetivos compartidos por toda la organización.

**8.-** Elaboración de un plan de presencia fiscal para el control del régimen simplificado y de la falta de facturación.



Sin embargo, y a pesar de avances importantes que se han dado en esta materia, todavía se observan deficiencias en: a) calidad del recurso humano que tiene a cargo la Administración y en los estímulos a favor del logro; b) apoyo logístico, en materia de informática y otros recursos materiales y c) apoyo financiero a la Administración para, por ejemplo, permitirle la compra de servicios externos especializados. En efecto, el régimen de recursos humanos del Servicio Civil resulta deficiente en materia de Administración Tributaria, tanto a niveles de posibilidades de contratación y de remuneración, como de despido por baja productividad, negligencia o causas similares. En el área de informática, el sistema de la Administración se encuentra incompleto en algunas de sus aplicaciones, defectuoso en otras y las limitaciones cuantitativas y cualitativas del personal se han traducido en tiempos excesivos para producción o modificación de módulos y subsisten serios problemas de calidad de la información que maneja el sistema. Las inversiones en informática (en equipos y programas) no han sido suficientes para mantener al día esta materia, tan clave en el mundo moderno e imprescindible en el esquema tributario actual.

Con el propósito de solventar estas limitaciones, el proyecto plantea la idea de transformar a la Administración Tributaria, siguiendo las tendencias mundiales modernas, en una agencia tributaria, financiada con un porcentaje de la recaudación y orientada a lograr la calidad de recursos humanos, materiales y tecnológicos que le permitan ser el verdadero "Cazador de la Tribu": es decir, una administración con la presencia necesaria para inducir el cumplimiento voluntario y con la capacidad para reaccionar eficientemente ante las situaciones de incumplimiento.

En efecto, la sostenibilidad del programa de modernización requiere de un sistema que permita como mínimo:

- Contratar, retener y capacitar permanentemente al personal idóneo para el desempeño de las diferentes funciones de la Administración.
- Establecer una conexión clara entre las remuneraciones y la calidad del trabajo de los funcionarios.
- Dotar a las autoridades superiores de flexibilidad en cuanto a los nombramientos del nivel superior.

- Contar con sistemas presupuestarios de financiación y de autoorganización que permitan superar las carencias de recursos materiales y brinden flexibilidad organizativa.

Tanto la experiencia positiva de países exitosos en materia tributaria -Estados Unidos, Chile, Canadá, España, entre muchos-, como el análisis de modelos organizativos del sector público costarricense demuestran que la organización ideal para la Administración Tributaria es la de Agencia Tributaria, esquema que satisface los requisitos antes indicados y que le permite operar de manera compatible con las realidades y exigencias del entorno.

Es necesario tener presente que las urgentes reformas que requiere Costa Rica para el saneamiento y manutención de un sistema fiscal sostenible y que se implementan a partir de las nuevas propuestas en imposición sobre la renta, sobre valor agregado y sobre otras normativas de carácter tributario, podrían no llegar a buen puerto si no nos aseguramos que se cuenta con una Administración Tributaria moderna, con estándares altos de eficiencia y credibilidad ante los contribuyentes. Para dar un salto cualitativo en esta materia es necesario asegurar que la Administración Tributaria es capaz de tener gran presencia preventiva en su área de responsabilidad, así como capacidad informativa, normativa, fiscalizadora, recaudatoria y sancionatoria en todo el país y para todos los contribuyentes.

#### **5.- Ley para el Control del crecimiento de la deuda pública**

La existencia de un permanente déficit fiscal en las últimas décadas, ha generado como resultado la necesidad del Gobierno a recurrir al financiamiento vía la emisión de deuda pública con los consecuentes efectos negativos sobre el estrujamiento al sector privado y el incremento de las tasas de interés.

El pago de intereses sobre la deuda pública registra un impresionante crecimiento. Esta situación engendra una espiral de crecimiento en el saldo de la deuda, pues los pagos de intereses generan más déficits fiscales, que han de ser financiados mediante un mayor endeudamiento lo que a su vez eleva el servicio de la deuda para los períodos subsiguientes.

Para poner en otra perspectiva esta situación, vale la pena resaltar que la suma que el Gobierno Central asignó al

pago de intereses para el año 2001 representó un 84.2% del presupuesto destinado a educación; más de siete veces del presupuesto de la seguridad ciudadana y casi nueve veces el presupuesto asignado a salud. Esto da una idea del costo de oportunidad que, a nivel social, tiene el gasto por intereses.

Para atender esta problemática el presente proyecto pretende solventar las limitaciones existentes en la gestión de la deuda pública y fortalecer el papel de la Tesorería Nacional como ente responsable de la política de endeudamiento de Costa Rica.

Para tal fin, se posibilita la redención anticipada de títulos valores de deuda pública como una nueva alternativa conferida a la Tesorería Nacional, y que consiste en que los títulos valores pueden ser cancelados antes de su fecha de vencimiento, siempre y cuando se cancele el principal más los intereses generados hasta la fecha de la redención.

Este nuevo instrumento, permite mediante la acreditación de los fondos resultantes en el Fondo General del Gobierno Central, cumplir a cabalidad con el principio constitucional de "Caja Única", el cual establece la existencia de un único fondo a nombre del Estado, en el cual convergen todos los ingresos y egresos de las dependencias pertenecientes al Gobierno Central, y que están bajo la administración de la Tesorería Nacional.

Lo anterior confiere grandes beneficios al erario público otorgándole a la Tesorería Nacional la facultad de imperio de cancelar en forma definitiva los títulos de deuda pública, cuyos tenedores sean las entidades públicas, ya sean órganos de la administración central concentrada o desconcentrada, facilitando la administración de dichos fondos por parte de dicha entidad, en aras del mayor beneficio para la Hacienda Pública, y facilitando la renegociación de las deudas existentes en términos más favorables.

Es por ello, que en el proyecto de ley propuesto se plantea la autorización para que la Tesorería Nacional pueda cancelar de forma anticipada aquellas emisiones realizadas a favor de entidades sujetas al principio de Caja Única, siempre que exista un beneficio para las finanzas públicas. El pago anticipado de dichos pasivos, aparte de reducir el

tamaño de la deuda, disminuye el costo financiero con sus consecuentes beneficios fiscales.

Debe destacarse que dentro de los principales acreedores del Gobierno, se encuentran las instituciones públicas estatales, pues en virtud del exceso de efectivo que administran, tienen la posibilidad de colocar sus recursos en títulos de propiedad del Gobierno, obteniendo altos rendimientos con dineros que también integran el patrimonio de los fondos públicos estatales.

Estas facultades han generado que los principales acreedores del Estado sean las mismas entidades públicas estatales, de modo que se produce un traslado de recursos entre una unidad deficitaria, entendida ésta como el Gobierno Central, y otra con exceso de recursos que es integrante también del Estado, incrementándose simultáneamente la deuda interna nacional. Como consecuencia lógica, el Gobierno Central se empobrece con más deuda, y otras dependencias gubernamentales se enriquecen a costa de la pobreza del sector central.

Es por ello que este proyecto de ley también plantea, la posibilidad de renegociar la deuda que el Gobierno Central mantiene con sus acreedores, en términos de plazo y costo financiero, tratando de que las inversiones mantengan su valor real y ajustándolas a los intereses de la sociedad. Esto abriría la posibilidad de canjear deuda pública "cara" por una de menor costo, con sus consecuentes beneficios para el país.

Adicionalmente, se faculta a las instituciones públicas para donar parte de su cartera de inversiones y para renegociar las tasas de interés de los títulos del Gobierno que tienen en su poder, de manera tal que no se afecte la eficiencia en la operación de dichas entidades ni la ejecución de proyectos de desarrollo prioritarios.

La aplicación de las medidas anteriores permitirá enfrentar de mejor forma la difícil situación que genera el problema de la deuda pública, no sólo en términos de la fragilidad que le imprime a la estabilidad macroeconómica del país sino principalmente en términos de los recursos que el servicio de esta deuda obliga a sustraer de la atención de otros proyectos con mayor rentabilidad social.

## **6.- Ley para el control de las pensiones de privilegio**

De todos es conocida la problemática que se ha planteado a lo largo de muchos años como consecuencia, del crecimiento desmesurado del gasto, en relación con los ingresos de los regímenes de pensiones con cargo al Presupuesto Nacional.

Este desbalance ha provocado que cada día se deba recurrir con mayor frecuencia y magnitud, al uso de los recursos provenientes de recursos fiscales adicionales para el sostenimiento del beneficio que recibe o recibirá un grupo privilegiado de funcionarios públicos que se encuentran amparados a estos regímenes de pensiones y jubilaciones.

En este sentido, resulta conveniente que quienes reciben o recibirán beneficios provenientes de estos regímenes de privilegio, realicen un aporte mayor para su propio régimen, y no simplemente trasladar el costo total de su financiamiento al resto de la población contribuyente, a través del Presupuesto Nacional.

Asimismo, se pretende, mediante la fiscalización de la Superintendencia de Pensiones, garantizar a los costarricenses una supervisión adecuada de los entes administradores de estos regímenes, en procura de velar porque se de el mejor uso de los recursos del Presupuesto Nacional que se están asignando a éstos, teniendo en cuenta que dicha institución es un ente especializado por excelencia en materia de pensiones y jubilaciones, sea de naturaleza voluntaria, obligatoria, complementaria o sustitutiva.

En relación con el seguro de invalidez, vejez y muerte que administra la Caja Costarricense de Seguro Social, que es el único general, solidario y obligatorio para toda la población del país, de acuerdo con lo establecido en nuestra Constitución Política preocupan principalmente dos problemas que, ponen en peligro su sostenibilidad a largo plazo, a saber el *traspaso de cuotas* y el *otorgamiento de varios derechos* con las mismas cotizaciones en diferentes regímenes.

Existen funcionarios públicos que, a pesar de tener el derecho de pertenencia a alguno de los regímenes con cargo al Presupuesto Nacional, cotizaron durante la mayor parte de su vida laboral para el seguro de invalidez, vejez y muerte. Esto ha generado que al momento de jubilarse, los funcionarios soliciten el *traspaso* de las cuotas aportadas al seguro de invalidez, vejez y muerte hacia el régimen especial por el que desean jubilarse -lo que va generando un desfinanciamiento del seguro de invalidez, vejez y muerte que

obliga a tomar medidas para adicionalmente garantizar su permanencia-, en muchos casos, los funcionarios solicitan también su derecho jubilatorio en el seguro de invalidez, vejez y muerte, por haber cotizado para ese régimen durante casi toda su vida laboral, dando lugar a la existencia de pensiones dobles.

Existe también la situación de quienes ya están recibiendo jubilación otorgada por algún régimen contributivo, solicitan otro beneficio, al amparo de un régimen no contributivo, financiado por todos los costarricenses, y por tanto, en el pago de ese beneficio se utilizan recursos que pudieron ser asignados a un costarricense que definitivamente, no posee ninguna otra fuente de ingresos.

Estas y otras situaciones, se presentan en el otorgamiento de derechos en los regímenes con cargo al Presupuesto Nacional y en el seguro de invalidez, vejez y muerte, por la falta de adecuadas regulaciones.

Debe tenerse presente que desde la década de los años cuarenta, cuando se dio la creación del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte que administra la Caja Costarricense de Seguro Social, se garantizó constitucionalmente, que la utilización de los recursos definidos para su funcionamiento, serían utilizados únicamente para cumplir con la función -de dar protección en diversas áreas de la seguridad social-, estableciéndose la prohibición expresa de utilizarlos para otros fines -incluyéndose, por supuesto, el traspaso de cuotas a otros regímenes-.

Por las razones expuestas, este apartado del proyecto tiene el propósito de establecer las regulaciones adecuadas, que permitan garantizar una distribución eficiente y eficaz de los ingresos fiscales provenientes de la tributación general para el financiamiento de los regímenes con cargo al Presupuesto Nacional así como la estabilidad y permanencia del seguro de invalidez, vejez y muerte como régimen general, único y solidario -constitucionalmente constituido-, que se conforma en una base fundamental para el bienestar futuro de toda la población costarricense.

#### **7.- Ley de eliminación de distorsiones e impuestos menores**

A pesar de los esfuerzos realizados por la Administración y las recientes modificaciones legislativas contenidas en la Ley de Simplificación y Eficiencia

Tributarias, persisten aún en nuestro ordenamiento jurídico tributario, algunas distorsiones que generan eventuales focos de corrupción y perjudican la eficiente recaudación de los tributos por parte del Estado.

Adicionalmente, aún subsiste una serie de impuestos menores cuyo costo de recaudación resulta superior que los ingresos que efectivamente generan, lo cual a todas luces aconseja su eliminación.

Las anteriores medidas se complementan con el incremento del impuesto a los combustibles, el impuesto a la propiedad de vehículos y la creación de un impuesto a las personas jurídicas, que se prevé generarán mayores recursos fiscales dando equilibrio a la situación fiscal.

En razón de lo expuesto, presentamos el presente proyecto de ley, el cual esperamos cuente con el apoyo de los señores diputados con el fin de incorporar en nuestro ordenamiento jurídico las recomendaciones hechas por la Comisión Ad Hoc de Exministros de Hacienda.

## **LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA**

**DECRETA:**

### **LEY DE ORDENAMIENTO FISCAL**

**ARTÍCULO 1.- Ley de imposición sobre la Renta.** Establécese la Ley de Imposición sobre la Renta cuyo texto se leerá como sigue:

#### **"LEY DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA**

##### **TÍTULO I**

##### **IMPUESTO SOBRE RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

##### **CAPÍTULO PRELIMINAR**

##### **Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación**

**Artículo 1.- Naturaleza del impuesto**

Establécese el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

**Artículo 2.- Objeto del impuesto**

1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta total en la cuantía del mínimo vital previsto en esta Ley.

**Artículo 3.- Ámbito de aplicación**

El impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplicará en todo el territorio de Costa Rica, el cual se entenderá según la definición de la Constitución Política.

**Artículo 4.- Normas internacionales**

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado o pasen en el futuro a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución de Costa Rica.

**CAPÍTULO I****Aspectos materiales, personales y temporales del impuesto****Sección I****Hecho generador y exenciones****Artículo 5.- Hecho generador**



1.- Constituye el hecho generador de este impuesto la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente.

2.- Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo definidos en esta Ley.
- b) Los rendimientos del capital definidos en esta Ley.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas definidas en esta Ley.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3.- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas.

La valoración de las rentas presuntas a que se refiere este artículo se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés más alto del mercado financiero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

#### **Artículo 6.- Exenciones**

Estarán exentas del impuesto las siguientes rentas:

- a) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las indemnizaciones de contratos de seguros por idéntico tipo de daños hasta la cuantía de 170 salarios base.
- b) Las indemnizaciones por rompimiento de la relación del trabajador procedentes del Fondo de Capitalización Laboral, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Código de Trabajo, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud del convenio, pacto o contrato entre las partes.

- c) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por los sistemas públicos y obligatorios de seguridad social, como consecuencia de incapacidad permanente.
- d) El denominado aguinaldo, hasta por la suma que no exceda la doceava parte de los salarios devengados en el año o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
- e) Las becas públicas y las otorgadas por fundaciones y organismos internacionales y, en general, por las entidades de enseñanza internacionales, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.

## **Sección II**

### **Contribuyentes y atribución de rentas**

#### **Artículo 7.- Contribuyentes**

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio costarricense.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.

#### **Artículo 8.- Residencia habitual en territorio costarricense**

1.- El contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio costarricense. Para determinar este período de permanencia en territorio de Costa Rica se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país. En el supuesto de países o territorios de los calificados, por la OCDE o reglamentariamente, como paraísos fiscales, la Administración Tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

**b)** Que radique en Costa Rica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en Costa Rica el cónyuge no separado legalmente o el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

**2.-** Se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad costarricense, su cónyuge no separado legalmente, el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

**a)** Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

**b)** Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

**c)** Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

**d)** Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No será de aplicación lo dispuesto en las letras anteriores:

- Cuando las personas a que se refieren las letras anteriores no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en las mismas.

- En el caso de los cónyuges no separados legalmente y en el de convivientes de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el o la conviviente de hecho, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en las letras anteriores.

**3.-** No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad costarricense que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal por la OCDE o que se califique internamente como tal mediante norma reglamentaria. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los tres períodos impositivos siguientes.

**4.-** Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en Costa Rica, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

**Artículo 9.- Régimen de atribución de rentas**

1.- Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, los encargos de confianza, las sucesiones mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.

2.- Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3.- Se imputarán también los restantes elementos con trascendencia en el impuesto, como las inversiones realizadas, las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados.

4.- La imputación debe hacerse en el ejercicio en el que las rentas se obtienen.

5.- Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al impuesto sobre sociedades. No obstante, podrá aplicarse su régimen de retenciones y pagos a cuenta.

**Artículo 10.- Reglas de individualización de rentas**

1.- En general la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma.

2.- Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y las prestaciones de planes de pensiones se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3.- Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4.- Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5.- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales injustificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego o la usucapión, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

### **Sección III**

#### **Elementos temporales del impuesto**

##### **Artículo 11.- Período impositivo y devengo del impuesto**

Como regla general el período impositivo será el año natural y el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. No obstante, el período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al de devengo indicado y en tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento. Asimismo, en el caso de actividades económicas, se aplicará, en lo conducente, las normas previstas para el Impuesto de Sociedades.

Asimismo, en la hipótesis a que se refiere el artículo 46, apartado 4 en relación al régimen de estimación objetiva se podrá establecer, reglamentariamente, un período impositivo trimestral, así: de enero a marzo; de abril a junio; de julio a setiembre; de octubre a diciembre.

##### **Artículo 12.- Imputación temporal**

###### **1.- Regla general**

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en el reglamento de la presente Ley.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

## 2.- Reglas especiales

a) En el caso de operaciones a plazos, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

b) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, se imputarán de conformidad con lo dispuesto en el aparte 6 del artículo 78 de esta Ley.

c) Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 5.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

3.- En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

4.- En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

## CAPÍTULO II

### Cuantificación de las bases imponibles y liquidables

#### Sección I

#### Definición y cuantificación de las rentas gravables

#### Subsección I

#### Rendimientos del trabajo

### Artículo 13.- Rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena y otros rendimientos del trabajo

1.- Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena todas las contraprestaciones o ingresos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, entre otros, los siguientes:

- a) Los sueldos y salarios de cualquier clase.
- b) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de transporte y los normales de alimentación y hospedaje con los límites que reglamentariamente se establezcan. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
- c) Los montos reconocidos por gastos en telecomunicaciones y en general de conectividad, por gastos de alquiler de vehículo o de reconocimiento de kilometraje, excepto los normales que por estos conceptos



sean reconocidos reglamentariamente. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.

**d)** Entre las retribuciones en especie se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de ésta, siempre que no se trate de vivienda facilitada por necesidades de desplazamiento especial del personal, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos a planes de pensiones de sus empleados, tanto las obligatorias como las voluntarias, así como las cantidades aportadas por aquéllos para hacer frente a los compromisos por pensiones a otros sistemas diferentes de los planes de pensiones que se establezcan, en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones.

**2.-** También se consideran rendimientos del trabajo, aunque no respondieran a las características del apartado anterior y no provengan del trabajo por cuenta ajena, los siguientes:

**a)** Las prestaciones de los distintos sistemas de previsión social, según se indica:

**i)** Las pensiones percibidas de los regímenes públicos y obligatorios de seguridad social, por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudez, orfandad o similares.

**ii)** Las prestaciones en forma de rentas vitalicias, programadas o permanentes percibidas por los beneficiarios de los sistemas complementarios de planes de pensiones, tanto obligatorios como voluntarios, y de otros sistemas de previsión social alternativos a los planes de pensiones que puedan establecerse, de acuerdo con la Ley de Protección al Trabajador.

Las prestaciones se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, de acuerdo al artículo 43.1 de la ley.

**b)** Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados, regidores y síndicos, y miembros

de otras instituciones públicas, con exclusión de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

**c)** Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, con exclusión de las cantidades que se asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las mismas condiciones que se fijen reglamentariamente para los trabajadores por cuenta ajena.

**d)** Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y no exista organización propia para el desarrollo de estas actividades por no ser habituales.

**e)** Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración y demás miembros de otros órganos representativos.

**f)** Las pensiones alimentarias recibidas del cónyuge, o del o de la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, en caso de separación o divorcio.

**g)** Las retribuciones percibidas por quienes laboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por las organizaciones no gubernamentales o por otras entidades sin ánimo de lucro, salvo las cantidades para gastos que se determinen reglamentariamente.

#### **Artículo 14.- Rendimiento neto del trabajo**

El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los siguientes gastos deducibles exclusivamente:

**a)** Las cotizaciones obligatorias de los trabajadores a los regímenes de seguridad social costarricenses.

**b)** Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite de medio salario base anual.

#### **Artículo 15.- Reducciones generales**

1.- El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías de 1.693.000,00 (un millón seiscientos noventa y tres mil) colones anuales:

2.- Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

## Subsección II

### Rendimientos del capital

#### **Artículo 16.- Definición de rendimientos del capital**

1.- Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.

2.- En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

- a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
- b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

## Subsección II-1

### Rendimientos del capital inmobiliario

#### **Artículo 17.- Rendimientos íntegros del capital inmobiliario**

1.- Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2.- Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente del derecho, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su

caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

**Artículo 18.- Gastos deducibles**

1.- Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

**Artículo 19.- Rendimiento mínimo en caso de parentesco**

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 52 de esta Ley para los inmuebles de uso propio.

**Subsección II-2**

**Rendimientos del capital mobiliario**

**Artículo 20.- Rendimientos íntegros del capital mobiliario**

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1.- Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

- a)** Los dividendos y otras participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, con independencia del origen de la transacción mediante la cual se adquirieron los títulos valores o los valores generadores de esos rendimientos.
- b)** Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.
- c)** Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
- d)** Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
- e)** La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

**2.-** Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

- a)** En particular, tendrán esta consideración:
  - i.** Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por

operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

**ii.** La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

**iii.** Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra o reportos. Como valor de canje o conversión de estos reportos se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Asimismo, los rendimientos provenientes de negociaciones bajo la modalidad de préstamo de valores y similares.

**iv.** Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

**b)** En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

**3.-** Rendimientos pecuniarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 13,2 a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

**a)** Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

**b)** En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con

base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la edad del receptor, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

**c)** Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la duración de la renta, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital.

**d)** Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine.

**e)** En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario.

#### 4.- Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

**a)** Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.



**b)** Los precedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

**c)** Los precedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas, así como los precedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

**d)** Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la captación de capitales. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por las letras b) y c) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

**5.-** No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

**6.-** Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones gratuitas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.

**7.-** También tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, los precedentes de las transacciones efectuadas en el mercado financiero y los derivados de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:

**a)** Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades que captan del público en función de intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

- b)** Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas que captan del público por intermedio del mercado de valores.
- c)** Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades aseguradoras por seguros de vida, según se especifica en el aparte 3 de este artículo, denominado "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez".
- d)** Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado.

#### **Artículo 21.- Gastos deducibles**

Se deducirá de los rendimientos íntegros, únicamente los siguientes:

- a)** Los gastos de administración y depósito de valores negociables.
- b)** Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan, conforme se establezca reglamentariamente.

### **Subsección III**

#### **Rendimientos de actividades económicas**

#### **Artículo 22.- Rendimientos íntegros de actividades económicas**

1.- Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local

fijo, o sin local fijo ya sea en forma ambulante o estacionaria. Por actividad ocasional se entiende la que, reuniendo los requisitos indicados, se agota en la realización de eventos de duración limitada.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2.- A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

### **Artículo 23.- Reglas generales de cálculo del rendimiento neto**

1.- El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el artículo 28 de esta Ley.

2.- Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sub sección 5.<sup>a</sup> del presente Capítulo.

3.- Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita y por el coste de producción o de adquisición cuando se destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

#### **Artículo 24.- Elementos patrimoniales afectos**

1.- Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2.- Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrán determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3.- La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio y en virtud de las correspondientes capitulaciones matrimoniales, pudiera resultar común a ambos cónyuges. La misma regla se aplicará para la unión de hecho pública, notoria, única y estable y por más de tres años.

#### **Artículo 25.- Normas simplificadas para la determinación del rendimiento neto en base cierta**

Junto a las reglas generales del artículo 23 de esta Ley, reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales

para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de base cierta, en aquellos casos en que la cuantificación exacta de los gastos presente dificultades significativas o encarezca desproporcionadamente los costos de gestión.

**Artículo 26.- Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva**

El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el apartado 2 inciso c) del artículo 42 de esta Ley.

**Subsección IV**

**Reducciones por irregularidad**

**Artículo 27.- Reducciones de los rendimientos netos**

1.- Como regla general, de los rendimientos netos a que se refieren las secciones anteriores les serán de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

**a)** Con carácter general el veinte por ciento (20%) de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a un año.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los años anteriores.

**b)** El treinta por ciento (30%) de reducción, en el caso de las prestaciones que se perciban en forma de capital de los sistemas complementarios y voluntarios de planes de pensiones, siempre que hayan transcurrido más de un año desde la primera aportación. El plazo de un

año no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o fallecimiento.

**c)** El cuarenta por ciento (40%) de reducción en caso de prestaciones procedentes de sistemas de previsión social cuyas aportaciones no se hubieran podido reducir en la base imponible.

**d)** Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible.

### **Subsección V**

### **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

#### **Artículo 28.- Concepto**

**1.-** Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél y que no se califiquen por esta Ley como rendimientos u otra categoría específica de renta. En el artículo 32 se contiene una lista no exhaustiva de operaciones que pueden dar lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio, entre las que se incluyen aquellas adquisiciones de bienes y derechos a favor de los herederos o legatarios en las transmisiones gratuitas de cualquier tipo, lo cual confiere a las rentas definidas en esta sección un carácter residual y de cierre de los conceptos gravados por este impuesto de manera global.

**2.-** Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a)** En los supuestos de división de la cosa común.
- b)** En la extinción del vínculo entre los cónyuges (o convivientes de hecho), de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia.
- c)** En los supuestos de aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

**3.-** Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

- a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación, tributando el exceso que pudiera resultar como rendimiento del capital mobiliario.
- b) Con ocasión de transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente.

4.- Estarán exentas del impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a) Con ocasión de las donaciones al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.
- b) Con ocasión de la transmisión, por única vez, por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual.

5.- No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo.
- c) Las debidas a transmisiones gratuitas por actos «inter-vivos» o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego.

#### **Artículo 29.- Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales**

##### **Norma general**

1.- El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o gratuita, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

### **Artículo 30.- Transmisiones a título oneroso**

1.- El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses de la financiación ajena, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones o depreciaciones.

2.- El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La actualización se aplicará de la siguiente manera:

- a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
- b) Sobre las amortizaciones y depreciaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3.- El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

### **Artículo 31.- Transmisiones a título gratuito**

Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título gratuito se aplicarán las reglas del artículo



anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación del valor real o precio normal de mercado.

**Artículo 32.- Normas específicas de valoración**

1.- Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados organizados de valores costarricenses y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado organizado en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) De la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados costarricenses de valores regulados oficialmente y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo veinte por ciento (20%) el promedio de los resultados de los tres ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

**c)** De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

- i)** Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

**ii)** Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

**iii)** Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la imputación de la base imponible positiva, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del impuesto sobre traspasos de inmuebles.

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores.

**d)** De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

**i)** El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

**ii)** El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

**iii)** El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

**e)** En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el

valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

**f)** De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

**g)** De la permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

**h)** En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

**i)** En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones por depreciación.

2.- A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

**Artículo 33.- Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas**

1.- Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años y con las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2.- Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el del impuesto sobre sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

**Artículo 34.- Ganancias patrimoniales injustificadas**

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente,

así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

## Sección II

### **Integración y compensación de rentas: bases imponibles**

#### **Artículo 35.- Integración y compensación de rentas en la base imponible general**

La base imponible general se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales, y estará constituida por el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los conceptos incluidos en este artículo, es decir, los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, de capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario y las imputaciones de renta de los regímenes especiales y cualquier otra que establezca la ley no incluida en la base especial.

#### **Artículo 36.- Integración y compensación de rentas en la base imponible especial**

La base imponible especial estará constituida por ganancias y pérdidas patrimoniales, conformada por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, distinguiendo entre las de cada grupo de los recogidos en el artículo 47 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación, dentro de cada grupo con el mismo tipo de gravamen, arroja saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el correspondiente a este mismo concepto que se pongan de manifiesto durante los tres años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el

apartado anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

### Sección III

#### Mínimo vital

#### **Artículo 37.- Mínimo vital**

El mínimo vital de cada contribuyente se aplicará como una reducción a la base imponible general, sin que pueda ésta resultar negativa como consecuencia de tal disminución y estará formado por la suma del mínimo personal y el familiar, según los apartados siguientes.

##### 1.- Mínimo personal.

El mínimo personal será con carácter general de 1.200.000,00 (un millón doscientos mil) colones anuales.

Este importe será del doble cuando el contribuyente sea discapacitado y lo acredite en la forma que se establezca reglamentariamente.

##### 2.- Mínimo familiar.

##### 1.º El mínimo familiar será:

**a)** Por el cónyuge o el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, 91.200,00 (noventa y un mil doscientos) colones anuales.

**b)** Por cada ascendiente, hasta un máximo de dos, mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, 61.200,00 (sesenta y un mil doscientos) colones anuales.

**c)** Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar, la suma de 61.200,00 (sesenta y un mil doscientos) colones anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

- Menor de edad
- Imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
- Que esté realizando estudios, siempre que no fuere mayor de veinticinco años.



Las reducciones indicadas en este inciso c) también son aplicables para aquellos casos en que exista la obligación legal de manutención, de conformidad con la legislación civil y de familia, aún cuando no se dé el grado de consanguinidad indicado, con excepción de lo dispuesto por el artículo 43 inciso b) de esta Ley.

Estas cuantías se incrementarán:

**a)** En 35.000,00 (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los cinco hasta los diecisiete años de edad.

**b)** En 35.000,00 (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de gastos de guarda y crianza tempranas, por cada descendiente a cargo menor de cinco años.

**c)** Por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores al doble del mínimo personal, que sean discapacitadas y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente, la reducción será la misma que la prevista para estas situaciones como mínimo personal.

A efectos de lo previsto en la letra anterior, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela, en los términos previstos en la legislación civil y de familia aplicable.

**2.º** Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes su importe podrá ser aplicado en su totalidad por uno solo de los contribuyentes o, de no tomarse esta opción, se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo familiar corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas superiores al mínimo personal cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

3.- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efecto de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto.

4.- Gastos médicos:

También reducirá la base imponible el quince por ciento (15%) de los gastos médicos, tanto los directos como los incurridos a través de seguros médicos en la parte no cubierta por la póliza, en los que haya incurrido el contribuyente o cualquiera de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, reducción que tendrá como límite la suma de 120.000,00 colones (ciento veinte mil colones). La forma de probar y documentar la existencia de tales gastos será fijada reglamentariamente.

El contribuyente no puede reducir este porcentaje de gastos médicos cuando más de un setenta y cinco por ciento (75%) de su renta provenga de rentas del rendimiento del trabajo y su empleador o empleadores deduzcan a su vez importes por médico o medicina de empresa o pólizas colectivas de salud que cubran las necesidades médicas del contribuyente, cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, ascendientes o descendientes.

5.- Gastos por alquiler de vivienda:

También reducirá la base imponible el cinco por ciento (5%) de los gastos de alquiler de vivienda, con un límite de 60.000 colones (sesenta mil colones).

6.- Los montos previstos en este Capítulo serán actualizados, por efectos inflacionarios, por decreto ejecutivo durante el mes de enero de cada año de conformidad con el Índice de Precios al Consumidor fijado para el año anterior por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

## Sección IV

### Operaciones vinculadas y retribuciones en especie

**Artículo 38.- Valoración de Operaciones vinculadas**

1.- Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el impuesto sobre sociedades.

2.- En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el impuesto sobre sociedades, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del impuesto sobre sociedades.

**Artículo 39.- Rentas en especie**

1.- En general constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda o satisfaga.

2.- Están excluidas de tributación por este impuesto las siguientes retribuciones en especie:

a) Las cantidades destinadas a la capacitación del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

b) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad de un diez por ciento del salario base diario, con las condiciones que reglamentariamente se determine.

c) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

**Artículo 40.- Valoración de las rentas en especie**

Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.- En el caso de rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

**a)** En el caso de utilización de vivienda, el coste del alquiler o su valor de mercado.

**b)** En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el costo de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

- En el supuesto de uso, el veinte por ciento (20%) anual del costo a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

**c)** En los préstamos con tipos de interés inferiores al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, la diferencia entre el interés pagado y el antes citado vigente en el período.

**d)** Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

- Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.

- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

**e)** Por su importe, las contribuciones satisfechas por las empresas a planes de pensiones de sus empleados, así como las cantidades satisfechas por empresarios a otros sistemas similares para hacer frente a los compromisos por pensiones en los

términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador.

**f)** No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

2.- Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 29 y 32 de esta Ley.

#### **Artículo 41.- Integración en la base imponible de las rentas en especie**

En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley y a dicho valor se le adicionará el ingreso a cuenta para constituir el importe íntegro de la retribución correspondiente.

### **Sección V**

#### **Regímenes de determinación de la base imponible**

#### **Artículo 42.- Regímenes de determinación de la base imponible**

1.- La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de base cierta.

2.- La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes:

**a)** El régimen de base cierta, que se aplicará como régimen general.

**b)** El régimen de base cierta simplificado, que se aplicará para determinadas actividades económicas cuyos ingresos brutos no superen los cincuenta mil (50.000.000) colones en el año inmediato anterior, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

**c)** Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas de reducida dimensión, que se regulará reglamentariamente y por resolución general, con arreglo a las siguientes normas:

**1ª.** Para acceder y mantenerse en el régimen no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos que se establecen para cada una de las variables indicadas en el apartado 4ª de esta letra, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad a incluir en el régimen, pero podrán establecerse categorías con límites inferiores.

**2ª.** El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y registrales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativos sobre esos colectivos, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario.

**3ª.** La aplicación de la estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes.

**4ª.** Se establecerán modelos de estimación objetiva para estimar, por medio de determinadas variables, el rendimiento neto de los diferentes sectores de las diversas actividades económicas en que se ubiquen contribuyentes de reducida dimensión. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los siguientes elementos, pudiendo utilizarse, para el cálculo del rendimiento neto, una o más de éstos:

**a'** Tipo de actividad.

**b'** Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª,

es de quince millones de colones (¢15.000.000,00), sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**c'** Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1<sup>a</sup>, es de doce millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**d'** Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1<sup>a</sup>; es para el rendimiento bruto, de dieciocho millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**e'** Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1<sup>a</sup> es de diez empleados y de tres millones de colones (¢3.000.000,00) en salarios mensuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**f'** Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1<sup>a</sup> es de 3.000 kilowatios mensuales o 36.000 anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**g'** Superficie de la actividad afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1<sup>a</sup> es de 200 m<sup>2</sup>, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

**h'** Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de estimación objetiva para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección Nacional de Estadística y Censos.

**5ª.** Este régimen se aplicará conjuntamente con el régimen simplificado establecido en el impuesto sobre el valor añadido, cuando así se determine reglamentariamente.

**d)** El de base presunta, como método subsidiario, en los términos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.



## Sección VI

### Bases liquidables

#### Artículo 43.- Base liquidable

1.- La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, además de las reducciones previstas en el artículo 37 de esta Ley, exclusivamente, las siguientes reducciones:

**a)** Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. Se incluirán tanto las aportaciones obligatorias como las voluntarias.

Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

**i)** El diez por ciento (10%) de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el período impositivo.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el porcentaje anterior será el veinte por ciento (20%).

**ii)** 8 salarios base al año.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en un cincuenta por ciento (50%).

Además de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 5 salarios base anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social de los que sea partícipe o mutualista dicho cónyuge o conviviente de hecho, con el límite máximo de 4 salarios base.

**b)** Las pensiones alimentarias a favor del cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, y los

hijos del contribuyente, satisfechas por decisión judicial.

c) Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.

d) Las mejoras que realice el propietario, poseedor o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

2.- La base liquidable especial será igual a la base imponible especial.

#### **Artículo 44.- Compensación de bases liquidables negativas**

1.- Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los tres años siguientes. No obstante, tratándose de rendimientos de actividades económicas agropecuarias y únicamente respecto de éstas, regirá la excepción prevista en el artículo 86 para el impuesto de sociedades.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

2.- Si la base liquidable especial formada por ganancias y pérdidas patrimoniales a las que sea de aplicación el artículo 47, resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los mismos conceptos positivos que se obtengan en los tres años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el

apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables negativas de años posteriores.

**CAPÍTULO III****Cálculo del impuesto****Sección I****Cálculo de la cuota íntegra****Artículo 45.- Cuota íntegra**

La cuota íntegra será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 46 y 47 b) de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

**Artículo 46.- Escala general del impuesto**

1.- La base liquidable general será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

	<b>Tramos colones (base liquidable)</b>	<b>Tarifa</b>
Hasta	1.200.000,00	No sujeta
Sobre el exceso	1.200.000,00 hasta 2.829.000,00	10%
Sobre el exceso	2.829.000,00 hasta 5.160.000,00	15%
Sobre el exceso	5.160.000,00 hasta 7.560.000,00	20%
Sobre el exceso	7.560.000,00 hasta 9.960.000,00	25%
Más de	9.960.000,00	30%

2.- Se entenderá por tipo medio de gravamen el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.

3.- Los tramos de esta tarifa se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

4.- Cuando el contribuyente realice en forma exclusiva una actividad económica cuya base imponible se determine en régimen de estimación objetiva, para el cálculo del impuesto se aplicará a la variable que corresponda según la actividad de que se trate, el factor resultante de aplicar al rendimiento neto obtenido para la actividad o el grupo

estudiado un porcentaje del quince por ciento (15%). El requisito de exclusividad se entenderá cumplido cuando el contribuyente obtenga rendimientos correspondientes a la base especial de este impuesto.

#### **Artículo 47.- Tipos de gravamen fijos**

Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales incluidas en la base imponible especial a la que se refiere el artículo 36 se aplicarán los tipos únicos y definitivos de gravamen, distinguiendo los grupos siguientes según el tipo de activos del que procedan:

- a) Con carácter general del doce por ciento (12%).
- b) A las adquisiciones gratuitas por herencia que superen individualmente, por cada participación, el valor de veinte millones de colones (¢20.000.000,00). Para este cómputo no se incluirá la que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual hasta un valor de treinta millones de colones (¢30.000.000) tres por ciento (3%).

Los montos indicados en el inciso anterior, se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

### **Sección II**

#### **Cálculo de la cuota líquida**

#### **Artículo 48.- Cuota líquida**

1.- La cuota líquida será igual a la cuota íntegra, a menos que por ley posterior se llegara a establecer alguna deducción no prevista en esta Ley, en cuyo caso, el resultado de las operaciones no podrá ser negativo. Por lo tanto, no se generará saldo alguno a favor del contribuyente.

### **CAPÍTULO IV**

#### **Cuota final resultante en la declaración**

#### **Artículo 49.- Cuota final**

La cuota final será el resultado de deducir de la cuota líquida total del impuesto los siguientes importes:

- a) El impuesto satisfecho sobre traspasos de inmuebles que hayan provocado ganancias patrimoniales incluidas en la base imponible especial del impuesto sobre la renta, con el límite del monto de impuesto resultante del gravamen de dichas ganancias patrimoniales.
- b) Las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.
- c) Las cuotas satisfechas por el impuesto sobre sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el impuesto sobre sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.
- d) Las deducciones a que se refiere el artículo 57 que regula la transparencia fiscal internacional.
- e) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del impuesto sobre la renta de no residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

#### **Artículo 50.- Deducción por doble imposición de dividendos**

1.- Se deducirá el importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 46 cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos, siempre que procedan de sujetos pasivos del impuesto de sociedades que no gocen de exención subjetiva y a los que se aplique el tipo general del impuesto societario previsto.

2.- La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

3.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.

#### **Artículo 51.- Deducción por doble imposición internacional**

1.- Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- b) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.
- 2.- A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

## **CAPÍTULO V**

### **Regímenes especiales**

#### **Sección I**

#### **Rentas inmobiliarias**

#### **Artículo 52.- Imputación de rentas inmobiliarias**

1.- En el supuesto de los bienes inmuebles, calificados como tales en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles N° 7509 y sus reformas, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el uno por ciento (1%) al valor de los mismos que correspondería en el impuesto antes citado, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Quando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2.- Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con las normas civiles sobre titularidad.

Quando existan derechos reales de goce o disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3.- En los supuestos de derechos de aprovechamiento por tiempo compartido de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Cuando no pueda determinarse un valor similar al previsto en el apartado 1 anterior se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de un mes por año.

## **Sección II**

### **Régimen de transparencia fiscal interna**

#### **Artículo 53.- Imputación de bases imponibles**

1.- Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el impuesto sobre sociedades en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

No obstante, a la parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio costarricense le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.

2.- La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el periodo impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al periodo impositivo en el que venza dicho plazo.



No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes.

**Artículo 54.- Imputación de otros conceptos**

Los contribuyentes a los que se refiere el artículo anterior tendrán derecho a la imputación:

**a)** De las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este impuesto.

Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

**b)** De los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

**c)** De la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el impuesto sobre sociedades, así como la cuota que hubiere sido imputada a dicha sociedad.

**d)** Si se opta por la imputación en el período impositivo de aprobación de las cuentas anuales, cualquier exceso en la tributación de la sociedad en relación con la que resulte a nivel del socio que impida la compensación plena de los conceptos imputados, dará al socio derecho a la devolución en el período impositivo de este impuesto correspondiente a la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Si se opta por la imputación en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada, en caso de que los conceptos imputados no puedan ser compensados plenamente por insuficiencia en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas, la diferencia será deducida de la cuota a pagar por la sociedad transparente en el impuesto sobre sociedades.

**Artículo 55.- Individualización**

Los conceptos previstos en la presente sección se imputarán a las personas físicas que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de su participación en el capital social, de conformidad con las normas del Código de Comercio. Tales personas podrán pactar en forma expresa otra proporción mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.

### Sección III

#### Transparencia fiscal internacional

#### **Artículo 56.- Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional**

1.- El régimen de transparencia fiscal internacional tiene por objeto imputar a las personas físicas contribuyentes por este impuesto, la renta positiva obtenida por una sociedad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumpliera con los requisitos siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el (cuarto) grado inclusive, tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio costarricense, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

Para computar el porcentaje de control requerido, en los casos de participaciones poseídas por personas físicas residentes, los familiares residentes y las entidades residentes vinculadas, el cómputo se realizará por el porcentaje de participación directa en la entidad no residente. La participación que tengan entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determinen en las personas o entidades vinculadas residentes.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades, sea inferior al ochenta por ciento (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado impuesto.

2.- Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

**a)** Titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de esta Ley o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular.

**b)** Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de esta Ley. (Básicamente dividendos y participaciones en beneficios e intereses).

**c)** Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

**d)** Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias patrimoniales.

No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%), cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

**a')** Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

**b')** Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco por ciento (85%), del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que

cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%) por la entidad no residente.

**3.-** No se imputarán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al quince por ciento (15%) de la renta total o al cuatro por ciento (4%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al impuesto sobre sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de esta Ley.

Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

**4.-** La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio costarricense haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

**5.-** El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en impuesto sobre sociedades.

6.- No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

7.- Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente o por la OCDE como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

8.- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de esta Ley, en relación con la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

9.- Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio costarricense:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

- d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

**10.-** Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado por la OCDE como paraíso fiscal se presumirá que:

- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las rentas anteriores admitirán prueba en contrario.

**11.-** Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 2 de esta Ley.

#### **Sección IV**

##### **Instituciones de inversión colectiva**

##### **Artículo 57.- Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva**

Los contribuyentes que sean socios o partícipes de fondos de inversión y de otras instituciones de inversión colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

- a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.
- b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho

a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

**Artículo 58.- Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales**

1.- Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados por la reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2.- Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

3.- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

## **CAPÍTULO VI**

### **Gestión del impuesto**

#### **Sección I**

#### **Declaraciones y autoliquidaciones**

**Artículo 59.- Obligación de declarar**

1.- Con carácter general los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período fiscal. Por excepción, podrá establecerse un plazo de quince días luego de finalizado el trimestre respectivo cuando se establezca un período impositivo trimestral para el



régimen de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 11 de esta Ley. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.

En consecuencia, existirá la obligación de declarar en los siguientes casos:

- a)** Cuando se obtengan rendimientos del trabajo superiores a las cuantías del apartado siguiente, según procedan de un pagador o de más de un pagador.
- b)** Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto legal o reglamentariamente, como puede ser el caso de pagadores residentes en el extranjero o cuando se perciban pensiones alimenticias del cónyuge o anualidades por alimentos.
- c)** Las personas que ejerzan actividades empresariales o profesionales.
- d)** Los contribuyentes que ejerzan el derecho a deducción por doble imposición interna e internacional.
- e)** Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que no hayan soportado retención o ingreso a cuenta.

2.- No obstante la obligación general de declarar, están excluidos de la misma los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

- a)** Rendimientos del trabajo, con límite de 83 salarios base anuales cuando provengan de un mismo pagador o con el límite de 41 salarios base anuales cuando provengan de varios pagadores y el segundo y sucesivos no superen el treinta por ciento (30%) de la cuantía del principal pagador. Esta excepción también aplicará si el perceptor de los rendimientos del trabajo también obtiene rendimientos complementarios de otra naturaleza siempre que éstos no superen el veinte por ciento (20%) del importe total de los rendimientos del trabajo y tales rendimientos complementarios estén sujetos a retención.
- b)** Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta liberatorios.
- c)** Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 52, con el límite de 2 salarios base anuales.
- d)** Contribuyentes que sólo tengan rentas del capital de cualquier clase por debajo del mínimo vital.

3.- La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.

4.- Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 19 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### **Artículo 60.- Autoliquidación**

1.- Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla dentro de los plazos indicados en el artículo 59 de esta Ley.

2.- El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.

3.- Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

4.- En los supuestos previstos en el artículo 12 apartados 3 y 4 de esta Ley, así como en las adquisiciones gratuitas gravadas por este impuesto, podrá solicitarse a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo medio de gravamen.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo de devengo en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

## **Sección II**

## Pagos a cuenta

### **Artículo 61.- Obligación de practicar pagos a cuenta**

1.- En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones, sobre retribuciones dinerarias.
- b) Ingresos a cuenta, sobre retribuciones en especie.
- c) Pagos fraccionados.

2.- Son sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta o liberatoriamente, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, en los casos, en la cantidad y en la forma que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y en la forma que se establezcan, las siguientes personas o entidades:

- a) Las entidades y las personas jurídicas, incluidas los condominios y las entidades en atribución de rentas del artículo 9 de la ley.
- b) Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas, empresariales o profesionales, respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades. En particular, en materia de abono rentas por alquiler, procederá la retención únicamente cuando se trata del alquiler de locales de negocios o de vivienda para los funcionarios o empleados de una empresa.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el impuesto sobre la renta de no residentes.

3.- Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla o a un establecimiento permanente radicado en territorio costarricense, la entidad o el establecimiento permanente en

el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

4.- Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

5.- En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso al fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

6.- El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

Quando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Quando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

7.- Cuando exista obligación de ingresar a cuenta por retribuciones en especie, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley, debiendo añadir el ingreso a cuenta.

8.- Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos

a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

**9.-** Cuando el contribuyente adquiriera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

**10.-** Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

#### **Artículo 62.- Importe de los pagos a cuenta**

**1.-** Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se tendrán en consideración las circunstancias personales y familiares y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo preceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas.

2.- Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el diez por ciento (10%).

3.- Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el tipo de gravamen.

4.- Los pagos fraccionados que deben practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, se regirán por lo dispuesto en el artículo 101 de esta Ley.

5.- El porcentaje de retención en caso de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 20 aparte 2, será del diez por ciento (10%) y tratándose de los definidos en el aparte 1 de dicho artículo, será de cero por ciento (0%).

### Sección III

#### Liquidaciones previas

##### **Artículo 63.- Liquidación previa**

1.- Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación previa que proceda de conformidad con lo dispuesto en el Código Normas y Procedimientos Tributarios.

2.- Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración Tributaria.

A los contribuyentes no obligados a declarar, por cumplir los requisitos previstos en el artículo 60, aparte 2, anterior, la Administración no podrá girarles liquidaciones previas o definitivas por este impuesto por la diferencia que pudiera producirse entre las retenciones y otros pagos a cuenta y la cuota líquida que correspondería de estar obligados a autoliquidar el impuesto.

##### **Artículo 64.- Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar**

1.- Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación previa dentro de los cuatro meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2.- Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación previa, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes a que se refiere la letra f) del artículo 50 de esta Ley, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada

cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, previas o definitivas, que procedan.

**3.-** Si la liquidación previa no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

**4.-** Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, cuando el contribuyente así lo reclame.

**5.-** Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo.

## **Sección IV**

### **Obligaciones formales**

#### **Artículo 65.- Obligaciones formales de los contribuyentes**

**1.-** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

**2.-** A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en régimen de base cierta estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en las NIC.

No obstante, reglamentariamente podrá simplificarse esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial sea de pequeña cuantía o a los contribuyentes con actividad profesional o artística.



3.- Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine reglamentariamente los libros o registros obligatorios.

4.- A los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de estimación objetiva se les aplicarán las siguientes reglas especiales:

a) No estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

b) Podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudieran tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones de importancia en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponderle, el sujeto pasivo, deberá pagar cualquier diferencia que se llegare a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

c) Para efectos fiscales y sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

**Artículo 66.- Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales**

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Director General de Tributación.

#### **Artículo 67.- Infracciones y sanciones**

1.- Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto al respecto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.

2.- Constituye infracción administrativa dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a un cuarto de salario base.

Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

3.- Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo perceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca

reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas en los mismos términos que los dispuestos en el apartado anterior.

**TÍTULO II****IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES****CAPÍTULO PRELIMINAR****Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto****Artículo 68.- Naturaleza**

Se establece un tributo directo y global que grava la renta de las personas jurídicas y los entes colectivos sin personalidad jurídica de los expresamente indicados en esta Ley que sean residentes en Costa Rica.

**Artículo 69.- Ámbito de aplicación**

El impuesto se aplicará en todo el territorio de la República de Costa Rica.

**CAPÍTULO I****El hecho generador****Artículo 70.- Hecho generador**

1.- Constituirá el hecho generador la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo. Por renta deberá entenderse el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. En particular, forman parte de la renta los rendimientos de actividades económicas, del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales conceptualizadas según la sub sección V del título I de esta Ley, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o financieras por parte de entes públicos, las imputaciones de renta según las definiciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en lo aplicable, y las que deriven de la regulación de este impuesto.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no corresponda con la renta

declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

Asimismo constituirán renta las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, con independencia de si al cierre del período impositivo son o no realizadas.

2.- En los regímenes de transparencia fiscal se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a estos regímenes.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

3.- Será de aplicación la presunción a que se refiere el artículo 5, inciso 3) de esta Ley.

#### **Artículo 71.- Estimación de rentas.**

Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

#### **Artículo 72.- Atribución de rentas.**

1.- Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, y los encargos de confianza, se atribuirán, en los términos pactados, a los socios, persona física, partícipes o beneficiarios, según corresponda, quienes tributarán en el impuesto que les corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.

2.- Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por este impuesto. No obstante, podrá aplicarse el régimen de retenciones y pagos a cuenta regulado en los artículos 101 y 102 de esta Ley.

## **CAPÍTULO II**

### **El sujeto pasivo**

#### **Artículo 73.- Sujetos pasivos**

Serán sujetos pasivos del impuesto, en el tanto realicen actividades o actos o sean titulares de derechos que generen renta sujeta a este impuesto:

- 1.- Las personas jurídicas.
- 2.- Los bancos públicos comerciales, incluyendo al Banco Popular y de Desarrollo Comunal.
- 3.- Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense S.A., Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Fábrica Nacional de Licores, Refinería Costarricense de Petróleo, Junta Administración Portuaria de Desarrollo Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas.
- 4.- Las cooperativas.
- 5.- Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- 6.- Las fundaciones o cualquier ente independientemente de la forma jurídica adoptada, que se dedique a la prestación privada de servicios de educación universitaria o parauniversitaria.
- 7.- Los fideicomisos, excepto los de inversión.
- 8.- Las uniones temporales de empresas.
- 9.- Los grupos de sociedades que opten por el régimen especial regulado en esta Ley.

#### **Artículo 74.- Residencia de los sujetos pasivos**

- 1.- Estarán sujetas las personas jurídicas o entidades que tengan su residencia en territorio costarricense en tanto realicen alguna actividad generadora de renta.
- 2.- Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se

hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

**3.-** Se considerarán residentes en territorio costarricense las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes de Costa Rica.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio costarricense.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio costarricense.

A estos efectos, se entenderá que una persona jurídica tiene su sede de dirección efectiva en territorio costarricense cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

**4.-** El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio costarricense será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor de sus bienes inmuebles.

#### **Artículo 75.- Exenciones**

Estarán exentos del impuesto:

- 1.-** El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso 3) del artículo 74 y el Banco Central de Costa Rica.
- 2.-** Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia que presten sin fines de lucro.
- 3.-** Las sociedades acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas.
- 4.-** Las asociaciones solidaristas y sindicatos.

5.- Las fundaciones y asociaciones civiles declaradas de utilidad pública mediante decreto ejecutivo por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, a los fines públicos, sean de beneficiencia, culturales o ambientales, y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.

6.- La sociedad de seguros de vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.

7.- Las entidades autorizadas y las operadoras de pensiones referidas en el artículo 2 inciso f) de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983, en cuanto a los rendimientos provenientes de los valores en los cuales inviertan los recursos de los fondos de pensiones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72 de dicha Ley.

8.- Las cooperativas y asociaciones civiles de pequeños y medianos productores agrícolas de bienes y servicios, según calificación que haga la Agencia Nacional de Administración Tributaria mediante resolución en consulta con el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

9.- El fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos deberán cumplir al igual que cualquier sujeto pasivo con los deberes formales tributarios, particularmente, con el deber de declarar y con el suministro de información sobre sus actividades con terceros; asimismo, la exención no implica que no sean sujetos a fiscalizar por la Administración Tributaria. La Agencia Nacional de Administración Tributaria reglamentará la forma en que deberá cumplirse con los deberes formales.

### **CAPÍTULO III**

#### **La base imponible**

#### **Artículo 76.- Concepto y determinación de la base imponible**

1.- La base imponible estará constituida por el importe de la renta neta procedente de los rendimientos de actividades



económicas, del capital inmobiliario y mobiliario, las ganancias patrimoniales y los demás elementos indicados en el artículo 71 de esta.

2.- Para calcular el rendimiento neto se podrán deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta Ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rendimientos gravados y no sujetos o exentos, se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a los rendimientos gravados en este impuesto.

3.- Si un mismo sujeto pasivo realiza actividades claramente separables, en que la gestión de las mismas se lleve de modo separado, deberá calcularse la renta neta de cada actividad en forma separada. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre estas actividades.

4.- La base imponible se determinará por el régimen de base cierta y, subsidiariamente, la Administración Tributaria podrá aplicar el régimen de base presunta de conformidad con el artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5.- En el régimen de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley. La contabilidad deberá elaborarse de conformidad con el "Plan General de Contabilidad" que establecerá la Agencia Nacional de Administración Tributaria, mediante resolución publicada en el diario oficial. El plan tendrá como objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos. Se fundamentará en las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que no se opongan a los preceptos establecidos en esta Ley.

La Agencia Nacional de Administración Tributaria contará con un plazo máximo de seis meses a partir de la vigencia de esta Ley para publicar el plan, el cual deberá ser adoptado obligatoriamente por los sujetos pasivos, a partir del siguiente periodo impositivo que inicie luego de publicada la

resolución. Las resoluciones de la Agencia Nacional de Administración Tributaria que establecieran modificaciones al plan, deberán publicarse con no menos de cuatro meses de antelación al inicio del periodo impositivo en que deban ser aplicadas.

**6.-** Para empresas de reducida dimensión, será de aplicación lo dispuesto en los artículos 26 y 42, relativos al régimen de estimación objetiva.

**Artículo 77.- Exclusiones de la base imponible**

- 1.- Los aportes de capital social en dinero o especie.
- 2.- Las revaluaciones de activos fijos. El importe de la revaluación no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revaluados.

**Artículo 78.- Gastos deducibles**

Serán deducibles, en particular y sin perjuicio de la regla general establecida en el artículo 77, inciso 2) de esta Ley, lo siguientes gastos:

- 1.- Los costos de producción de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.
- 2.- Los salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración por servicios personales prestados en forma efectiva, siempre y cuando se hayan efectuado las retenciones establecidas por ley y se cumpla con el pago de las obligaciones de la seguridad social.

Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.

- 3.- Las prestaciones patrimoniales de carácter público que afecten el giro habitual de los sujetos pasivos de este impuesto.
- 4.- Los intereses y gastos financieros relacionados con el giro del negocio de los sujetos pasivos, con las siguientes restricciones:

a) No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado tasas por encima de las del mercado.

b) No serán deducibles los intereses cuando no se practiquen o no se ingresen las retenciones correspondientes a los intereses, o cuando no habiéndose practicado la retención tampoco se ingrese del propio patrimonio el monto correspondiente. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, los intereses podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.

- 5.- Los importes derivados de las posibles insolvencias o, en general, de los incumplimientos de los deudores,

cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a)** Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
- b)** Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas.
- c)** Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d)** Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Los importes que habiendo sido deducidos por posible insolvencia de los deudores, según estas disposiciones, se recuperaren posteriormente, deberán integrarse en la base liquidable del periodo impositivo en que ocurriere la recuperación.

No serán deducibles los importes respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- a)** Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- b)** Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- c)** Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- d)** Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- e)** Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles los importes por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni los importes basados en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, salvo que se trate de los entes sujetos al control de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), en que tales estimaciones globales serán admisibles de conformidad con lo dispuesto en el

artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558, de 3 de noviembre de 1995.

**6.-** Las diferencias cambiarias originadas al cierre del período impositivo, provenientes de pasivos en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables. La Administración Tributaria dictará mediante resolución las regulaciones pertinentes al respecto.

Para los efectos indicados, los contribuyentes sujetos al tributo establecido en esta Ley, que realicen operaciones en moneda extranjera que incida en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión a moneda nacional, utilizando el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Costa Rica a la fecha de realización de la operación, o al cierre del período impositivo, para las operaciones pendientes a esa fecha.

**7.-** La depreciación efectiva para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente y las revaluaciones.

La Administración Tributaria admitirá como métodos técnicamente aceptables para efectuar la revaluación de activos fijos únicamente: a) el uso de la variación en el Índice de Precios al Consumidor Final, experimentada durante del período impositivo de que se trate, según datos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos; b) el uso de la variación de otro índice emitido por un ente competente para una determinada rama de actividad, que tenga una relación más específica con la variación de precios del elemento de activo que se considere.

La Administración Tributaria establecerá el procedimiento para determinar el gasto adicional por depreciación indicado en el párrafo anterior, así como la metodología de afectación a los diferentes períodos impositivos.

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y

procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas comparativas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

El valor de los activos intangibles, cuya conexión con la generación de ingresos futuros sea razonablemente cierta, deberá amortizarse atendiendo a las siguientes disposiciones:

- a) Cuando tuvieren fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los periodos impositivos de su vigencia.
- b) Cuando no tuviesen fecha cierta de extinción, con un límite máximo por periodo impositivo, de la décima parte de su valor.

Como excepción a lo anterior, los gastos preoperativos y de organización de empresas, podrán deducirse en el período fiscal que se causen, o si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, en las proporciones que determine el sujeto pasivo, a partir del inicio de su actividad productiva. Los rubros a tomar en cuenta como gastos preoperativos y de organización son los que serían deducibles íntegramente en el período en que se causen en la hipótesis de que se estuviera en el período operativo, debiendo excluirse los que, por su naturaleza, deban amortizarse o depreciarse.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrá concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley.

Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

**9.-** En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización o depreciación que, de acuerdo con

lo previsto en este artículo, corresponderían a los citados bienes.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra alternativa cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien tendrá, para la entidad cesionaria, la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión. También podrá deducir como gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión, la diferencia entre las cantidades a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción, y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

**10.-** Los gastos generados en el exterior.

#### **Artículo 79.- Gastos no deducibles**

**1.-** No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a)** Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b)** El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- c)** Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no se encuentren respaldadas por

la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.

**d)** Los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. Tampoco serán deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, así como los intereses previstos en el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**e)** Los gastos e inversiones de lujo o de recreo para el personal de las empresas. Cuando estas inversiones se encuentren confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.

**f)** Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

**g)** Los gastos respecto de los cuales proceda legalmente la realización de una retención, sea a cuenta o definitiva y ésta no se practique o ingrese. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.

**h)** Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines de los funcionarios o socios de la sociedad.

**i)** Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges, a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.



**Artículo 80.- Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones gratuitas y societarias**

1.- Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o costo de producción.

2.- Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título gratuito.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 81.3 de esta Ley.

3.- En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

En la adquisición a título gratuito, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título gratuito las subvenciones, las cuales se integrarán en la base imponible por su valor efectivo y según la siguiente distinción: las subvenciones corrientes, entendiéndose por tales las que pretenden complementar el precio de los productos o asegurar un beneficio mínimo, se deben integrar a la base imponible íntegramente en el ejercicio de su concesión; las subvenciones de capital, entendiéndose por tales las que pretenden financiar inversiones, deben integrarse en la base imponible por décimas partes cada año.

4.- En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

5.- En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.

6.- En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

7.- En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.

8.- La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

9.- En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

**10.-** La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.

**11.-** A los efectos de integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas, será de aplicación el mecanismo de corrección monetaria previsto en el artículo 30.2, correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**12.-** Las normas sobre ganancias y pérdidas patrimoniales previstas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas serán de aplicación supletoria en este impuesto.

**Artículo 81.- Reglas de valoración: operaciones vinculadas**

**1.-** La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas directa o indirectamente cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2.- Se considerarán personas o entidades vinculadas directa o indirectamente, en forma horizontal u vertical, las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad hasta por el quinto grado, consejeros o administradores.
- d) Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, de conformidad con las siguientes reglas:
  - i) Posea más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto en otra sociedad.
  - ii) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva.
  - iii) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto.
  - iv) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva.
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- g) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, y hasta el quinto grado de consanguinidad o afinidad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.

- j) Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio costarricense.
- l) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento (5%) o al uno por ciento (1%) si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

**3.-** Para la determinación del valor normal de mercado la Administración Tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- b) Supletoriamente resultarán aplicables:
  - i. Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.
  - ii. Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.
- c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos,

los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

**4.-** La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

**i)** Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

**ii)** Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.

**5.-** La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca con base en un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

**a)** Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.

**b)** Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

**6.-** Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración Tributaria podrá establecer acuerdos con las administraciones de otros estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.

**Artículo 82.- Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención**

1.- Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

i) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio costarricense que traslada su residencia fuera del mismo, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense de la mencionada entidad.

ii) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense que cesa su actividad.

iii) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense son transferidos al extranjero.

2.- La Administración Tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

3.- El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

**Artículo 83.- Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado**

Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

- 1.- Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.
- 2.- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes de los activos fijos, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.
3. Tratándose de elementos patrimoniales amortizables o depreciables integrantes de los activos fijos, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores.

**Artículo 84.- Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos**



1.- Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2.- No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

3.- En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

4.- La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

#### **Artículo 85.- Subcapitalización**

1.- Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades

financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio costarricense con las que esté vinculada, exceda de 3 veces la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

2.- Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.

Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 82.6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

3.- Las disposiciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán a las operaciones con personas o entidades residentes en el territorio costarricense cuando la suma total de la tributación de la entidad financiada y la de las personas o entidades que financian sea inferior a la que resultaría si los intereses y otros gastos financieros tuvieran la consideración de dividendos.

#### **Artículo 86.- Reinversión de beneficios extraordinarios**

1.- Quedará a opción del sujeto pasivo no integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del activo fijo, tangible o intangible, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento (5%) sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. Mientras

transcurre ese plazo, no correrá la prescripción de la parte de la obligación tributaria relacionada con este beneficio.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

2.- La Administración Tributaria podrá aprobar planes con plazos especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

3.- El importe de la renta no integrada en la base imponible especial se sumará a la base imponible general por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se realizó la inversión.

4.- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de depreciación o amortización, de los admitidos en el artículo 78, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

5.- En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél.

#### **Artículo 87.- Compensación de bases imponibles negativas**

1.- Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos, salvo en el caso de empresas agropecuarias, en que este plazo podrá extenderse hasta cinco años en las proporciones que determine el sujeto pasivo. Las empresas que realicen actividades agropecuarias combinadas con actividades de otro tipo, deberán llevar

cuentas separadas de actividad agropecuaria para poder realizar las compensaciones correspondientes. El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho de crédito a favor del sujeto pasivo susceptible de compensación o devolución según las normas generales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.- En caso de transmisión de una participación en una sociedad con pérdidas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios transmitentes, realizadas por cualquier título, y el valor de transmisión, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Más del cincuenta por ciento (50%) del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al veinticinco por ciento (25%) en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3.- Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1, a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4.- Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5.- El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

**Artículo 88.- Otras reducciones a la base imponible en carácter de exención**

Reducirán la base imponible de este impuesto:

**1.-** Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.

**2.-** Las mejoras que realice la entidad propietaria, poseedora o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

#### **CAPÍTULO IV**

##### **Período impositivo y devengo del impuesto**

###### **Artículo 89.- Período impositivo**

**1.-** El período impositivo será del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general períodos impositivos especiales, por rama de actividad y para casos de subsidiarias, sucursales y agencias de empresas no residentes en Costa Rica.

**2.-** En todo caso concluirá el período impositivo:

- a)** Cuando la entidad se extinga.
- b)** Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio costarricense al extranjero.
- c)** Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.

Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 15.3 de esta Ley.

- d)** Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación

de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a esta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria.

3.- El período impositivo no excederá de doce meses.

4.- También será de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto que reúnan los requisitos para el régimen simplificado de estimación objetiva el período trimestral a que se refiere el artículo 11 de esta Ley

#### **Artículo 90.- Devengo del impuesto**

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

### **CAPÍTULO V**

#### **Deuda Tributaria**

#### **Artículo 91.- El tipo de gravamen**

El tipo aplicable a la base imponible será el treinta por ciento (30%). No obstante, para el caso de un sujeto pasivo de este impuesto que cumpla los requisitos del régimen simplificado de estimación objetiva se le aplicará el tipo del quince por ciento (15%) a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

#### **Artículo 92.- Cuota íntegra**

Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

### **CAPÍTULO VI**

#### **Deducciones para evitar la doble imposición**

**Artículo 93.- Deducción para evitar la doble imposición interna: Dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna**

1.- Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en Costa Rica se deducirá el cien por ciento (100%) de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos.

2.- La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible.

3.- La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que deriven de rentas no sujetas en el impuesto de la entidad receptora y, por tanto, este tipo de distribuciones no conformará la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el inciso 2) de este artículo ni formarán parte de la renta gravable. En particular, la deducción no se aplicará respecto de las siguientes rentas no sujetas en el impuesto de la persona jurídica:

a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre los mismos de acuerdo con las normas previstas en el presente artículo.

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley.

4.- Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio costarricense que tributen al tipo general de gravamen, se deducirá de la cuota íntegra el cien por ciento (100%) del resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieren sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación, o al importe de las ganancias patrimoniales computadas si éste fuere menor. El importe del beneficio no distribuido se calcula por la diferencia entre el valor teórico al momento de la adquisición y el valor teórico al momento de la transmisión, entendiéndose por valor teórico de las acciones el que deriva de la contabilidad de la sociedad, representado por el patrimonio de ésta, sus activos y reservas, menos las deudas.

Cuando, por aplicación de la norma relativa a reinversión de beneficios extraordinarios, se difiera la tributación de las plusvalías, esta deducción no será aplicable.

Esta deducción no se aplicará respecto de acciones que provengan de la transmisión de acciones de sociedades registradas en una bolsa de valores costarricense, las cuales tributarán en la base especial de la sociedad al tipo al que se refiere la letra b) del artículo 47 de esta Ley, sin deducción alguna en la cuota.

Cuando, por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los



beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.

5.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

**Artículo 94.- Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo**

1.- Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en forma directa o a través de un establecimiento permanente o una sucursal, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

b) El importe de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

2.- El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3.- Para efectos de determinar la menor de las cantidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en caso de que el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

4.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

**Artículo 95.- Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y plusvalías de fuente extranjera**

Con el fin de evitar la doble imposición económica internacional que pudiera producirse cuando un sujeto pasivo residente en Costa Rica obtiene un dividendo o una ganancia patrimonial procedentes de una entidad no residente que tributó en el Estado de la fuente por un impuesto análogo al aquí regulado, podrá aplicarse la deducción por doble imposición económica en las condiciones que a continuación se regulan:

**1.-** Para aplicarse la deducción, las entidades deben reunir los siguientes requisitos:

**a)** La entidad no debe residir en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

**b)** La participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente debe ser, al menos, del cinco (5%). Se entiende por participación directa la que se tenga en la entidad no residente y por participación indirecta la que se tenga en otra entidad, residente o no residente, que, a su vez, tenga participación en la entidad no residente en que se tenga participación directa. Para efectos de determinar el cinco (5%) indicado, deberán tomarse en consideración, en forma conjunta, ambos tipos de participación.

**c)** La participación de al menos el cinco (5%) en el capital de la entidad no residente debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o al día en que produzca la transmisión.

**2.-** Las rentas susceptibles de generar el derecho a la deducción son las siguientes:

**a)** Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense.

**b)** Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.

**3.-** El importe de la deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible.

En el caso de ganancias patrimoniales, el importe de la deducción será igualmente el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios no distribuidos, correspondientes a la participación transmitida, generados por la entidad no residente durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida o al importe de la renta computada si es inferior. Cuando, por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.

**4.-** De aplicarse esta deducción, la pérdida de valor de la participación de la entidad residente en Costa Rica en el capital de la no residente a causa de la distribución de los beneficios de esta última no es partida deducible a efectos de determinar su base imponible en el impuesto sobre las personas jurídicas, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en Costa Rica a través de cualquier transmisión de la participación sin derecho a deducción sobre la ganancia patrimonial obtenida.

**5.-** Si la entidad participada reúne los requisitos anteriores y, simultáneamente, obtiene rentas que son imputables en transparencia fiscal internacional, los dividendos derivados de las mismas no dan derecho a esta deducción. No obstante lo anterior, cuando la entidad participada obtenga simultáneamente rentas imputables en transparencia fiscal internacional y otras derivadas de actividades empresariales, la entidad perceptora del dividendo o de la ganancia patrimonial tendrá derecho a la deducción en la parte que corresponda a las rentas empresariales. El dividendo no se integrará en la base imponible en la parte que proceda de rentas imputadas por transparencia fiscal internacional. A efectos de determinar las rentas objeto de distribución, se atenderá al acuerdo social y, de no mediar mención expresa al respecto, se entenderán distribuidas, en primer lugar, las rentas que dan derecho a la deducción. El mismo criterio se aplicará a la deducción por ganancias patrimoniales por transmisión de participaciones.

6.- Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio costarricense.

7.- Cuando la deducción no pueda practicarse por insuficiencia de la cuota íntegra, la cuantía no deducida puede serlo en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

## **CAPÍTULO VII**

### **Deducciones de pagos a cuenta**

#### **Artículo 96.- Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados**

Serán deducibles de la cuota íntegra:

- a. Las retenciones a cuenta
- b. Los ingresos a cuenta
- c. Los pagos fraccionados
- d. La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Quando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto, las deducciones a que se refiere el artículo 49. La diferencia resultante generará un derecho de crédito a favor del contribuyente, en los términos previstos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## **CAPÍTULO VIII**

### **Gestión del impuesto**

#### **Sección I**

#### **Declaraciones y autoliquidaciones**

#### **Artículo 97.- Obligación de declarar**

1.- Con carácter general los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período impositivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.

En consecuencia, existirá la obligación de declarar cuando se obtengan rentas de las definidas en el artículo 71 de la presente Ley. Serán de aplicación, en lo conducente, las normas previstas en el artículo 60 apartado 1 de esta Ley relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2.- No obstante la obligación general de declarar, las entidades en régimen de atribución de rentas, no estarán en la obligación de presentar la declaración de este tributo, sin perjuicio de las obligaciones de las personas físicas relacionadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3.- Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.

4.- La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

#### **Artículo 98.- Autoliquidación**

1.- Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla en el lugar y forma determinados reglamentariamente.

2.- El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.

#### **Artículo 99.- Pagos a cuenta**

Serán de aplicación, en lo que corresponda, la clasificación de pagos a cuenta establecida en el artículo 62, apartado uno, referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

#### **Artículo 100.- Retenciones e ingresos a cuenta**

1.- El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por

ellas, las entidades privadas, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios y las sujetas en el régimen de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto o rentas en el régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que, sin superar el diez por ciento (10%), se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense que operen en él mediante establecimiento permanente, con el límite del diez por ciento (10%) indicado.

**2.-** En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondieren a la base especial del impuesto sobre la renta de las personas físicas si el perceptor fuere una persona física, de conformidad con el artículo 36 de esta Ley, el tipo de retención a cuenta para efectos de este impuesto será igual al tipo de gravamen que corresponda según el artículo 47 de esta Ley.

**3.-** El sujeto obligado a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiere producido la práctica de las mismas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán mediante resolución general de la Agencia Nacional de Administración Tributaria.

**4.-** El sujeto obligado a retener deberá expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

**5.-** Reglamentariamente se establecerá los supuestos en los que no deberá practicarse retención. En particular, no se practicará retención en:

- a)** Las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 75 de esta Ley.

- b) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.
- c) Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades.
- d) Los dividendos o participaciones en beneficios pagados a otras sociedades residentes en Costa Rica.

6.- Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos fraccionados citados en el artículo 101 de esta Ley.

Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional, o en sus agencias, o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención, utilizando para ello una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones efectuadas durante el mes.

#### **Artículo 101.- El pago fraccionado**

El último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso. En caso de que el sujeto pasivo tenga un período impositivo especial, los pagos deberán hacerse en tres cuotas trimestrales, iguales y sucesivas, seis meses después del inicio del período impositivo correspondiente.

Servirá de base para calcular las cuotas de pagos fraccionados el impuesto determinado en el ejercicio

impositivo inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos impositivos , el que fuere mayor.

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos impositivos anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos fraccionados se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de marzo de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses referidos en el párrafo primero de este artículo.

Del impuesto total que se liquide al presentarse la correspondiente declaración, deberán deducirse los pagos fraccionados que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro del lapso previsto para la presentación y pago de la declaración, a que se refiere esta Ley.

Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período impositivo en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos fraccionados cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esta dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período impositivo de que se trate.

**Artículo 102.- Liquidaciones previas y devolución de oficio**

Serán de aplicación a este impuesto las normas sobre liquidaciones previas y devolución de oficio previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los



artículos 63 y 64 de esta Ley, así como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## **Sección II**

### **Obligaciones contables**

#### **Artículo 103.- Obligaciones contables**

1.- Los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus registros contables y sus declaraciones de impuesto. Para esos efectos, tratándose de elementos que afectan varios períodos impositivos distintos de aquel en que se generaron los ingresos, gastos o inversiones respectivas, el período de prescripción deberá computarse, en relación con dichos elementos, tomando como referencia el período impositivo afectado.

2.- Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine reglamentariamente los libros o registros obligatorios.

## **CAPÍTULO IX**

### **Regímenes tributarios especiales**

#### **Sección I**

##### **Regímenes tributarios especiales en particular**

#### **Artículo 104.- Definición**

1.- Son regímenes tributarios especiales los regulados en el presente título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2.- Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente título.

#### **Sección II**

## Transparencia Fiscal

### Artículo 105.- Régimen de transparencia

1.- Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

**a)** Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

**a')** Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

**b')** Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a 5 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto definidas en el artículo 53 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores.

- Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento (5%) de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en la siguiente:

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. No serán asimilables a los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada no procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

**b)** Las sociedades en que más del setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el cincuenta por ciento (50%) de los beneficios de aquéllas.

**2.-** Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por el impuesto sobre la renta de las personas físicas o por este impuesto.

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del período impositivo.

**3.-** La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este impuesto. Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con las rentas positivas obtenidas por la sociedad.

**4.-** Se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos de este impuesto:

**a)** Las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto.

Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

**b)** Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

**c)** La cuota satisfecha por la sociedad transparente por este impuesto, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.

**5.-** Las sociedades transparentes tributarán por este impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo y tendrán, para todos los efectos, la condición de pagos debidos.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio costarricense tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Costa Rica.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este impuesto ni por el impuesto sobre la renta de las personas físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los

valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

### **Artículo 106.- Criterios de imputación**

1.- Las imputaciones se realizarán a las personas o entidades que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de su participación en el capital social, de conformidad con las normas del Código de Comercio. Tales personas o entidades podrán pactar en forma expresa otra proporción, pero deberán hacerlo, mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.

2.- La imputación se realizará:

a) Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada.

b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el impuesto sobre la renta de las personas físicas o por este impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

3.- Será de aplicación lo dispuesto en el artículo 55, inciso d) de esta Ley.

## **Sección III**

### **Transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva**

### **Artículo 107.- Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes**

1.- Las entidades contribuyentes de este impuesto incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una

entidad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren las circunstancias siguientes:

**a)** Que por sí solas, o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 82 de esta Ley o con personas físicas que tengan vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, con personas que sean socios, directivos o funcionarios de la entidad contribuyente de este impuesto, o con personas físicas o jurídicas facilitadas por oficinas dedicadas a la constitución de sociedades y otras formas jurídicas sin actividad económica sustancial, una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio costarricense, en la fecha del cierre del período impositivo de esta última.

Tanto las personas como las entidades vinculadas pueden ser residentes o no residentes en territorio costarricense.

Para el cómputo del porcentaje de control, hay que tener en cuenta el conjunto de personas o entidades vinculadas. Las participaciones que posean la entidad residente, las personas físicas vinculadas residentes y no residentes, y las entidades residentes vinculadas se computarán por el porcentaje de participación directa en la entidad no residente. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determina en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio costarricense.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

**b)** Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, sea inferior al 80 por 100 (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.

2.- Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

**a)** Titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular.

**b)** Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**c)** Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

**d)** Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias patrimoniales.

No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%), cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

**a')** Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

**b')** Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco (85%), del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%) por la entidad no residente.

**3.-** No se incluirán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al cuatro por ciento (4%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

**4.-** Estarán obligadas a la inclusión las entidades residentes en territorio costarricense comprendidas en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

**5.-** La inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio costarricense haya concluido su período impositivo que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes al ejercicio social, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

**6.-** El importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley.

**7.-** No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.



Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

**8.-** Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:

**a)** Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, efectivamente satisfechos por la entidad no residente, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

**b)** El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá del impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente o por la OCDE como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

**9.-** Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en el apartado 9 del artículo 81 de esta Ley. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva incluida en la base imponible.

**10.-** Los sujetos pasivos a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio costarricense:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

**11.-** Cuando la entidad participada resida en un país o territorio clasificado como paraíso fiscal por la OCDE se presumirá que:

- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

**Artículo 108.- Instituciones de inversión colectiva**

Serán de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto las normas sobre instituciones de inversión colectiva previstas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

## Sección IV

### Régimen de los grupos de sociedades

#### **Artículo 109.- Definición**

1.- Los grupos de sociedades podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las sociedades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2.- Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada sociedad en caso de no ser de aplicación el régimen de los grupos de sociedades.

#### **Artículo 110.- Sujeto pasivo**

1.- El grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo.

2.- La sociedad dominante tendrá la representación del grupo de sociedades y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades.

3.- La sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación, excepción hecha del pago de la deuda tributaria y la presentación de la declaración.

4.- Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del impuesto sobre sociedades que afecta al citado grupo de sociedades.

#### **Artículo 111.- Responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de los grupos de sociedades**

Las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

#### **Artículo 112.- Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes**

1.- Se entenderá por grupo de sociedades el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y en comanditas por acciones residentes en territorio costarricense formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. También serán consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al impuesto sobre sociedades.

2.- Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del noventa por ciento (90%) del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido al menos con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio costarricense, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.

3.- Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras a) y b) del apartado anterior.

4.- No podrán formar parte de los grupos de sociedades, las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que gocen de exención por este impuesto.

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 201 inciso c) del Código de Comercio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo de sociedades.

5.- El grupo de sociedades se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante fusión, escisión o aportación de activos, de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto en este capítulo resultará de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración Tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Dicha comunicación deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades.

**Artículo 113.- Inclusion o exclusión de sociedades en el grupo**

1.- Las sociedades sobre las que se adquiriera una participación como la definida en el apartado 2.a) del artículo anterior, se integrarán obligatoriamente en el grupo de sociedades con efecto del período impositivo siguiente. En el caso de sociedades de nueva creación la integración se producirá desde el momento de su constitución, siempre que en el mismo reunieran los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.

2.- Las sociedades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de sociedades con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.

**Artículo 114.- Determinación del dominio indirecto**

1.- Cuando una sociedad tenga en otra sociedad al menos el noventa por ciento (90%) de su capital social, y, a su vez, esta segunda se halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás sociedades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%) para que la sociedad indirectamente participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades y, además, será preciso que todas las sociedades intermedias integren el grupo de sociedades.

2.- Si en un grupo de sociedades coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%).

3.- Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el noventa por ciento (90%) del capital social.

**Artículo 115.-            Aplicación del régimen de los grupos de sociedades**

1.- El régimen de los grupos de sociedades se aplicará por el solo hecho de que así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará los mencionados acuerdos a la Administración Tributaria, con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

2.- Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior podrán adoptarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de los grupos de sociedades, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

3.- Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo de sociedades deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo

en el que deban tributar en el régimen de los grupos de sociedades.

**4.-** Ejercitada la opción, el régimen de los grupos de sociedades se aplicará durante tres períodos impositivos consecutivos, pudiendo las sociedades integrantes del grupo acordar acogerse al mismo durante otros tres períodos impositivos y así sucesivamente, mediante el cumplimiento de lo previsto en los apartados 1 y 2.

**Artículo 116.- Determinación de la base imponible del grupo de sociedades**

**1.-** La base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

**2.-** No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La diferencia negativa no tendrá la consideración de renta gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo de sociedades.

**Artículo 117.- Eliminaciones**

**1.-** Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que

ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente capítulo.

2.- Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo.

3.- No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna de acuerdo con lo previsto en el artículo 94 apartado 3 de esta Ley.

#### **Artículo 118.- Incorporaciones**

1.- Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades cuando se realicen frente a terceros.

2.- Cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación.

#### **Artículo 119.- Compensación de bases imponibles negativas**

1.- Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 87 de esta Ley.

2.- Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo con el límite de la base imponible de la propia sociedad.

#### **Artículo 120.- Reinversión**

1.- Las sociedades del grupo podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo. La reinversión



podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo.

2.- La reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo de sociedades.

**Artículo 121.- Período impositivo**

1.- El período impositivo del grupo de sociedades coincidirá con el de la sociedad dominante.

2.- Cuando alguna de las sociedades dependientes concluyere un período impositivo de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual, dicha conclusión no determinará la del grupo de sociedades.

**Artículo 122.- Cuota íntegra del grupo de sociedades**

Se entenderá por cuota íntegra del grupo de sociedades la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen de la sociedad dominante a la base imponible del grupo de sociedades.

**Artículo 123.- Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo de sociedades**

1.- La cuota íntegra del grupo de sociedades se minorará en el importe de las deducciones previstas en la presente Ley.

Los requisitos establecidos para disfrutar de las mencionadas deducciones se referirán al grupo de sociedades.

2.- Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de deducir en el momento de su inclusión en el grupo de sociedades podrán deducirse en la cuota íntegra del mismo con el límite que hubiere correspondido a aquélla en el régimen individual de tributación.

**Artículo 124.- Obligaciones de información**

1.- La sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance y el estado de pérdidas y ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo.

2.- Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la

sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

3.- A los documentos a que se refiere el apartado 1, se acompañará la siguiente información:

- a) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores pendientes de incorporación.
- b) Las eliminaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.
- c) Las incorporaciones realizadas en el período impositivo, igualmente justificadas en su procedencia y cuantía.
- d) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo de sociedades y las realizadas a efectos de la elaboración de los documentos a que se refiere el apartado 1.

**Artículo 125.- Causas determinantes de la pérdida del régimen de los grupos de sociedades**

1.- El régimen de los grupos de sociedades se perderá por las siguientes causas:

- a) La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios determinan la aplicación del régimen de base presunta.
- b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.

2.- La pérdida del régimen de los grupos de sociedades se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las sociedades integrantes del grupo tributar en régimen individual por el mismo.

**Artículo 126.- Efectos de la pérdida del régimen de declaración consolidada y de la extinción del grupo de sociedades**

1.- En el supuesto de que existieran, en el período impositivo en que se extinga el grupo de sociedades o se pierda el régimen de los grupos de sociedades, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo de sociedades o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de los grupos de sociedades.

b) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las bases imponibles negativas del grupo de sociedades, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el artículo 87 apartado 1 de esta Ley, contado a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo de sociedades.

c) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo de sociedades, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo.

La compensación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

2.- Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que se hubieren realizado, en la proporción en que hubieren contribuido a los mismos.

3.- Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo de sociedades dejen de pertenecer al mismo.

**Artículo 127.- Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades**

1.- La sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo de sociedades, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos establecidos en esta Ley y demás normas de desarrollo.

Idéntica obligación le incumbe respecto del pago fraccionado.

2.- La declaración deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante.

3.- Las declaraciones complementarias que deban practicarse en caso de extinción del grupo de sociedades, pérdida del régimen de los grupos de sociedades o separación de sociedades del grupo, se presentarán dentro de los quince días naturales siguientes a los seis meses posteriores al día en que se produjeron las causas determinantes de la extinción, pérdida o separación en que venía figurando en la entidad anterior.

**Sección V**

**Régimen de las uniones temporales de empresa**

**Artículo 128.- Uniones temporales de empresa**

1.- Las uniones temporales de empresas personas jurídicas, tales como consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, deberán inscribirse en un registro especial que llevará la Agencia Nacional de Administración Tributaria y tributarán en régimen de transparencia fiscal con las siguientes excepciones:

- a) Las citadas uniones no tributarán por este impuesto, por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
- b) No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

2.- La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

## Sección VI

### Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

#### **Artículo 129.- Entidades de tenencia de valores extranjeros**

1.- Las entidades cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al cinco por ciento (5%) y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, podrán acogerse al régimen previsto en el presente capítulo.

2.- En aquellos períodos impositivos en que los que la entidad tenga la consideración de sociedad transparente, no podrá disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo.

3.- Las entidades acogidas al régimen previsto en el presente capítulo no podrán formar parte de los grupos de sociedades a que se refiere el capítulo VII del presente título.

#### **Artículo 130.- Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense**

1.- Los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio costarricense no se integrarán en la base imponible, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación al que se refiere el artículo anterior, se hubiese poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día que

sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios. Para el cómputo del citado plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad con la que se tenga alguna de las relaciones previstas para los grupos de sociedades en el artículo 119 de esta Ley.

**b)** Que las rentas de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que este requisito no se cumple si la entidad participada se encuentra en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A estos efectos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

**i)** Con carácter general los ingresos obtenidos por la entidad participada deben proceder, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades empresariales en el sentido del artículo 22 de esta Ley. También se entenderán comprendidos entre dichos ingresos los derivados de la transmisión de elementos primordiales afectos a la realización de actividades empresariales y los dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de la participación de entidades no residentes en territorio costarricense que cumplan los requisitos previstos en el presente apartado respecto de las que la entidad residente en territorio costarricense tenga una participación directa o indirecta, igual o superior al cinco por ciento (5%).

**ii)** Tratándose de comercio al por mayor tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

**iii)** Tratándose de servicios tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de la presentación de servicios que sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o

territorio diferente del costarricense cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

**iv)** Tratándose de operaciones crediticias y financieras tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de préstamos y créditos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

**v)** Tratándose de la realización de operaciones de seguro y reaseguro tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

**2.-** Las rentas obtenidas en la trasmisión de la participación no se integrarán en la base imponible, a condición de que:

**a)** Se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. Los requisitos previstos en las letras b) y c), deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. El requisito previsto en la letra a) se entenderá referido al día en que se produzca la trasmisión.

**b)** La persona o entidad adquirente, si es residente en territorio costarricense, no esté vinculada con la entidad transmitente.

**3.-** No se integrará en la base imponible de la entidad que percibe los dividendos o la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios

haya tributado en Costa Rica con ocasión de una trasmisión anterior de la participación.

**4.-** Los dividendos o participaciones en beneficios y rentas obtenidas en la trasmisión de la participación que no se hubieren integrado en la base imponible no tendrán derecho a las deducciones previstas en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

**Artículo 131.- Distribución de beneficios**

Los beneficios distribuidos con cargo a rentas no integradas en la base imponible recibirán el siguiente tratamiento:

**a)** Cuando el preceptor sea una entidad sujeta a este impuesto, los beneficios percibidos no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha entidad preceptora podrá aplicar la deducción internacional en los términos previstos en los artículos 95 y 96 de esta Ley respecto a los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.

**b)** Cuando el preceptor sea una persona sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el beneficio distribuido no dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha persona física podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el artículo 51 de esta Ley, respecto de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.

**c)** Cuando el preceptor sea una persona física o entidad no residente en territorio costarricense, el beneficio distribuido, cuando proceda de rentas no integradas en la base imponible, no se entenderá obtenido en territorio costarricense. A estos efectos se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas no integradas en la base imponible.



Lo dispuesto en esta letra no se aplicará cuando el preceptor del beneficio resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La entidad que distribuye el beneficio deberá consignar en Acta de Asamblea de Accionistas el importe de las rentas no integradas en la base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, y facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir lo previsto en las letras anteriores.

**Artículo 132.-            Aplicación de este régimen**

**1)** Los sujetos que deseen disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo deberán solicitarlo a la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

Las solicitudes se entenderán estimadas una vez transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**2)** El disfrute del régimen previsto en el presente capítulo está condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria.

**TÍTULO III****IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES****Capítulo preliminar****Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación****Artículo 133.- Naturaleza y objeto**

El impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes a que se refiere el artículo 5° de esta Ley.

**Artículo 134.- Ámbito de aplicación**

El presente impuesto se aplicará en todo el territorio costarricense.

**Artículo 135.- Normativa aplicable**

El impuesto se rige por el presente Título, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, según proceda.

**Artículo 136.- Tratados y convenios**

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen o que lleguen a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución de Costa Rica.

**CAPÍTULO I****Elementos personales****Artículo 137.- Contribuyentes**

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas, las jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense conforme al artículo siguiente, que obtengan rentas en el mismo.
- b) Las personas físicas que sean residentes en Costa Rica por alguna de las circunstancias previstas en el

apartado 4 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**Artículo 138.-            **Residencia en territorio costarricense****

La residencia se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley para las personas físicas, y en el artículo 74 para las jurídicas y otras entidades.

**Artículo 139.-            **Individualización de rentas****

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 10 de esta Ley, sobre individualización de rentas.

**Artículo 140.-            **Responsables****

Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o administrador de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 158 de esta Ley, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

**Artículo 141.-            **Representantes****

1.- Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en Costa Rica, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio costarricense por el contribuyente, así lo requiera la Administración Tributaria.

El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo y con las formalidades que se fijen reglamentariamente.

2.- El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituirá infracción tributaria administrativa, sancionable con multa de 3 salarios base y

podrá disfrutar de las reducciones a que se refiere el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 142.- Domicilio fiscal**

1.- Los contribuyentes no residentes tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en Costa Rica:

a) Cuando operen a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Costa Rica. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquél en el que radique el mayor valor del activo fijo.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del retenedor.

2.- Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

**Capítulo II****Hecho generador y exenciones****Artículo 143.- Hecho generador**

1.- Constituye el hecho generador la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, en territorio costarricense por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2.- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

**Artículo 144.- Rentas obtenidas en territorio costarricense**

1.- Se considera rentas obtenidas en territorio costarricense o de fuente costarricense las siguientes:

**a)** Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

**b)** Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente según se detalla a continuación:

**i)** Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio costarricense. No se considerarán obtenidos en territorio costarricense los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del veinte por ciento (20%) del precio de adquisición de dichos elementos.

**ii)** Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio costarricense, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio costarricense aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio costarricense o se refieran a bienes situados en el mismo.

**iii)** Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio costarricense de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad

relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

**c)** Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio costarricense.

**d)** Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en Costa Rica.

**e)** Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio costarricense o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio costarricense.

**f)** Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio costarricense o de derechos relativos a los mismos, como alquileres, usufructos y otras contrataciones de bienes raíces.

**g)** Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles situados en territorio costarricense no afectos a actividades económicas.

**h)** Las ganancias patrimoniales:

**i)** Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio costarricense.

**ii)** Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio costarricense o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

**iii)** Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en dicho territorio o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio costarricense.

- Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su

titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio costarricense.

**i)** Las provenientes del transporte y comunicaciones entre la República de Costa Rica, y países extranjeros, y viceversa. Se incluyen dentro de este inciso las transmisiones de noticias internacionales, radionovelas, telenovelas, películas, grabaciones, discos fonográficos, historietas y en general cualquier medio de difusión similar de imágenes y sonidos.

**2.-** Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán, asimismo, obtenidos en territorio costarricense los rendimientos satisfechos por:

**a)** Personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes en territorio costarricense.

**b)** Establecimientos permanentes situados en dicho territorio.

**3.-** Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:

**a)** Los satisfechos por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en la letra siguiente cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en esta letra los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías que impliquen importación al territorio costarricense, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

**b)** Los satisfechos por razón de las prestaciones de servicios a que se refiere el subapartado b') de la letra b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio costarricense y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio costarricense.

**c)** Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.



**d)** Los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

**e)** Los rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en el extranjero.

**4.-** Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**Artículo 145.- Rentas exentas**

Estarán exentas de este impuesto las siguientes rentas:

**a)** Las rentas mencionadas en el artículo 6 de esta Ley, percibidas por personas físicas.

**b)** Las provenientes de las inversiones del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

**c)** Las rentas provenientes de intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior- o a las entidades financieras de éstos- reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos, efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior, por la importación de mercancías. Tampoco se pagará impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagadas a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.

**d)** En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en Costa Rica sin mediación de establecimiento permanente, estarán exentas las rentas pagadas por el contribuyente que realiza los servicios y actividades indicadas a otros contribuyentes de este impuesto por concepto de los

gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

**Artículo 146.- Regímenes de cálculo del impuesto**

1.- Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente de la presente Ley.

2.- Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

**CAPÍTULO III**

**Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente**

**Artículo 147.- Rentas imputables a los establecimientos permanentes**

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

**Artículo 148.- Diversidad de establecimientos permanentes**

1.- Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio costarricense, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y

se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que realicen actividades claramente separables.
- b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.

2.- En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

**Artículo 149.- Determinación de la base imponible**

1.- La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para rendimientos de actividades económicas, sin perjuicio de lo dispuesto en las letras siguientes:

a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a la persona física titular o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

i) Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.

ii) Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.

iii) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores o recursos realizada por el establecimiento permanente y su relación con el costo total de dichos factores o recursos.

c) En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:

i) Ventas brutas.

ii) Costos y gastos directos.

iii) Inversión media en elementos de activo fijo afecto a actividades o explotaciones económicas.

**iv)** Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

**d)** En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

**2.-** Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con la persona física titular o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, ya estén situados en territorio costarricense o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 81 de esta Ley.

**3.-** El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de esta Ley.

**4.-** Cuando las operaciones realizadas en Costa Rica por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en el territorio de la República, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

**a)** Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 81 de esta Ley para las operaciones vinculadas, determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del impuesto sobre sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

**b)** Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

**i)** La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale la Agencia Nacional de Administración Tributaria sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se

adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

**ii)** La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

**5.-** Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio costarricense consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

**a)** Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

**b)** Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración Tributaria, los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración de inscripción y declarar su domicilio fiscal en territorio costarricense, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

**c)** No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en la letra a) anterior cuando el establecimiento permanente no dispusiese de contabilidad

separada de las rentas obtenidas en territorio costarricense.

d) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en la letra a) anterior, las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

#### **Artículo 150.- Deuda tributaria**

1.- A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del treinta por ciento (30%).

2.- Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto para los dividendos en el artículo 155 inciso f) de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo anterior de esta Ley, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

3.- En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

4.- Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota íntegra del impuesto, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y condiciones previstos reglamentariamente.

#### **Artículo 151.- Período impositivo y devengo**

1.- El período impositivo será coincidente con el de su casa matriz o el de la persona física titular del establecimiento, sin que pueda exceder de doce meses. Cuando no se hubiese

declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

La comunicación del período impositivo deberá formularse en la forma que determine la Administración Tributaria o, en su defecto, en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

2.- Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquellos en que la casa matriz traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

3.- El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

**Artículo 152.- Declaración y obligaciones contables y formales**

1.- Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente según las reglas del impuesto sobre sociedades.

2.- Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.

3.- Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en Costa Rica por las normas del impuesto sobre sociedades.

**Artículo 153.- Pagos a cuenta**

1.- Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del impuesto sobre sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.



2.- Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio costarricense.

#### **CAPÍTULO IV**

##### **Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente**

##### **Artículo 154.- Base imponible**

1.- Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro o monto total.

2.- La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

3.- La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la subsección 4.<sup>a</sup> de la sección I, del Capítulo II del Título I, salvo el artículo 28, apartado 2, y en el capítulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título gratuito, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

4.- En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio costarricense se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 52 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

##### **Artículo 155.- Tipos de gravamen y cuota tributaria**

1.- La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

- a) Con carácter general, el veinticinco por ciento (25%). Se incluyen en este tipo el asesoramiento técnico-

financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, y los conceptos no incluidos en las letras siguientes.

**b)** Por las pensiones y jubilaciones percibidos por personas físicas no residentes, así como los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, el diez por ciento (10%).

**c)** Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios profesionales ejecutados sin que medie relación de dependencia, el quince por ciento (15%).

**d)** Por los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio costarricense, siempre que no sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de Costa Rica en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales, el ocho por ciento (8%).

**e)** Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, el diez por ciento (10%).

**f)** Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales de entidades no inscritas en Bolsa, el doce por ciento (12%). En las inscritas en Bolsa la retención será del cero por ciento (0%).

**g)** Por los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales de cualquier clase, a los que se refiere el artículo 20.2 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el quince por ciento (15%), excepto los del artículo 20 apartado 7.

**h)** En el caso de ganancias patrimoniales, el doce por ciento (12 %), sin perjuicio de lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado.

**i)** Por adquisiciones gratuitas establecidas en el artículo 47 de esta Ley, un tres por ciento (3%).

**j)** Por el transporte y las comunicaciones, incluyendo el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio costarricense, el diez por ciento (10%).

**k)** Por los arrendamientos de bienes de capital para actividades comerciales, el quince por ciento (15%).

**l)** Por los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el

apartado 2 del artículo 20 de esta Ley y que encuadren en los indicados en el apartado 7 del artículo 20, un diez por ciento (10%).

**Artículo 156.-            Devengo**

1.- El impuesto se devengará:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
- b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles, el 31 de diciembre de cada año.
- d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

2.- En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

**Artículo 157.-            Declaración**

1.- Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio costarricense sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, debiendo determinar e ingresar la deuda tributaria correspondiente dentro de los 15 días naturales del mes siguiente al del devengo del impuesto en la forma y lugar que se establezcan reglamentariamente.

2.- Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios quienes, en defecto del cumplimiento por parte de los contribuyentes, serán responsables solidarios también para efectos del cumplimiento del deber formal de declarar y los demás deberes formales correlativos.

3.- No se exigirá a los contribuyentes ni a los responsables solidarios por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 158 de esta Ley.

**Artículo 158.-            Obligación de retener e ingresar**

1.- Estarán obligados a practicar la retención e ingreso, respecto de las rentas sujetas a este impuesto, que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición:

- a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio costarricense.
- b) Las personas físicas residentes en territorio costarricense que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición en el ejercicio de las mismas.
- c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.

2.- Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

3.- Los sujetos obligados a retener o a ingresar asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4.- No procederá practicar retención o ingreso, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 145 de esta Ley o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Tampoco se exigirá la retención a las rentas percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente cuando se demuestre el pago del impuesto y en aquellos otros casos que se establezcan reglamentariamente.

5.- El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Fisco en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

6.- El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos responderá con su patrimonio por sus obligaciones tributarias materiales en este impuesto.

## **CAPÍTULO V**

### **Otras disposiciones**

#### **Artículo 159.- Sucesión en la deuda tributaria**

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### **Artículo 160.- Deducción de pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas**

Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicados desde el inicio del período impositivo hasta que se compruebe ante la Administración Tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente.

## **CAPÍTULO VI**

### **Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no residentes**

#### **Artículo 161.- Regulación del impuesto**

1.- Estarán obligados al pago de un impuesto anual, en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses (\$125,000,00) los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco

Central, N° 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliado en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 144 inciso e) de esta Ley.

**2.-** Este impuesto es sustitutivo del impuesto general a los no residentes.

**3.-** Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende que existirá vinculación entre:

**a)** Un banco o entidad financiera no domiciliado en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliado en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

**b)** Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

**c)** Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica y otro banco o entidad financiera residente en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

El período del impuesto es de un año contado a partir del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el primer día de dicho período y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el

impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Tanto los contribuyentes como sus agentes de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, previo al inicio de operaciones.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor de quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

**i)** Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 12 inciso e) de esta Ley.

**ii)** Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 144 inciso e) de esta Ley.

Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el

artículo 12 inciso e) de esta Ley, deberá ser publicada en el diario oficial La Gaceta.

**Artículo 162.- Disposición modificatoria especial**

1.- A partir del período impositivo 2007 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinticinco por ciento (25%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca dejarán de disfrutar de la exención prevista en el artículo 75 de esta Ley y pasarán a tributar al tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

2.- A partir del período impositivo 2008 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinte por ciento (20%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca pasarán a tributar al tipo impositivo del diez por ciento (10%).

3.- A partir del período impositivo 2009 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al quince por ciento (15%), el cual también aplicará para las sociedades acogidas al régimen de zona franca.

4.- Si por razón del plazo de su contrato, la sociedad acogida al régimen de Zona Franca ya está tributando a la mitad de la tarifa general del impuesto, en los períodos 2007 y 2008, mantendrá ese nivel de tributación pese a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo.

5.- A partir del período impositivo 2008 se entenderá modificados los siguientes artículos para efectos de propiciar una integración adecuada entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades una vez que se den los cambios indicados:

a) Añadir un inciso 6° al apartado 1 del artículo 20, que dirá:

“6.° Los rendimientos indicados, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio costarricense, se multiplicarán por el porcentaje que resulte de dividir 1 entre el resultado de sustraer de 1 el tipo del impuesto de sociedades vigente, a efecto de ser incorporados como rendimientos íntegros del capital obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.”



b) Reformar el artículo 50 de esta Ley para que en adelante diga:

"1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar el porcentaje que resulte de restar 100 puntos porcentuales del porcentaje a que se refiere el inciso 6° del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.

2. La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

3. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes."

### DISPOSICIONES DEROGATORIAS

**Artículo 163.-** A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas:

1° Ley N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

2° Ley N° 7722, de 9 de diciembre de 1997 y sus reformas.

3° Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 y sus reformas.

**Artículo 164.-** Deróganse todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales, que concedan exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto.

**Artículo 165.-** Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

**Artículo 166.-** La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 anterior no perjudicará los

derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.”

**ARTÍCULO 2.- Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.** Se establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), cuyo texto se leerá como sigue:

**“LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO**

**TÍTULO PRELIMINAR**

**NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN**

**Artículo 1.- Naturaleza del impuesto**

El impuesto sobre el valor agregado es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstos en esta ley, las siguientes operaciones.

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- b) Las importaciones de bienes.

**Artículo 2.- Normas aplicables**

El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno costarricense.

**Artículo 3.- Territorialidad**

El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio costarricense, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

**TÍTULO I****DELIMITACIÓN DEL HECHO GENERADOR****Artículo 4.- Hecho generador**

Estarán sujetas a este impuesto:

**a)** Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual y ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

**b)** En todo caso, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

**b.1.-** Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.

**b.2.-** Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

**c)** La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

**Artículo 5.- Concepto de empresario o profesional**

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán empresarios o profesionales.

**a)** Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entrega de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el inciso b) siguiente.

**b)** Las sociedades mercantiles, en todo caso.

**c)** Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien tangible o intangible con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

#### **Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes**

**a)** Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes tangibles, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes tangibles el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

**b)** También se considerará entrega de bienes.

**1.-** Las aportaciones en especie efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas.

**2.-** Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

**3.-** Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

4.- Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra alternativa, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización o depreciación que, de acuerdo con lo previsto en este artículo, corresponderían a los citados bienes. Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercer una u otra alternativa, cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Asimismo, se asimilarán a este tipo de contratos los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercer dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusulas de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

5.- Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionistas que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

6.- El suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo.

Se considerarán productos informáticos normalizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final.

#### **Artículo 7.- Autoconsumo de bienes**

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumo de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

#### **Artículo 8.- Concepto de prestación de servicios**

A los efectos del impuesto sobre el valor agregado, se entenderá por prestación de servicios:

- a)** Toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega o importación de bienes.
- b)** En particular, y entre otros, se considerarán prestaciones de servicios.
- 1.- El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
  - 2.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
  - 3.- Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
  - 4.- Las cesiones y concesiones de derecho de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
  - 5.- Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
  - 6.- Los traspasos de locales de negocio.
  - 7.- Los transportes.
  - 8.- Los servicios de hospedaje, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
  - 9.- Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
  - 10.- Las prestaciones de hospitalización.
  - 11.- Los préstamos y créditos en dinero.
  - 12.- El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
  - 13.- La explotación de ferias y exposiciones.
  - 14.- Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
  - 15.- El suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte. Se considerarán productos informáticos específicos los de esta naturaleza que hayan sido producidos previo encargo del cliente.

**Artículo 9.- Autoconsumo de servicios**

A efectos de este impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 7 de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- b) La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo, o en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
- c) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo.

**Artículo 10.- Concepto de importaciones de bienes**

Tendrá la consideración de importación de bienes:

- a) La entrada en el interior del territorio nacional de bienes extranjeros destinados al uso o consumo en el país.
- b) No obstante lo dispuesto en el apartado a), cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en zonas francas depósitos francos y depósitos temporales o se vincule a determinados regímenes aduaneros que se especifiquen reglamentariamente, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas y abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

**Artículo 11.- Operaciones no sujetas al impuesto**

No estarán sujetas al impuesto.

- a) Los traspasos de bienes inmuebles a los que les sea aplicable la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles.
- b) La transmisión del establecimiento mercantil o de la totalidad patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo acreditado a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

**c)** Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

**d)** Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

**e)** Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus socios de trabajo.

**f)** Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

**g)** Las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.

**h)** Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

**i)** La transmisión de combustibles a los que les sea aplicable el capítulo I de la Ley N° 8114, de 4 de julio del 2001, denominada Ley Simplificación y Eficiencia Tributaria.

## TÍTULO II

### EXENCIONES

#### Artículo 12.- Exenciones en operaciones interiores



Estarán exentos de este impuesto las siguientes operaciones.

- a)** La entrega de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria.
- b)** La entrega de los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente.
- c)** La entrega de los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definan, de común acuerdo el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda.
- d)** La entrega de medicinas.
- e)** La entrega de queroseno y diesel para la pesca no deportiva.
- f)** La entrega de libros y las composiciones musicales.
- g)** La entrega de energía eléctrica residencial siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 250 kW/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.
- h)** Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a los usuarios afectados por los servicios públicos postales.
- i)** Las prestaciones de servicios o entrega de bienes que realice la Caja Costarricense de Seguro Social para el cumplimiento de sus fines.
- j)** Las entrega de bienes y prestaciones de servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- k)** La prestación del servicio de transporte internacional de viajeros y el de utilización de autopistas.
- l)** La prestación del servicio de arrendamiento de viviendas con renta mensual no mayor a un salario base, quedando gravado únicamente el excedente sobre este monto.
- m)** La prestación del servicio de préstamo y créditos en dinero.
- n)** La prestación de servicios financieros relacionados con la obtención de los rendimientos procedentes de las transacciones efectuadas en el mercado financiero y los derivados de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:

1.- Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades que captan del público en función de intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

2.- Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas que captan del público por intermedio del mercado de valores.

3.- Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades aseguradoras por seguros de vida, según se especifica en el aparte 3 de este artículo, denominado "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez".

4.- Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado.

o) La prestación de los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

p) La prestación de servicios de recolección, almacenamiento, transporte, valoración o eliminación de residuos, limpieza, control de plagas o tratamiento de las aguas residuales.

q) La prestación de servicio de biblioteca, museos y parques zoológicos, todos de carácter público.

r) La prestación de servicio de disfrute de espectáculos deportivos de carácter aficionado.

### **Artículo 13.- Exenciones en las exportaciones de bienes y servicios**

Estarán exentos del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

b) Las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de aplicación del impuesto en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

c) Las prestaciones de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.

d) La reimportación de mercancías nacionales que ocurran dentro de los 6 meses siguientes a su exportación.

e) Las prestaciones de servicios, cuando el destinatario no reciba el servicio en el territorio de aplicación del impuesto. Esta exención no aplica cuando un no residente se desplaza al territorio de aplicación del impuesto para recibir el servicio.

**Artículo 14.- Exenciones en importaciones y relativas a las zonas francas, depósitos francos y otros depósitos**

a) Estarán exentas las importaciones de bienes cuya entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto, de conformidad con el artículo 15, inciso 2) de esta Ley y siempre que la instalación o montaje requiera un plazo superior a 12 meses desde su inicio. Para el disfrute de esta exención, se deberá obtener una autorización de la Administración Tributaria basada en la información de la instalación o montaje a realizar, mediante el procedimiento y con los requisitos que se fije reglamentariamente.

b) Estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.- Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal.

2.- Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en el número anterior, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.

c) Las zonas francas, depósitos francos y situaciones de depósito temporal mencionados en el presente artículo son los definidos como tales en la legislación aduanera. La entrada y permanencia de las mercancías en las zonas y depósitos francos, así como su colocación en situación de

depósito temporal, se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación.

### TÍTULO III

#### LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO GENERADOR

##### **Artículo 15.- Lugar de realización de las entregas de bienes**

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

a) Las entregas de bienes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

b) Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio.

Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y el costo de dicha instalación o montaje exceda del quince por ciento (15%) de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

##### **Artículo 16.- Lugar de realización de las prestaciones de servicios**

Regla general

a) Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley.

b) A los efectos de este impuesto se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios desde los que se preste el servicio.

c) Si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios, los servicios se entenderán realizados en el ámbito espacial del impuesto

cuando radique en él, el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.

**d)** En defecto de los anteriores criterios, se considerará lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los prestó.

**e)** A efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

**a)** La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

**b)** Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

**c)** Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

**d)** Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

**e)** Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

**f)** Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

**g)** Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

#### **Artículo 17.- Lugar de realización de las prestaciones de servicios**

Reglas especiales:

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

**a)** Los relacionados directamente con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio.

Se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias; los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores o ingenieros; los

de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje.

**b)** Los transportes por la parte de trayecto realizada en el mismo, incluidos su espacio aéreo y aguas jurisdiccionales.

**c)** Los siguientes servicios cuando se realicen materialmente en el citado territorio:

1.- Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, comprendidos los de organización de los mismos, así como los demás accesorios de los anteriores.

2.- Los juegos de azar.

3.- La transmisión de programas de televisión.

4.- Los de hospedaje, restaurante o acampamento, y en general, los suministros de bebidas o alimentos para consumir en el mismo local.

5.- Los médicos, estéticos y otros que impliquen desplazamiento del destinatario al territorio de aplicación del impuesto para la recepción del servicio.

6.- Los servicios que se indican a continuación cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio:

**a)** Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial.

**b)** La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

**c)** Los servicios de publicidad.

**d)** Los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, excepto los comprendidos en el número 1.

**e)** El procesamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos.

**f)** El suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

**g)** Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

**h)** Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y financieras.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se extiende al alquiler de cajas de seguridad.

**i)** La gestión de empresas.

**j)** Las cesiones, incluso por tiempo determinado, de los servicios de personas físicas.

**k)** El doblaje de películas.

**l)** Los arrendamientos de bienes muebles tangibles, con excepción de los medios de transporte y los contenedores.

**m)** Las obligaciones de no prestar total o parcialmente cualquiera de los servicios mencionados en este número.

**n)** Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores de este número, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.

**7.-** Los trabajos realizados sobre bienes inmuebles tangibles y con informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

**8.-** Los servicios de telecomunicaciones. A los efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicaciones los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, texto, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, por radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

#### **TÍTULO IV**

#### **DEVENGO DEL IMPUESTO**

**Artículo 18.-** Devengo del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios

Se devengará el impuesto:

**a)** En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra conclusión suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

**b)** En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

**c)** En los traspasos de bienes entre el comitente y comisionista efectuados en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

**d)** En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

**e)** En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

**f)** En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, incluyendo operaciones a plazo, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En todos estos casos, si por las condiciones particulares del negocio, la facturación se da en forma anterior a la entrega o prestación, el devengo se dará con dicha facturación.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravámenes que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho generador del impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

**Artículo 19.- Devengo en las importaciones.** En las importaciones de bienes el devengo del impuesto se producirá



en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

## TÍTULO V

### BASE IMPONIBLE

#### **Artículo 20.- Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios**

Regla General

a) La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto.

b) En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.- Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda de las tasas de interés fijados por el Banco Central de Costa Rica.

2.- Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.

Se consideraran vinculadas directamente a precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se

determinen con anterioridad a la realización de la operación.

**3.-** Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio impuesto sobre el valor agregado.

Lo dispuesto en este número comprenderá el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando los bienes de que se trate se les exija el mencionado impuesto.

**4.-** El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

**5.-** El importe de las deudas pendientes asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

**6.-** Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas del impuesto.

**c)** No se incluirán en la base imponible:

**1.-** Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

**2.-** Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella y sean usuales y generales.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

**3.-** Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

**d)** Cuando las cuotas del impuesto sobre el valor agregado que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura o documento equivalente, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

- 1.- Los casos en que reglamentariamente se determine que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.
- 2.- Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 6° de este artículo.

**Artículo 21.- Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios**

Regla Especial

a) En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

b) Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

c) En los supuestos de autoconsumo de bienes comprendidos en el artículo 7 de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

- 1.- Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su

cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

**2.-** Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el costo de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

**3.-** No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

**d)** En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el costo de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

**e)** Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados tres y cuatro anteriores. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

**1.-** En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto.

**2.-** En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

**3.-** En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive.

**f)** En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación

convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

**g)** En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

**h)** En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

**i)** En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

**j)** En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas del colón se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central de Costa Rica que esté vigente en el momento del devengo.

#### **Artículo 22.- Modificación de la base imponible**

**a)** La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 20 y 21 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

**1.-** El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

**2.-** Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

**3.-** Las devoluciones de bienes realizadas según las prácticas comerciales, así como la mercadería entregada en consignación y no vendida.

**b)** Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se

haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

**c)** La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.- Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
- 2.- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.
- 3.- Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en la forma que se determine reglamentariamente.

**d)** Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

**e)** Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las mercancías en las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los sujetos pasivos aplicar correctamente el tributo. Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes, en el mercado de los respectivos productos.

En estos casos, los intermediarios que al momento de entrar en vigencia el sistema de cobro a nivel de fábrica mayorista o aduana, tengan en sus inventarios mercancías de las contempladas en la correspondiente resolución, deberán reintegrar el crédito aplicado por el impuesto pagado en la

adquisición respectiva, mediante la cancelación del impuesto sobre dichas existencias a su precio de costo, el cual deberán incluir en la declaración del impuesto sobre las ventas del mes inmediato anterior al que entre en vigencia el cobro del impuesto a nivel de fábrica, aduana o mayorista. Asimismo, estos intermediarios deberán conservar a disposición de la Administración Tributaria los listados de inventario respectivo.

**Artículo 23.- Base imponible en las importaciones**

En la importación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduanas de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuestos selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

**TÍTULO VI**

**SUJETOS PASIVOS**

**Artículo 24.- Sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios**

a) Serán sujetos pasivos del impuesto:

1.- Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

2.- Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravámenes cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

b) A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de la actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento.

**Artículo 25.- Sujetos pasivos en las importaciones**

Serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en el número anterior.

**Artículo 26.- Repercusión del impuesto**

a) Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el impuesto sobre el valor agregado que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

b) La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.



A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

**c)** La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento análogo correspondiente.

**d)** Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

**e)** El destinatario de la operación gravada por el impuesto sobre el valor agregado no está obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

**f)** Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se consideran de naturaleza tributaria y podrán tramitarse ante la Administración Tributaria a través del procedimiento de petición a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A esos efectos no se aplicará la disposición sobre silencio administrativo contenida en dicho artículo.

## TÍTULO VII

### EL TIPO IMPOSITIVO

#### **Artículo 27.- Tipo impositivo general**

**a)** El impuesto se exigirá al tipo del trece por ciento (13%), salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

**b)** El tipo impositivo aplicado a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

**TÍTULO VIII****DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES****CAPÍTULO I****Artículo 28.- Cuotas tributarias deducibles**

a) Los sujetos pasivos de este impuesto podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor agregado devengadas por las operaciones gravadas y que hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

- 1.- Las entregas de bienes y prestación de servicios sujetas al impuesto sobre el valor agregado.
- 2.- Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubiese efectuado en el interior del mismo.

b) En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en monto superior a lo que legalmente corresponde, ni antes de que se hubiese devengado con arreglo a derecho.

**Artículo 30.- Requisitos subjetivos de la deducción**

a) Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del impuesto en quienes concurren los siguientes requisitos:

- 1.- Tener la condición de empresarios o profesionales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 de esta Ley.
- 2.- Haberse inscrito en el Registro correspondiente de la Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 51 de la Ley.
- 3.- Haber iniciado la realización efectiva de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad económica.

b) El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.

c) No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuados sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

**Artículo 31.- Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción**

a) Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor agregado en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

- 1.- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto sobre el valor agregado.
- 2.- Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originan el derecho a la deducción si se hubiera ejecutado en el interior del mismo.

**Artículo 32.- Limitaciones del derecho a deducir**

a) Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

b) No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

- 1.- Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
- 2.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
- 3.- Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.- Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.- Los bienes y derechos adquiridos a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus socios, de sus familiares, incluyendo el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

c) No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse preferiblemente de acuerdo con criterios fundados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

d) Las deducciones a que se refiere el apartado anterior deberán rectificarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. Cada regularización deberá realizarse de acuerdo con el procedimiento recogido en el artículo 39 de la presente Ley.

e) El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3 y 4 del apartado b) de este artículo.

**Artículo 33. Exclusiones y restricciones del derecho por deducir**

a) No podrán ser objeto de deducción:

1.- Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, arrendamiento, importación, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los siguientes bienes cuando sean deportivos o de recreo: automóviles y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y los servicios referentes a los mismos, incluso los de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, excepto que estos bienes sean esenciales para el giro empresarial o profesional.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará en relación con los siguientes vehículos:

- a) Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías.
- b) Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos, que no serán deducibles en ningún caso.
- c) Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o a la promoción de ventas.
- e) Los destinados exclusivamente a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia y mensajería.
- g) Los de servicios turísticos.

2.- Las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes y por los gastos de manutención y estancia del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto deducible a

efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades.

3.- Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos, tabaco y bebidas o por servicios de hospedaje, restaurante o espectáculos.

4.- Las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes: joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, antigüedades y objetos de colección y arte.

A los efectos de este impuesto, se considerarán piedras preciosas, entre otras el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

5. Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

1.- Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 11, números c) y e) de esta Ley.

2.- Los descritos en el apartado b), número 2 de este artículo que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

b) Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de los bienes siguientes y la recepción de los servicios que a continuación relacionan:

1.- Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.- Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso.

3.- Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

#### **Artículo 34.- Requisitos formales de la deducción**

a) Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Se considerarán justificativos del derecho a la deducción:

- 1.- La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.
- 2.- El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.
- 3.- El documento expedido por el sujeto pasivo en los supuestos que se determine reglamentariamente.

b) Los referidos documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo.

c) En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

d) Tratándose de bienes adquiridos en común por varios sujetos pasivos, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura o documento justificativo se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes.

#### **Artículo 35.- Nacimiento del derecho por deducir**

a) El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en el apartado siguiente.

b) En las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

#### **Artículo 36.- Ejercicio del derecho a la deducción**

a) En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos

podrán deducir globalmente el monto total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del impuesto sobre el valor agregado devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

**b)** Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

**c)** El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo general de prescripción contado a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación fiscalizadora, serán deducibles, en las liquidaciones de oficio que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros o registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

**d)** Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho por deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto reglamentariamente. Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura o emisión del documento equivalente en que se efectúe su repercusión, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.



No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 35, apartado b) de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

**e)** Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido el plazo general de prescripción contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

**Artículo 37.- Caducidad del derecho a la deducción**

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 36 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido el plazo general de prescripción desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

**Artículo 38.- Concepto de bienes de inversión**

a) A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

b) No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.- Los accesorios y piezas de refacción adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.- Las ropas utilizadas en el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición no supere el veinticinco por ciento (25%) de un salario base. No obstante, la Administración Tributaria podrá establecer un monto superior tomando en consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad.

**Artículo 39. Rectificación de deducciones por bienes de inversión**

a) Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán rectificarse durante el período comprendido por los años de vida útil, determinados

de conformidad con la normativa del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a contar desde que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones, en función del grado efectivo de utilización, incluyendo la hipótesis de traspaso de los bienes.

Las rectificaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

**b)** La rectificación de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión, en las hipótesis a que se refiere el artículo 18.6 de esta Ley, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a las fechas en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

**c)** Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 11, número 2 de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En tales casos, el grado efectivo de utilización aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de rectificación será la que corresponda al adquirente.

**d)** En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar rectificación alguna durante los años posteriores a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

**e)** Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la rectificación de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieren.

La rectificación de las deducciones se realizará del siguiente modo:

1.- Conocido el porcentaje en que se presente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2.- Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3.- La diferencia positiva o negativa se dividirá por los años de vida útil y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en este capítulo.

## CAPÍTULO II

### DEVOLUCIONES Y EXENCIONES DEL DEBER DE SOPORTAR LA REPERCUSIÓN

#### Artículo 40.- Supuestos generales de devolución

a) Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 36 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución en los plazos y formas que reglamentariamente se determine.

b) Reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación.

#### Artículo 41.- Devolución a exentos

a) Los sujetos pasivos que, durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural en curso, hubieran realizado las operaciones que se indican en el apartado siguiente, tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación hasta el límite resultante de aplicar el tipo

impositivo general del impuesto al importe total, en dicho período, de las mencionadas operaciones.

b) La devolución descrita en el apartado anterior se aplicará a las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 12, 13 y 14 de esta Ley. Reglamentariamente se definirá el procedimiento para asignar las cuotas deducibles entre operaciones exentas y gravadas realizadas por el mismo sujeto pasivo.

Cuando estas operaciones originen pagos anticipados, podrán acogerse igualmente al derecho a la devolución regulado en este artículo, como exportaciones, entregas o servicios efectivamente realizados durante el año natural correspondiente.

c) A los efectos de este artículo, se entenderá por importe de las exportaciones, entregas y prestaciones de servicios, la suma total de las contraprestaciones correspondientes, incluidos los pagos anticipados o, en su defecto, de los valores en el interior de los exportados o entregados y de los servicios prestados.

d) Reglamentariamente se determinará los requisitos y el procedimiento para poder ejecutar el derecho establecido en este artículo.

#### **Artículo 42.- Garantías de las devoluciones**

La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo.

#### **Artículo 43.- Exención del deber de soportar la repercusión**

Sin perjuicio del régimen de devoluciones, el Reglamento podrá poner en operación un sistema de exoneración del deber de soportar el impuesto o su repercusión en casos en que la deducción no sea normalmente posible por cuanto se entregan bienes o se prestan servicios exentos.

### **TÍTULO IX REGÍMENES ESPECIALES**

#### **CAPÍTULO I RÉGIMEN SIMPLIFICADO**

#### **Artículo 44.-**

Sobre este impuesto, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento tributario de los sujetos pasivos.

#### **Artículo 45.- Requisitos del régimen simplificado**

**a)** Para acceder y mantenerse en el régimen no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos que se establecen para cada una de las variables indicadas en el apartado c de esta letra, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad por incluir en el régimen, pero podrán establecerse categorías con límites inferiores.

**b)** El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y registrales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativos sobre esos colectivos, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario.

**c)** Se establecerán modelos de estimación objetiva para estimar, por medio de determinadas variables, la base imponible de los diferentes sectores de las diversas actividades económicas en que se ubiquen contribuyentes de reducida dimensión. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los siguientes elementos, pudiendo utilizarse, para el cálculo de la base imponible, una o más de éstos:

- 1.- Tipo de actividad.
- 2.- Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a, es de 140 salarios base, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- 3.- Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a-, es de cien salarios base anuales, sin perjuicio de

que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

4.- Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a, es para el rendimiento bruto, de 150 salarios base anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

5.- Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a es de 10 empleados y de 30 salarios base en salarios mensuales u otras formas de retribución de servicios prestados por socios directos o indirectos en caso de que el pagador sea una sociedad, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

6.- Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a es de 3.000 kilowatios mensuales o 36.000 anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

7.- Superficie de la actividad afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado a es de 150 m<sup>2</sup>, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

8.- Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el 1), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de estimación objetiva para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección Nacional de Estadística y Censos.

#### **Artículo 46.-**

Para calcular el impuesto establecido en esta Ley, los sujetos pasivos aplicarán, a la variable que corresponde según la actividad que se trate compras, en caso de vendedores de mercancías; compras más lo pagado por mano de

obra, en el caso de prestadores de servicios; costos y gastos de producción o fabricación, en el caso de productores y fabricantes y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante de aplicar al rendimiento bruto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, la tarifa vigente del impuesto sobre el valor agregado.

**Artículo 47.- Obligaciones formales del régimen simplificado**

Los sujetos pasivos que se acojan a estos regímenes deberán presentar la declaración en un formulario especial que elaborará la Administración Tributaria. Esa declaración corresponderá al trimestre inmediato anterior y se presentará dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo; es decir, en los primeros quince días naturales de los meses de octubre, enero, abril y julio de cada año.

**Artículo 48.-**

El impuesto resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente al presentar la declaración.

**Artículo 49.-**

Los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes no estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero si a solicitarlas a sus proveedores.

**Artículo 50.-**

Por la naturaleza del régimen, los sujetos pasivos acogidos a él no podrán usar como deducciones el impuesto pagado en las compras que efectúen.

**Artículo 51.-**

Los sujetos pasivos que se acojan al régimen de tributación simplificada podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudieran tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el



incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones de importancia en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponderle, el sujeto pasivo, deberá pagar cualquier diferencia que se llegare a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

#### **Artículo 52.- Registros contables**

Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, y como excepción de lo dispuesto en materia de registros contables del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos pasivos que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

### **CAPÍTULO II REGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS**

#### **Artículo 53.- Régimen especial de los bienes usados**

**a)** Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados, aplicarán el régimen especial regulado en este capítulo a las siguientes entregas de bienes:

**1.-** Entrega de bienes usados que previamente fueron adquiridos por el vendedor de:

**a)** Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

**b)** Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados.

**b)** No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o

importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el título VIII de esta Ley.

**Artículo 54.- Concepto de bienes usados**

a) Son bienes usados, los bienes muebles tangibles susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos.

No tienen la consideración de bienes usados:

1.- Los materiales de recuperación, los envases, los embalajes, el oro, el platino y las piedras preciosas.

2.- Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su coste exceda del precio de adquisición de los mismos.

A los efectos de lo establecido en este capítulo, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

b) El revendedor de bienes es el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa.

También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

**Artículo 55.- La base imponible**

a) La base imponible de las entregas de bienes a los que se aplique el régimen especial de los bienes usados estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del impuesto sobre el valor agregado correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 20 y 21 de esta Ley, más la cuota del impuesto sobre el valor agregado que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente de la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 20 y 21 de esta Ley, más el importe del impuesto sobre el valor agregado que, en su caso, haya gravado la operación.

**b)** Los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del impuesto sobre el valor agregado correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Estos precios se determinarán en la forma prevista en el apartado anterior para calcular el margen de beneficio de cada operación sujeta al régimen especial.

La aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible se ajustará a las siguientes reglas:

**1.-** La modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para los siguientes bienes:

- a)** Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.
- b)** Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
- c)** Libros, revistas y otras publicaciones.

No obstante, la Administración Tributaria, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distinto de los indicados anteriormente, fijando las condiciones

de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

2.- La opción se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente y surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente. El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que proceda aplicar a las citadas entregas el régimen general del impuesto.

3.- Si el margen de beneficio global correspondiente a un período de la liquidación fuese negativo, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

4.- Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar un ajuste anual de sus existencias, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período.

5.- A efectos del ajuste a que refiere la regla 4, en los casos de inicio o de cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible el sujeto pasivo deberá hacer un inventario de las existencias a la fecha de inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en las fechas de su adquisición.

#### **Artículo 56.- Repercusión del impuesto**

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo.

#### **Artículo 57.- Deducciones**

Los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.

## TÍTULO X

### OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

#### **Artículo 58.- Inscripción**

a) Los sujetos pasivos de este impuesto, deben solicitar su inscripción en el Registro de Contribuyentes en concepto de este impuesto, inmediatamente iniciadas sus actividades de ventas gravadas de mercancías o prestación de servicios.

Cuando por disposición legal se afecten con el impuesto nuevos servicios o nuevas transferencias de mercancías, la solicitud de inscripción deberá presentarse dentro de los tres días siguientes a la publicación de dicha disposición en "La Gaceta" o de la notificación de la Administración.

b) La Administración Tributaria inscribirá de oficio, ya sea por actuación propia o por la presentación de las declaraciones por parte de los sujetos pasivos, a las personas o entidades que no hubieren solicitado la inscripción a tiempo.

La falta de inscripción no libera a los sujetos pasivos, de la obligación de pagar el impuesto con respecto a todas las operaciones gravadas que hubieren efectuado desde el momento que iniciaron actividades. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderles, las personas que no cumplan con las obligaciones de inscribirse no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario a la fecha de su inscripción como contribuyentes.

#### **Artículo 59.- Exclusiones de las obligaciones de inscripción**

Los supermercados o negocios similares pueden solicitar inscribir como sujeto pasivo, una sociedad de derecho integrada por sus socios o un departamento encargado de comprar para ellos las mercancías. La Administración Tributaria también podrá inscribir a las cadenas de

comerciantes detallistas a efecto de liberar de la inscripción a sus afiliados.

En estos casos, los sujetos pasivos citados, cadenas de comerciantes detallistas, sociedad o departamento comprador, calcularán el impuesto tomando como base imponible, los precios de venta de las mercancías gravadas que expendan los supermercados, comerciantes detallistas o negocios similares que representan; estos últimos serán solidariamente responsables del pago de este tributo.

Los negocios citados deberán indicar en los precios de venta de sus artículos, en las facturas o documentos equivalentes que extiendan a sus clientes, que el impuesto está incluido, cuando corresponda.

La inscripción de cadenas de comerciantes detallistas, la constitución de un departamento comprador o la de sociedades legalizadas, no releva al negocio de que se trate de la obligación de llevar controles y registros adecuados de sus ventas, para efectos del impuesto sobre la renta.

El incumplimiento de lo anterior, dará base para que la Administración Tributaria desinscriba de oficio a los sujetos pasivos indicados, inscribiendo en sustitución de estos a los respectivos supermercados, comerciales detallistas o negocios similares, quienes quedarán sujetos a las obligaciones el que se establezcan reglamentariamente.

#### **Artículo 60.- Obligaciones de los sujetos pasivos**

a) En todos los casos, los sujetos pasivos están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de mercancías por los servicios prestados. En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para eximir de esta obligación a los sujetos pasivos y declarantes, en casos debidamente justificados por los interesados, siempre que se trate de ventas a personas que no sean sujetos pasivos de este impuesto

b) Los sujetos pasivos deberán llevar registros contables en la forma y las condiciones que se determine en el Reglamento.

## **TÍTULO XI GESTIÓN DEL IMPUESTO**

### **Artículo 61.- Liquidación y pago del impuesto**

Los sujetos pasivos de esta Ley, deben liquidar el impuesto dentro de los quince días naturales de cada mes mediante declaración jurada de las operaciones sujetas a este impuesto correspondientes al mes anterior. Dentro del mismo plazo, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre la deuda tributaria y las cuotas soportadas deducibles represente un saldo a favor del contribuyente.

El impuesto y las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los sujetos pasivos. Mientras no se haya efectuado la desinscripción de un sujeto pasivo, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los sujetos pasivos, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices.

### **Artículo 62.- Administración y fiscalización**

La administración y fiscalización de este impuesto corresponde a la Agencia Nacional de Administración Tributaria.

**Artículo 63.- Sanciones**

Las sanciones serán las establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 64.- Reglamentación**

El Poder Ejecutivo emitirá las disposiciones reglamentarias del caso, para una correcta aplicación de las normas de la presente Ley.

**Artículo 65.- Disposiciones derogatorias**

A partir de la entrada en vigencia de esta Ley, queda derogada la Ley N° 6826, de 8 de noviembre de 1982, y sus reformas vigentes y cualquier otra ley o decreto, general o especial, que se le oponga o que regule en forma diferente, o que establezca gravámenes o exenciones no contempladas en esta Ley."

**ARTÍCULO 3.- Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio, Ley N° 3284, de 30 de abril de 1964**

Refórmase el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Código de Comercio, Ley N° 3284, de 30 de abril de 1964, en la forma que se indica a continuación:

- a) Sustitúyase el título tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, para que en adelante diga:

**"TÍTULO III****ILÍCITOS TRIBUTARIOS****CAPÍTULO I****Disposiciones Generales****Sección Única: Disposiciones comunes****a todos los ilícitos tributarios****Artículo 65.- Concepto de hecho ilícito tributario**

Constituye hecho ilícito tributario toda acción u omisión que implique violación del ordenamiento jurídico tributario, el cual deberá estar tipificado y sancionado en normas



jurídicas de rango legal o, en el caso y con los límites a que se refiere el artículo 73.

**Artículo 66.- Naturaleza y clasificación**

Las normas que regulan los ilícitos tributarios tienen naturaleza sancionadora y se clasifican en:

- 1.- Infracciones administrativas tributarias (materiales y formales), que se caracterizan por no estar sancionadas con pena privativa de libertad, y por ser sancionadas por un órgano y un procedimiento de naturaleza administrativa. La Administración Tributaria será la competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas.
- 2.- Delitos tributarios, que se caracterizan por ser sancionados por un órgano y un procedimiento judicial-penal y por ser sancionados eventualmente con pena privativa de la libertad.

**Artículo 67.- Irretroactividad de las normas sobre ilícitos tributarios**

Las normas relativas a hechos ilícitos tributarios no tendrán en ningún caso alcance retroactivo, salvo que supriman hechos ilícitos, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

**Artículo 68.- Carácter especial de los hechos ilícitos tributarios**

Los hechos ilícitos tributarios tienen carácter especial en el sentido de que sólo los sujetos vinculados a obligaciones y deberes tributarios pueden ser sujetos infractores o activos de delito, salvo que expresamente se establezca lo contrario en la regulación del tipo respectivo.

**Artículo 69.- Responsabilidad de la actuación propia en nombre de o por otro**

Quien actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o de las otras entidades a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código o en representación legal o voluntaria de éstos o de una persona física, responderá personalmente, aunque no concurran en él y sí en la entidad o persona en cuyo nombre obrase, las condiciones, cualidades, o relaciones que la correspondiente figura de hecho ilícito tributario requiera para poder ser sujeto activo del mismo. Se entiende que tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está condicionada a su efectiva intervención en la comisión de la infracción o delito.

**Artículo 70.- Principio de non bis in ídem**

Por su naturaleza sancionadora, la comprobación de los hechos ilícitos tributarios y su sanción deberá respetar el principio non bis in ídem, de modo que no puede sancionarse más de una vez por el mismo hecho, de acuerdo con las siguientes reglas:

1.- En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos tributarios, la Administración Tributaria trasladará el expediente a conocimiento de la fiscalía competente, y se abstendrá de iniciar o continuar mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados.

2.- En los supuestos en que la Administración ya hubiera establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y desarrollo de la acción penal. Sin embargo, si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito o acciones u omisiones incluidos en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por lo tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas, si su naturaleza lo permite, y, en caso de sanción de multa, devuelta como un pago indebido.

3.- Las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios de otras infracciones o acciones u omisiones incluidas en el tipo de otras infracciones, se entenderán subsumidas en estas otras infracciones.

4.- En el caso de que se sancione administrativamente de conformidad con el artículo 77 de este Código, los hechos imputados a las personas jurídicas y demás entes mencionados en dicho artículo podrán constituir, para efectos de la aplicación del principio de non bis in ídem, los mismos hechos cuando se imputen a específicas personas físicas para efectos de la configuración de un delito tributario.

**Artículo 71.- Concepto de salario base**

La denominación salario base utilizada en esta Ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la ley N° 7337.

**CAPÍTULO II**  
**Infracciones y sanciones administrativas**  
**Sección Primera: Disposiciones Generales**

**Artículo 72.- Principios y normas aplicables**

Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones administrativas, salvo lo que en contrario expresen las normas propias de cada tributo.

A falta de normas tributarias expresas, se deben aplicar el Código Penal, el Código Procesal Penal y los principios generales de Derecho en materia punitiva.

**Artículo 73.- Clasificación de las infracciones**

Las infracciones pueden ser:

- 1.- Formales: Constituyen infracciones formales los incumplimientos de deberes tributarios formales exigibles a cualquier persona con fundamento legal, sea o no sujeto pasivo de una relación tributaria concreta, por razón de la gestión, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, que no causan perjuicio económico directo para la Hacienda Pública.
- 2.- Materiales: Constituyen infracciones materiales los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales, tanto de la obligación principal como de otras obligaciones tributarias pecuniarias distintas de las sanciones.

**Artículo 74.- Tipicidad de las infracciones**

La acción u omisión en que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente, que se encuentre expresa y precisamente tipificado en una norma legal. No obstante, dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias, en el desarrollo de supuestos legalmente establecidos, podrán indicar expresamente que el incumplimiento del deber formal a que se refieren supondrá la comisión de una infracción administrativa, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos, en la medida en que estas normas reglamentarias se limiten a una mera aportación técnica, de concreción de un supuesto legal en que estén dadas las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido y la sanción aplicable.

**Artículo 75.- Sujetos activos de las infracciones**

Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes y, en el caso indicado en el artículo anterior, en las normas reglamentarias. Así, serán infractores, en la medida en que pueda imputárseles la autoría o participación en una infracción, todos los sujetos que en una u otra forma son considerados en las normas tributarias con el fin de gravar su capacidad económica o, bien, con el fin de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria; en particular, los siguientes:

- 1.- Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes, con o sin poder-deber de repercusión, o responsables.
- 2.- Los retenedores a cuenta.
- 3.- Los repercutidos jurídicos de una deuda tributaria.
- 4.- Las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información o a prestar colaboración a la Hacienda Pública en calidad de terceros, de conformidad con los artículos 130 y 131 de este Código.
- 5.- Los administradores, curadores, directores, socios, fiduciarios y demás órganos dotados de poderes de decisión, voluntaria o legalmente designados de los contribuyentes a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, no ejercieren su deber de vigilancia sobre, o consintieren el incumplimiento por, quienes de ellos dependan o adoptaren decisiones y acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, quienes otorgaran mandato, sin perjuicio de la responsabilidad personal del mandatario conforme al artículo 79 de este Código.
- 6.- Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones que no realicen las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad por el quebrado, concursado, la sociedad o el causante o, de las obligaciones y los deberes tributarios devengados en el curso de las quiebras, concursos, liquidaciones y sucesiones.
- 7.- Los representantes legales o voluntarios en general que no realizaren los actos necesarios para velar por el íntegro y oportuno cumplimiento de las obligaciones del

sujeto pasivo representado, cuando éstas se han debido cumplir o se han cumplido por su intermedio.

La anterior enumeración no es taxativa.

**Artículo 76.- Partícipes**

Se les considerará partícipes de una infracción a todas las personas no incluidas en el artículo anterior que sean causantes o colaboren directamente en la realización de una infracción tributaria, en particular:

- 1.- Los cómplices e instigadores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, según el caso.
- 2.- El que, para su provecho personal o de un tercero, adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías, productos u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber, conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción.
- 3.- Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo una infracción, ya sea que obtengan o no un beneficio personal.

**Artículo 77.- Elemento subjetivo de las infracciones**

Las infracciones tributarias son atribuibles y, por tanto, sancionables, sólo si son realizadas dolosa o culpablemente, incluso a título de simple negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

**Artículo 78.- Elemento subjetivo en las infracciones de las personas jurídicas y entidades que constituyen una unidad económica o un patrimonio afectado**

Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código serán responsables en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de éstas.

**Artículo 79.- Elemento subjetivo en las infracciones cometidas por mandatarios y subordinados del sujeto pasivo**

El sujeto pasivo de obligaciones y deberes tributarios será responsable de los actos de infracción cometidos materialmente por sus mandatarios, representantes, administradores, encargados o subordinados en el tanto se compruebe su falta al deber de vigilancia sobre éstos que hubiera impedido la infracción, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los sujetos indicados.





**Artículo 80.- Causas eximentes de responsabilidad**

Sin perjuicio de las causas de justificación, exculpación e inimputabilidad establecidas en el Código Penal, excluyen la responsabilidad y, en consecuencia, no dan lugar a la aplicación de sanciones:

- 1.- La falta de capacidad de obrar o actuar en el orden tributario.
- 2.- El estado de necesidad.
- 3.- La fuerza mayor y el caso fortuito.
- 4.- El error de hecho o el error de derecho excusable.
- 5.- El no haber participado en la decisión colectiva que dio lugar a la infracción, sea por:

No asistencia

- 5.1. Haber salvado el voto.
- 5.2. Haber advertido a quienes se asesoraba en la toma de la decisión sobre el riesgo de incurrir en una infracción.
- 5.3. Haber actuado bajo subordinación jerárquica, siempre que la orden no revista el carácter de una evidente infracción tributaria.

- 6.- La actuación de conformidad con los criterios señalados en contestaciones a consultas formuladas a la Administración al tenor del artículo 144 de este Código.

**Artículo 81.- Clasificación de las sanciones**

Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante multa pecuniaria, fija o proporcional y mediante cierre de negocios.

La multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo norma especial en contrario, sobre la deuda tributaria, cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

Se entenderá por deuda tributaria, a estos efectos, la cuota tributaria que resulte de la aplicación de las normas de cada tributo sin incluir los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código.

En caso de aplicación del cierre de negocios, cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuera necesaria para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no

podrían interrumpirse por causas inherentes a ellos; pero deberá pagarse a los empleados y obreros del establecimiento sus remuneraciones y se deberán atender las obligaciones y deberes tributarios relativos al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones de la seguridad social.

El cierre de negocios sólo se hará efectivo sobre aquel establecimiento en el que se hubiere verificado la infracción. No obstante, si, por depender de una dirección o administración común, se prueba que los hechos u omisiones hubieran afectado a todos o a una parte de ellos, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados.

Cualquier traspaso simulado del establecimiento orientado a evitar la aplicación de la sanción de cierre podrá ser desconocido por la Administración Tributaria, para lo cual será aplicable lo dispuesto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 82.- Graduación de las sanciones: reglas de determinación**

Las sanciones administrativas se graduarán, cuando proceda, según el siguiente procedimiento de determinación:

Primero: Determinación de la sanción mínima contenida en el tipo legal.

Segundo: Consideración de las circunstancias de graduación aplicables al caso.

Tercero: Adición y sustracción, tomando como base la sanción mínima, de los puntos porcentuales o salarios base correspondientes a cada criterio de graduación, según se indica en el artículo siguiente.

Cuarto: Sustracción del monto correspondiente al criterio de conformidad con la propuesta de determinación o regularización.

Quinto: Las respectivas adiciones y sustracciones se harán respetando los límites mínimos y máximos previstos para cada tipo.

**Artículo 83.- Criterios de graduación**

Las sanciones administrativas se graduarán, en cada caso concreto, según los siguientes criterios:

1.- El grado de dolo o culpa: Cuando pueda apreciarse dolo o mala fe en el sujeto infractor, la sanción se incrementará, según el caso, en el veinte por ciento

(20%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o, bien, de la diferencia entre el salario base máximo y el mínimo.

Asimismo, cuando pueda apreciarse niveles de culpa atenuados, la sanción deberá reducirse hasta en el treinta por ciento (30%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva, o de la diferencia entre el salario base máximo y el mínimo.

**2.-** La capacidad económica del sujeto infractor. Ésta se apreciará en función de la deuda tributaria determinada, por autoliquidación o por liquidación de oficio, respecto del período impositivo del impuesto sobre la renta que corresponda inmediatamente anterior. Para esos efectos, la Administración Tributaria, por resolución general, establecerá rangos de capacidad económica según el criterio indicado y porcentajes concretos de incremento o disminución.

De existir omisión del sujeto pasivo en dicha autoliquidación, éste podrá remediar su incumplimiento y la autoliquidación podrá ser tomada en cuenta, siempre y cuando lo acredite en el expediente antes de que se notifique la resolución de la Administración Tributaria que impone la sanción. En caso contrario, la Administración aplicará la sanción como si el sujeto estuviera en el rango máximo de capacidad económica.

La multa podrá incrementarse o disminuirse hasta en el veinte por ciento (20%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o de la diferencia entre el salario base máximo y mínimo.

**3.-** La reincidencia en la comisión de infracciones administrativas. Este criterio implicará el aumento de la multa así:

**a)** Si el sujeto infractor hubiera sido sancionado durante los cinco años anteriores y mediante resolución firme por una infracción en el mismo tributo o por dos infracciones en otros tributos, se incrementará en el diez por ciento (10%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva, o de la diferencia entre el salario base máximo y el mínimo.

**b)** El incremento será del veinte por ciento (20%), treinta por ciento (30%) o cuarenta por ciento (40%), en cuanto los expedientes sean dos o tres, tres o cuatro, o, bien, cuatro o cinco, respectivamente, en las hipótesis anteriores.

Para los efectos de la aplicación de este criterio, se tomarán en cuenta las infracciones cometidas por sujetos formalmente distintos que, en virtud de otras normas tributarias, deban ser considerados unitariamente a efectos tributarios.

**4.-** La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora y comprobadora de la Administración Tributaria. Este criterio provocará el incremento entre el veinte por ciento (20%) y el cuarenta por ciento (40%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o de la diferencia entre el salario base máximo y el mínimo.

**5.-** La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o de inscripción y de colaboración o información a la Administración Tributaria. La mayor o menor trascendencia dará lugar a un incremento o disminución de hasta el treinta por ciento (30%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva, o de la diferencia entre el salario base máximo y el salario base mínimo.

**6.-** La cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública, así:

**a)** Cuando el perjuicio económico derivado para la Hacienda Pública directamente de la infracción tributaria material o indirectamente de la formal represente más del diez por ciento (10%) de la deuda tributaria o de las cantidades que hubieran debido ingresarse, la sanción pecuniaria mínima se incrementará en el veinte por ciento (20%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva, o de la diferencia entre el salario base máximo y el salario base mínimo.

**b)** Cuando el perjuicio económico exceda del cincuenta por ciento (50%) o del setenta y cinco por ciento (75%), el incremento de la sanción pecuniaria mínima será del treinta por ciento (30%) o cuarenta por ciento (40%) de los parámetros indicados, respectivamente.

**c)** Si el perjuicio económico deriva de la obtención indebida de devoluciones, los porcentajes establecidos en los párrafos anteriores se

determinarán por la relación entre el importe de la devolución indebidamente obtenida y el de la devolución procedente.

**d)** Cuando el perjuicio económico derive conjuntamente de la obtención indebida de devoluciones y de la falta de ingreso de deuda tributaria o de cantidades que hubieran debido ingresarse, la sanción pecuniaria mínima se incrementará en el cuarenta por ciento (40%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva, o de la diferencia entre el salario base máximo y el salario base mínimo.

**7.-** La conformidad del contribuyente, del responsable o del retenedor a la propuesta de regularización tributaria que se le formule. Este criterio sólo será válido para mejorar la posición del infractor, de modo que su inconformidad no le implique un empeoramiento de su situación.

En este caso, la multa determinada sobre la base de los restantes criterios se reducirá en el veinte por ciento (20%) de los puntos porcentuales que conforman la banda respectiva o de la diferencia entre el salario base máximo y el salario base mínimo.

#### **Artículo 84.- Reducción de sanciones**

Regirá el siguiente sistema de reducción de sanciones:

**a)** Cuando, posterior a la infracción, el infractor, en forma espontánea, subsane su incumplimiento sin que medie actuación alguna de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción antes de que medie actuación alguna de la Administración para obtener la reparación, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

**b)** Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación tanto del traslado de cargos del procedimiento determinativo como del traslado de cargos del procedimiento sancionador, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción antes de la notificación de los traslados indicados, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).

**c)** Cuando, notificado el traslado de cargos del procedimiento determinativo o del traslado de cargos del

procedimiento sancionador y dentro del plazo establecido para impugnar uno u otro, el infractor acepte los hechos planteados en el traslado y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción dentro del plazo indicado, en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, por los medios que ésta defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

Los porcentajes de reducción en caso de autoliquidaciones de sanción se practicarán sobre el extremo mínimo de la sanción, en los términos indicados en el artículo 92.

#### **Artículo 85.- Concurso de infracciones**

El concurso de infracciones se regirá por las siguientes reglas específicas:

- 1.- Si concurren infracciones materiales deben aplicarse tantas sanciones como infracciones se hayan cometido.
- 2.- Si concurren infracciones formales, deben aplicarse tantas sanciones como infracciones se hayan cometido.
- 3.- Si el concurso es entre infracciones materiales y formales, deben sancionarse independientemente, excepto que las infracciones formales constituyan actos preparatorios de las infracciones materiales, en cuyo caso queda subsumida la sanción de la infracción formal en la sanción correspondiente a la infracción material. No obstante, si el monto que resultaría de la aplicación de la sanción formal es mayor que el que resulte de la aplicación de la sanción material, se ajustará la sanción total al monto que hubiera correspondido por sanción a infracción formal.

En caso de que el mismo hecho infractor viole más de un tipo sin que la aplicación de uno excluya la aplicación del otro, se aplicará la sanción más grave, pudiendo aumentarse

hasta en un veinte por ciento (20%) del monto de las sanciones menos graves.

A efecto de la valoración del número de hechos infractores involucrados en una conducta, deberán tenerse en cuenta los elementos objetivos y subjetivos propios de los hechos generadores de las obligaciones y deberes tributarios.



**Artículo 86.- Sanción para los partícipes**

Los partícipes a que se refiere el artículo 75, responderán separadamente de las sanciones a las infracciones tributarias. La sanción podrá ser reducida hasta en la mitad, de acuerdo con el grado de participación.

**Artículo 87.- Sanción para los directores y órganos de personas jurídicas y entes colectivos y representantes de personas físicas**

La misma norma del artículo anterior se aplicará a los sujetos a que se refieren los incisos 5), 6) y 7) del artículo 75.

**Artículo 88.- Sanción para entes colectivos y otros cuando se han determinado las responsabilidades de sus administradores**

Cuando, tratándose de los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código, se determine la responsabilidad concreta de las personas físicas a que se refieren los incisos 5) y 6) del artículo 75, dichos sujetos pasivos de los incisos b) y c) del artículo 17 sólo serán responsables solidarios de la sanción más alta establecida contra cualquiera de los sujetos de los incisos 5) y 6) del artículo 75.

**Artículo 89.- Extinción de las sanciones**

La acción para imponer sanciones por infracciones tributarias y de la sanción ya impuesta se extingue por:

- 1.- Pago o cumplimiento de la sanción.
- 2.- Prescripción.
- 3.- Muerte de los sujetos infractores, sin que esto importe la extinción de la sanción para los partícipes o los sujetos que actúan bajo el régimen de responsabilidad de la actuación por otro del artículo 69.

**Artículo 90.- Reglas especiales de prescripción**

El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción. El plazo precedente se extiende a cinco años para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 51 de este Código. Las sanciones aplicadas que no se hubieren hecho efectivas, prescriben en el plazo de tres años contado a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que quedó firme la sentencia que las impuso.

La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen, y el nuevo término comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.

El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la interposición de la denuncia de presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, establecidos en los artículos 109 y 117 del presente Código, hasta que se dé por terminado dicho proceso.

**Artículo 91.- Intereses sobre sanciones**

Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código, a partir de los tres días hábiles siguientes desde la firmeza de la resolución que las fije.

**Artículo 92.- Autoliquidación de sanciones**

El infractor podrá autoliquidar la multa correspondiente, siempre y cuando se encuentre en alguna de las hipótesis para la reducción de sanciones previstas en el artículo 84. En este caso, utilizando los medios que defina la Administración Tributaria, podrá fijar el importe que corresponda de acuerdo con la sanción de que se trate y de la hipótesis de reducción en que se encuentre. Para estos efectos, los porcentajes de reducción deberán calcularse con base en el extremo mínimo de la sanción de que se trate y, una vez realizada la autoliquidación, podrá pagar el monto determinado. La Administración Tributaria podrá verificar la aplicación correcta de la sanción; no obstante, no podrá graduar la sanción por encima del mínimo previsto en el tipo.

**Sección Segunda**

**Disposiciones Especiales**

**Tipos de infracciones y sus sanciones**

**Artículo 93.- Regla general de tipicidad**

Los tipos de infracciones que se describen presuponen la existencia de precisas obligaciones y deberes tributarios previstos en este Código, en leyes especiales o, en su caso, en reglamentos, por lo que la configuración de cada tipo dependerá de la vigencia o existencia actual de la previsión legal de las obligaciones y deberes a que de caso en caso se remita. Lo anterior no obsta para que los tipos de infracción

previstos en esta Ley especifiquen diversas formas en que las obligaciones y deberes generales pueden ser sustancialmente violados.

**Artículo 94.- Falta de ingreso por omisión o inexactitud**

Cometerán infracción material los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan, sobre sumas inexistentes.

Asimismo, constituye inexactitud en la declaración de retención en la fuente el hecho de no incluir, en la declaración, la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado o las efectuadas y no declararlas, o las declaradas por un valor inferior al que correspondía.

La sanción será de entre el veinticinco por ciento (25%) y el setenta y cinco por ciento (75%) de la diferencia rectificada o detectada por liquidación de oficio, sea por resolución o por regularización, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. En caso de solicitud de compensación o devolución improcedente, los porcentajes indicados se aplicarán a la diferencia entre lo solicitado y lo procedente. En caso de retenciones no efectuadas o no declaradas, los porcentajes indicados se aplicarán a la diferencia entre la retención que debió haberse efectuado o declarado y la efectivamente efectuada o declarada.

No procede aplicar esta en las diferencias del valor de los pagos parciales, que se originen por la modificación, mediante determinación de oficio del impuesto sobre la renta que los generó.

En los casos descritos en este artículo en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a trescientos salarios base se aplicará el extremo máximo de la banda indicada.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, debe entenderse que:

- a) El monto omitido no incluirá los intereses ni las multas o los recargos de carácter sancionatorio.
- b) Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos

cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos omitidos durante el lapso comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del mismo año.

En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.

**Artículo 95.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria**

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento ordenado en los artículos 169 a 172 de este Código, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa de entre un diez por ciento (10%) y un veinte por ciento (20%).

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código.

**Artículo 96.- Morosidad en el pago del tributo autoliquidado**

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa de entre un diez por ciento (10%) y un veinte por ciento (20%). Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del presente Código.

**Artículo 97.- Infracciones relativas a deberes contables**

Serán sancionados con multa de entre uno y cuatro salarios base las siguientes:

- a) No llevar libros de contabilidad, o no registrar las transacciones en los diseños físicos y lógicos que se ajusten a los soportes directamente legibles por ordenador de conformidad con los principios establecidos

en las normas internacionales de contabilidad y en los planes generales contables aprobados y aplicables al sujeto pasivo.

**b)** No tener legalizados los libros de contabilidad, o no contar con diseños físicos y lógicos que se ajusten a soportes directamente legibles por ordenador, autorizados por la Administración Tributaria.

**c)** No llevar la contabilidad de conformidad con las normas y principios contables de los distintos impuestos.

**d)** No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.

**e)** Mantener los libros o registros con un atraso superior a los tres meses.

Impuesta una sanción en virtud de alguna de las causales anteriores, no podrá volverse a sancionar por la misma causal, en un plazo de dos meses.

**Artículo 98.- Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción**

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante requerida en esa declaración, incluyendo la relacionada con el representante legal o el domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción de entre el cincuenta por ciento (50%) de un salario base y un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a cinco salarios base.

**Artículo 99.- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias**

Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa de entre un cincuenta por ciento (50%) del salario base y tres salarios base.

**Artículo 100.- Incumplimiento en el suministro de información**

En caso de incumplimiento en el suministro de información se aplicarán las siguientes sanciones:

- a) Entre dos y diez salarios base, cuando se incumpla la obligación de suministrar la información, dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria.
- b) Entre un salario base y cinco salarios base cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado.

Se entenderá que se comete una nueva infracción cada vez que, por haberse incumplido el plazo de suministro de la información o por haberse incumplido el plazo concedido en un requerimiento individualizado de información, sea necesario realizar un requerimiento individual de información o nuevos requerimientos individualizados de información.

**Artículo 101.- No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria**

Se sancionará con multa de entre uno y tres salarios base, a quienes no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria cuando se requiera su presencia, en los términos del artículo 137 del presente Código.

**Artículo 102.- Resistencia a las actuaciones fiscalizadoras**

Se sancionará con multa de entre uno y cinco salarios base:

- 1.- La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración en ejercicio de su función de fiscalización para el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o cualquier otro antecedente o información, de los que se deriven los datos a presentar o a aportar y para comprobación de las declaraciones, sea que el sujeto se niegue a comparecer ante la Administración, sea que impida el acceso a su domicilio o sede de la actividad.
- 2.- Ocultamiento o destrucción de antecedentes, sean bienes, documentos, registros, sistemas y programas computarizados o soportes magnéticos u otros medios de prueba.

**Artículo 103.- No emisión de facturas**

Se sancionará con multa de entre un salario base y tres salarios base a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente

autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

**Artículo 104.-            Infracciones que dan lugar al cierre de negocios**

La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio, en el cual se cometió la infracción, a los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra por segunda vez en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. No obstante, no se podrá aplicar la sanción de cierre sino una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 102 de este Código a la primera infracción. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hubieren omitido; o ingresen las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, en este último caso tratándose de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio.



En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como las demás cargas sociales.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 174 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, podrá desconocer cualquier traspaso que resulte simulado o motivado exclusiva o principalmente en evitar la sanción por lo cual será aplicable a esta hipótesis el artículo 8 de este Código.

**Artículo 105.- Destrucción o alteración de sellos**

Constituyen infracciones tributarias la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal.

Esta sanción será equivalente a dos salarios base.

**CAPÍTULO III  
Delitos tributarios**

**Sección primera  
Disposiciones generales**

**Artículo 106.- Principios y normas aplicables**

Los delitos tributarios serán de conocimiento de los tribunales penales tributarios, mediante el procedimiento establecido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal, así como las causas eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 80 de este Código. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, éstas prevalecerán sobre las generales.

**Artículo 107.- Acción pública**

Los delitos tributarios son de acción pública.

**Artículo 108.- Sanción de funcionarios**

Si el partícipe o autor de uno de los delitos contemplados en este título fuere un funcionario público, además de la pena establecida en el tipo correspondiente se le inhabilitará para el ejercicio de cargos públicos por un término de diez años.

**Sección segunda**  
**Disposiciones especiales**  
**Tipos delictivos**

**Artículo 109.- Defraudación Tributaria**

El que, reuniendo las condiciones subjetivas a que se refiere el artículo siguiente, evada el pago de los tributos ocultando ingresos, aplicándose u obteniendo reducciones de la base imponible a título de gastos deducibles o exenciones, deducciones en la cuota, beneficios fiscales, devoluciones de impuestos o incentivos fiscales equivalentes a subvenciones, u ocultando patrimonio destinado a responder por al pago de la obligación tributaria, mediante conductas comisivas u omisivas que impliquen simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño idónea para inducir en error a la Administración Tributaria, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de trescientos salarios base, será penado con prisión de cinco a diez. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito público y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que:

- 1.- La cuota defraudada no incluirá ni los intereses de mora ni las multas o recargos de carácter sancionatorio. Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período; para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos defraudados durante el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del mismo año.
- 2.- En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.
- 3.- Para iniciar la acción penal por este delito no es requisito necesario que la Administración ya haya determinado en firme la cuantía defraudada.
- 4.- Respecto de la pena consistente en la pérdida del goce de beneficios o incentivos fiscales, los "beneficios o incentivos fiscales" consisten en aquellas exenciones o medidas fiscales equivalentes a subvenciones que no tienen su fundamento en la menor capacidad económica de

quien las disfruta, sino en la contribución social por vía no tributaria que está llamado a realizar el sujeto beneficiario.

**5.-** Respecto del concepto de "beneficio fiscal" descrito en el tipo, este sí incluye las exenciones que tienen su fundamento en la menor capacidad económica de quien las disfruta.

**6.-** Se considerará excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación del sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

**Artículo 110.- Sujetos activos del delito**

Para la configuración típica del delito de defraudación tributaria, quien comete la acción u omisión defraudatoria debe ser un sujeto pasivo del tributo, sea a título de contribuyente o de responsable. En el caso de que el sujeto pasivo sea alguno de los contribuyentes a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17, se considerará sujetos activos del delito a aquellas personas físicas sobre las que recaiga la responsabilidad de la actuación por otro prevista en el artículo 69 de este Código. La norma del artículo 69 también se aplicará en el caso del representante legal o voluntario de una persona física sujeto pasivo que comete la acción u omisión típica sin la intervención de dicho sujeto pasivo.

**Artículo 111.- Participación en el delito**

Los sujetos que no reúnan las condiciones subjetivas para ser autores del delito de defraudación tributaria y que, no obstante, participen o coadyuven en él, serán considerados y sancionados de acuerdo con las normas generales de participación previstas en el Código Penal.

**Artículo 112.- Consumación del delito**

El delito se entenderá consumado de acuerdo con estas reglas:

1.- En el caso de tributos con deber de determinación inicial por parte de la Administración, la modalidad comisiva del delito se consumará en el momento en que se realice el ingreso minorado gracias a la conducta fraudulenta, sobre la base de una determinación administrativa firme, aunque no sea la definitiva, y siempre que no se corrija dentro del plazo establecido para pagar.

2.- En el caso de tributos con deber de determinación inicial por parte de la Administración, la modalidad omisiva del delito se consumará considerando las siguientes hipótesis:

a) Si existe deber de declaración o información sobre la verificación del hecho generador, a efecto de que la Administración proceda a la determinación, el delito se entiende consumado en el momento en que se omite dar la declaración o información dentro del plazo establecido.

b) Si no existe dicho deber de declaración o información previa, el delito se entiende consumado en el momento en que, previa determinación notificada formalmente, se omite el pago en el plazo establecido.

3.- En el caso de tributos con deber inicial del administrado de declaración-autoliquidación, la modalidad comisiva del delito se consumará en el momento en que se realice el ingreso minorado gracias a la conducta fraudulenta y no se corrija dentro del plazo establecido para pagar.

4.- En el caso de tributos con deber inicial del administrado de declaración-autoliquidación, la modalidad omisiva del delito se consumará en el momento en que no se realice el ingreso dentro del plazo establecido para el pago voluntario.

A efecto de lo dispuesto en este inciso y en el anterior, se entiende que el hecho de que la Administración tenga facultades de determinación de oficio sustitutiva de la del administrado no le quita al tributo respectivo, ni en general ni en el caso concreto, su carácter de tributo "con deber inicial del administrado de declaración-autodeterminación".

5.- En el caso de disfrute de beneficios fiscales y otras minoraciones de la base imponible o de la cuota, se consumará el delito en los mismos momentos indicados en los incisos 1) a 4) de este artículo, en referencia a los tributos cuya cuantía contribuya el beneficio a exonerar total o parcialmente.

6.- En el caso de obtención de medidas fiscales equivalentes a subvenciones, si éstas implican la obtención de documentos negociables para el pago de tributos, desde el momento en que se negocien o se utilicen por el sujeto activo para el pago de tributos determinados.

7.- En el caso de devoluciones o medidas que impliquen una transferencia patrimonial de la Administración hacia el sujeto activo del delito, en el momento en que éstas se den.

**Artículo 113.- Tentativa**

La tentativa será penada sobre la base de lo dispuesto en el Código Penal, artículos 24 y 73. Tendrán la consideración de actos directamente encaminados a la consumación del delito, siempre que se compruebe su relación con el intento de alcanzar el resultado defraudatorio y los demás elementos del tipo descrito, y sin perjuicio de otros que puedan determinarse fácticamente, los siguientes:

- 1.- Incumplimiento absoluto de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, cuando se trate de un tributo a determinar en régimen de estimación directa o de base cierta.
- 2.- Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- 3.- No anotación o digitación en libros o contabilidad computarizada obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- 4.- Práctica en los libros o contabilidad computarizada obligatorios de anotaciones o digitaciones contables ficticias.
- 5.- Anotación en balances, planillas y otros documentos de cifras, hechos o datos falsos u omitir circunstancias que influyan gravemente en la determinación de la obligación tributaria.
- 6.- Presentación de declaraciones falsas o con contenido incompleto u omisión de presentación de declaraciones, sin perjuicio del momento consumatorio específicamente previsto en el inciso 2 a) del artículo anterior.
- 7.- Incumplimiento total o parcial de otros deberes formales establecidos para tutelar el bien jurídico.

**Artículo 114.- Circunstancia especial agravante**

Es circunstancia agravante del delito si este se comete con la participación del funcionario público de la Administración Tributaria que, por razón de su cargo, facilite su comisión.

**Artículo 115.- Apropiación indebida de tributos. Tipo del delito**

El contribuyente o responsable que, tras haber retenido, percibido o repercutido tributos, evada su ingreso dentro de los plazos establecidos, será penado con prisión de cinco a diez años, siempre que la suma supere doscientos salarios base.

Para determinar el monto mencionado, se considerarán las sumas percibidas, retenidas o cobradas, pero no enteradas en el lapso del año calendario.

**Artículo 116.- Elemento subjetivo del delito**

El delito a que se refiere el artículo anterior se configurará a título de simple dolo.

**Artículo 117.- Circunstancias agravantes y excusa legal absoluta**

Serán circunstancias especiales agravantes las indicadas en el artículo 114 de este Código. Asimismo, se aplicará a este delito la excusa legal absoluta a que se refiere el artículo 109 de este Código.

**Artículo 118.- Acceso desautorizado a la información**

Será sancionado con prisión de uno a tres años quien, por cualquier medio tecnológico, acceda a los sistemas de información o bases de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización correspondiente.

**Artículo 119.- Manejo indebido de programas de cómputo**

Será sancionado con pena de tres a diez años de prisión, quien sin autorización de la Administración Tributaria, se apodere de cualquier programa de cómputo, utilizado por ella para administrar la información tributaria y sus bases de datos, lo copie, destruya, inutilice, altere, transfiera, o lo conserve en su poder, siempre que la Administración Tributaria los haya declarado de uso restringido, mediante resolución.

**Artículo 120.- Facilitación del código y la clave de acceso**

Será sancionado con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use.

**Artículo 121.- Préstamo de código y clave de acceso**

Será sancionado con prisión de seis meses a un año quien, culposamente, permita que su código o clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, sean utilizados por otra persona.

**Artículo 122.- Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa**

La misma pena se le impondrá al servidor público que, sin promesa anterior al delito, ayude de cualquier modo a

eludir las investigaciones de la autoridad sobre el incumplimiento o la evasión de las obligaciones tributarias, a substraerse de la acción de estas, u omite denunciar el hecho cuando esté obligado a hacerlo. Asimismo, será reprimido con prisión de ocho a quince años, y con inhabilitación de quince a veinticinco años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que, por sí o por persona física o jurídica interpuesta, reciba dádivas, cualquier ventaja o beneficios indebidos, de carácter patrimonial o no, o acepte la promesa de una retribución de cualquier naturaleza, para hacer, no hacer o para un acto propio de sus funciones, en perjuicio directo o indirecto del cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones tributarias.

**Artículo 123.- Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión culposa**

Será sancionado con prisión de uno a tres años, y con inhabilitación de diez a veinte años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que por imprudencia, negligencia, o descuido inexcusable en el ejercicio de sus funciones, posibilite o favorezca en cualquier forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o entorpezca las investigaciones en torno a dicho incumplimiento."

b) Refórmense los artículos 14, 38, 42, 43, 47, 50, 57, 104, 106 inciso e), 109, 113, 116, 119, 123, 124, 128, 146 y agrégase un nuevo inciso al artículo 103, que corresponderá al inciso f) y modifícase el párrafo segundo del artículo 150, los cuales dirán:

**"Artículo 14.- Concepto**

Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo. Los órganos de la Administración Tributaria a quienes reglamentariamente se hayan asignado competencias, serán responsables de los actos relacionados con sus competencias, sin perjuicio de los específicos actos en que este Código fije el órgano competente."

**"Artículo 38.- Aplazamientos y fraccionamientos**

En los casos y la forma que determine el reglamento, la Administración Tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, y siempre que la situación económico-financiera del deudor, debidamente comprobada ante aquella, le impida, de manera transitoria hacer frente al pago en tiempo.



Para el otorgamiento de aplazamientos y fraccionamientos la Administración podrá solicitar al sujeto pasivo, el otorgamiento de garantía de cumplimiento mediante aval, prenda, hipoteca, constitución de fideicomisos de garantía o cualquier otra garantía que recaerá en los bienes del contribuyente. De utilizarse el fideicomiso de garantía como forma de garantizar obligaciones tributarias, se considerarán los bienes fideicomitidos, patrimonio del fideicomitente para efectos de los impuestos sobre la renta.

No se aceptará como garantía los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes ni aquellos de cuya realización se presume que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización.

Las garantías que recaigan sobre los bienes, en el orden y condiciones expuestas antes, podrán constituirse, a elección de la Administración Tributaria, mediante hipotecas, prendas, cédulas hipotecarias, o mediante la constitución de fideicomisos de garantía donde el fideicomisario sea la Administración Tributaria y el fiduciario, un banco del sistema bancario nacional.

Las garantías habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación."

**Artículo 42.- Facultad para disponer otras formas de pago. Dación en pago**

Cuando el Poder Ejecutivo considere, con base en la experiencia derivada de su aplicación, que las disposiciones relativas a las formas de pago de los tributos previstas por las leyes tributarias, no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, puede variarlas mediante decreto emitido por conducto del Ministerio de Hacienda.

No se permite la dación en pago para el pago de obligaciones tributarias a menos que se trate de bienes que hayan sido declarados de interés histórico, científico, arquitectónico, cultural o ambiental, o de terrenos ubicados dentro de zonas protegidas o

protectoras o dentro de parques nacionales, por decretos emanados de los ministerios pertinentes.

**Artículo 43.- Pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición**

Los contribuyentes y los terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna. La Administración Tributaria comunicará estas circunstancias dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito, por medio de publicación en el diario oficial La Gaceta. El acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo 58 de este Código. Dicho interés será igual a la tasa pasiva fijada por el Banco Central en aquellos casos en que el pago indebido no haya sido inducido por la Administración Tributaria y correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente.

Asimismo, los contribuyentes y responsables podrán solicitar la devolución de los saldos acreedores que excedan de la compensación prevista en el artículo 46 de este Código. Las devoluciones devengarán un interés igual al establecido en el artículo 58 de este Código; este interés correrá a partir del primer día natural posterior a la fecha del pago efectuado por el contribuyente.

Igualmente procederá cuando se trate de un pago indebido que fuera inducido o forzado por la Administración Tributaria. En los pagos efectuados antes de la fecha de pago prevista por la ley, no procederá el reconocimiento de intereses durante el período comprendido entre el momento del pago y la fecha en que este efectivamente debió ser hecho.

Igualmente, no procederá el pago de intereses, cuando se produzca un pago voluntario por parte del sujeto pasivo, que no ha sido inducido o forzado por la administración, con el objeto de percibir un rendimiento financiero impropio.

La acción para solicitar la devolución prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la

fecha en que se efectuó cada pago, o desde la fecha de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito.

La Administración Tributaria deberá proceder al pago respectivo a más tardar durante el ejercicio presupuestario siguiente al de la fecha del reclamo del contribuyente."

#### **Artículo 47.- Devolución**

La devolución podrá efectuarse de oficio o a petición de parte, siguiendo los trámites y procedimientos que reglamentariamente se establezcan.

No procede devolución alguna por saldos acreedores correspondientes a períodos fiscales respecto de los que haya prescrito el derecho del Fisco para determinar y liquidar el tributo.

Para garantizar la devolución indicada en este artículo, en el Capítulo correspondiente a la Administración Tributaria de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, debe incluirse anualmente una partida, cuya estimación estará a cargo de la Administración Tributaria. El monto de dicha partida deberá depositarse en una cuenta especial de la Tesorería Nacional, contra la cual esta podrá girar en atención a las resoluciones que, para estos efectos, emitan los órganos de la Administración Tributaria.

Las devoluciones correspondientes al ejercicio económico en vigencia se efectuarán con cargo a la partida de ingresos respectiva.

Los gerentes de las administraciones tributarias territoriales o de grandes contribuyentes en quienes ellos deleguen, total o parcialmente la resolución del reclamo o los subgerentes de las divisiones que atendiendo a las características organizativas o funcionales de cada administración territorial corresponda la resolución del caso y en quienes se haya delegado total o parcialmente la resolución del reclamo por parte del gerente, deberán emitir y firmar toda resolución referida a la devolución de saldos acreedores o su crédito, originados por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones, intereses o cualquier otro saldo, reclamado para la restitución de lo pagado indebidamente,

por concepto de tributos a favor de los contribuyentes o responsables. Podrá el Director General de Tributación avocarse la firma de estos actos.”

**Artículo 50.- Procedimientos**

La obligación de pagar los tributos solamente puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las obligaciones accesorias, como intereses, recargos y multas, solo pueden ser condonadas por resolución administrativa, dictada en la forma y las condiciones que se establezcan por decreto ejecutivo.

En los procesos concursales, en los que la Administración Tributaria sea acreedora, se podrá condonar la parte proporcional de la obligación tributaria en la misma proporción en que la asamblea de acreedores condone la totalidad de las acreencias. Tal condonación deberá ser autorizada por el Director General de Tributación.”

**"Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo**

Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Este interés será aplicable también al atraso en los pagos fraccionados de la obligación a cuenta de la obligación tributaria principal. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha resolución deberá hacerse cada seis meses, por lo menos.

Los intereses deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración."

**"Artículo 103.-**

[...]

**f)** Establecer la lotería fiscal, como medio de fiscalización tributaria, para estimular al comprador o consumidor final a exigir la factura o el documento que la reemplace.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda y por decreto ejecutivo, reglamentará la organización, el sistema de sorteos, la periodicidad, la cantidad y la clase de premios, establecerá el órgano encargado de la organización y administración de los sorteos y todo lo relativo a este sistema de lotería. Además constituirá un comité de sorteos, cuyos miembros devengarán dietas por las sesiones a las que asistan. El monto de dichas dietas será fijado de acuerdo con las leyes preexistentes.

Los fondos para el pago de premios, publicidad, organización y otros, no excederán del uno por ciento (1%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los impuestos: general sobre las ventas y selectivo de consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley General de

Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, según corresponda.

El Ministerio de Hacienda deberá establecer una caja especial administrada por el Departamento Financiero, quien deberá abrir una cuenta bancaria para girar el pago de los premios y gastos de los sorteos."

**Artículo 104.-           Requerimientos de información al contribuyente**

Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros o de los soportes directamente legibles por ordenador que en su lugar se mantengan, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte legible por ordenador o registrada y conservada por cualquier otro medio tecnológico material o inmaterial.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración Tributaria podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- a) Copia de los libros o soportes directamente legibles por ordenador, de los archivos y de los registros contables.
- b) Información relativa al ordenador u ordenadores utilizados y a las aplicaciones desarrolladas para control de facturación, llevanza de inventarios, o en general, generación de información contable.
- c) Copia de los soportes que contengan información tributaria."

**Artículo 106.-           Deberes específicos de terceros**

Sustitúyase el inciso e) de este artículo, por el que sigue:

"e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios, bajo los formas y mecanismos técnicos que para los suministros generales de información establezca la Administración Tributaria por vía reglamentaria o por

resolución general. Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias y se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pagos a cargo de la entidad, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se efectuarán previa autorización del Director General de Tributación."

**Artículo 109.- Directrices para consignar información tributaria**

La Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general, lineamientos respecto de la forma como deberá consignarse la información de relevancia tributaria.

Asimismo, podrá exigir las formas o medios mediante los cuales los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros o los soportes que atiendan a diseños físicos y lógicos y que sean legibles por ordenador, o en general los registros de sus transacciones necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias.

Respecto de los comprobantes como facturas, boletas u otros documentos, así como respaldos en medios de acceso informático como discos compactos, respaldos magnéticos o cualquier otra clase de soporte a archivos digitales, la Administración Tributaria podrá mediante resolución general, autorizar el uso de sistemas informáticos de facturación en los que no medie la impresión en papel de comprobante alguno, siempre que los diseños físicos y lógicos que registran las transacciones, puedan resguardarse en soportes legibles por ordenador. En los casos en que, mediante resolución general, la Administración Tributaria exija el uso de tales sistemas para el control de la facturación, los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota del impuesto sobre el valor añadido o del impuesto sobre la renta de sociedades o del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del total del costo de tales sistemas, siempre que los mismos hayan sido autorizados y certificados como válidos para tales efectos por

resolución general de la Administración Tributaria. En caso de que se aplique como deducción en la cuota del impuesto sobre el valor agregado, se aplicará en el mes en el cual se efectúe la adquisición de los sistemas.

Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de los documentos o soportes legibles por ordenador, por un plazo de cuatro años.

La Administración podrá exigir que los registros contables estén respaldados por los comprobantes correspondientes, siendo que estos comprobantes puedan ser en papel o estar almacenados mediante sistemas informáticos autorizados por resolución general.

Para los efectos de este artículo en lo concerniente al uso de diseños físicos y lógicos que cuenten con soportes legibles por ordenador en vez de libros o comprobantes en papel, así como de los sistemas de registro de transacciones donde no medie la impresión de comprobantes en papel, debe entenderse que cualquier ley tributaria que haga referencia a libros, comprobantes, facturas o en general, registros de papel, admite el uso de los sistemas aquí referenciados."

**Artículo 113.- Inspección de locales**

Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos o para obtener información de los obligados tributarios, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo u obligado tributario respectivo.

En caso de que se prevea negativa o resistencia dadas las particulares condiciones de una investigación, la Administración podrá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento."

**Artículo 116.- Elementos para verificar y determinar la obligación tributaria**

En sus funciones de fiscalización, la Administración Tributaria puede utilizar como elementos para la verificación y en su caso, para la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los responsables:

- a) Los libros o soportes legibles por ordenador, los registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y



**b)** A falta de libros, soportes y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase de ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler de negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros."

**Artículo 119.- Consultas**

Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y pueda asimismo expresar su opinión fundada. Para esos efectos se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificativas y es actual cuando se desarrolla u ocurre en el presente o cuando su inicio es inminente. En particular:

**i)** No es admisible la consulta que versa sobre hechos o situaciones pasadas. Se entenderá que un hecho o situación es pasada cuando se refiera a hechos generadores de obligación tributaria cuyo plazo para declarar o pagarla haya expirado.

**ii)** Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impedirá la consulta sobre hechos o situaciones futuras aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En tal caso los efectos de

la consulta solo cubrirán los hechos o situaciones actuales o futuras.

**iii)** Tratándose de una actividad o negocio en proyecto la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio.

La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con la indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del plazo para el pago del tributo exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la administración tributaria dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de ese término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

La aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración Tributaria. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante."

**Artículo 123.- Verificación de las declaraciones, libros, soportes y demás documentos o soportes legibles por ordenador que contengan las transacciones del contribuyente**

Los sujetos pasivos que presentan declaraciones juradas, así como libros, soportes, escrituras y demás documentos, en cuanto en ello deba constar la información relativa a la liquidación o al pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Para tal efecto ésta puede practicar, dentro de la ley y por intermedio de los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles

para comprobar dichas declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados. La Administración Tributaria podrá, mediante resolución general, autorizar a particulares, personas físicas o jurídicas, para que verifiquen que los contribuyentes que utilizan sistemas de facturación digital o diseños físicos y lógicos para el registro y archivo de sus transacciones, utilicen sistemas autorizados y no otros, sin que puedan solicitar información sobre los registros contables del contribuyente.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia de tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado.

**Artículo 124.- Determinación de oficio**

Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella. Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad, los soportes legibles por ordenador y los registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código,
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten o que se hayan destruido los soportes legibles por ordenador o estos sean ilegibles por causas aducibles al mismo contribuyente o responsable; y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros o los soportes tengan un atraso mayor de seis meses.

Para los efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 de este Código.”

**Artículo 128.- Obligaciones de los particulares**

Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial deben:

**a)** Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos o lo exija dicha Administración en virtud de las facultades que le otorga este Código:

**i)** Llevar los libros o soportes legibles por ordenador y registros especiales a que alude el inciso a) del artículo 109 de este Código;

**ii)** Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar oportunamente sus modificaciones; y

**iii)** Presentar las declaraciones que corresponda.

**b)** Conservar, en forma ordenada, los libros, los registros, los documentos y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados; así como conservar en perfecto estado los soportes legibles que contengan los registros de las transacciones.

**c)** Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.

**d)** Presentar o exhibir en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos, soportes y demás comprobantes, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.

**e)** Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados, a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando su presencia sea requerida.”

**Artículo 146.- Resolución de la Administración Tributaria**

Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el artículo anterior, los gerentes de las Administraciones Tributarias Territoriales, o la Administración de Grandes Contribuyentes, según corresponda, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución de las cuestiones debatidas.

Los gerentes de las administraciones tributarias territoriales así como las de grandes contribuyentes, podrán delegar total o parcialmente las actuaciones anteriores, en los subgerentes de las divisiones atendiendo a las características organizativas o funcionales de las citadas administraciones correspondientes. El Director General de la Tributación de conformidad con lo establecido en la Ley General de la Administración Pública podrá avocarse al conocimiento, dictado y firma de la resolución que conoce el reclamo.

Cuando no se interponga impugnación en el plazo indicado, deberán dictar la resolución determinativa los gerentes de las administraciones tributarias territoriales, o la administración de grandes contribuyentes, según corresponda, o en su defecto los subgerentes delegados.

Exista o no impugnación contra la resolución que se dicte, podrán interponerse los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo en el plazo de quince días."

**Artículo 150.-**

[...]

En aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 de este Código. Cuando no haya autodeterminación de la sanción, se pondrán en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente, con excepción de que se trate de la infracción prevista en el artículo 94 de este

Código, en cuyo caso el plazo será de noventa días. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.”

c) Refórmense los artículos 251, 263, y 266 del Código de Comercio, Ley N° 3284, de 30 de abril de 1964, para que se lean así:

**Artículo 251.-**

Sin perjuicio de los libros, registros o en general soportes directamente legibles por ordenador, que la normativa tributaria exija a toda persona natural o jurídica, los comerciantes están obligados a llevar otros legalizados por el Registro Público, en que se consignen en forma fácil, clara y precisa sus operaciones comerciales y su situación económica. A este efecto los siguientes son indispensables: un libro de balances e inventarios, un diario y un mayor que podrán ser encuadernados y foliados o que podrán ser llevados mediante diseños físicos y lógicos que deberán ajustarse a los soportes directamente legibles por ordenador, en sustitución de tales libros. Los requisitos de tales diseños, serán establecidos por la Administración Tributaria. Podrán además llevar las hojas columnares y los libros o registros auxiliares que consideren necesarios. Para tales auxiliares no es necesario el requisito de legalización.

Se exceptúa de esta obligación a los comerciantes, que por pertenencia a cierto régimen de gestión o control tributario, no están obligados a la llevanza de tales libros o soportes. La pertenencia a estos regímenes será determinada por resolución general de los órganos de la Administración Tributaria.”

**Artículo 263.-** Los libros sociales deberán presentarse antes de iniciarlos, al Registro Público, para su legalización en un registro especial.”

**Artículo 266.-** Exceptúanse de la regla contenida en el artículo anterior las revisiones que, dentro de las limitaciones de la ley, pueda hacer los órganos de Administración Tributaria para efectos fiscales.”

d) Refórmense los artículos 166, 168 y 169, del Título VI, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para que en adelante se lean así:

**Artículo 166.- Oficina de Cobros**

La Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda debe cobrar derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales, y de toda clase de créditos a favor de éste, mediante el procedimiento instituido por Ley N° 2393, de 11 de julio de 1959, reformada por Ley N° 3493, de 29 de enero de 1965 y por las disposiciones de este título. El cobro de los tributos regulados por este Código cuya gestión, recaudación y fiscalización correspondan a la Dirección General de Tributación se regirá por las estipulaciones del título siguiente."

**Artículo 168.- Facultades de la Oficina de Cobros**

Para atender el cobro de los créditos a favor del Poder Central a que se refiere el artículo anterior, la Oficina de Cobros está específicamente facultada para:

- a) Disponer el ejercicio de la acción de cobro.
- b) Ejercer la inmediata vigilancia sobre la gestión cobratoria del cuerpo de abogados de la Oficina y de los fiscales específicos.

La Oficina de Cobros puede, asimismo, disponer de oficio o a petición de parte, la cancelación de los créditos indicados en el artículo 166 de este Código, cuando los términos de prescripción correspondientes estén vencidos o se trate de cuentas o créditos incobrables. La resolución que así lo disponga debe contar con la aprobación de la Contraloría General de la República y de la Dirección General de Hacienda y debe ser puesta en conocimiento de la Contabilidad Nacional y de los organismos correspondientes para que cancelen en sus registros o libros las cuentas o créditos respectivos.

**Artículo 169.- Créditos insolutos y emisión de certificaciones.** Las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central de la naturaleza indicada en el artículo 166 de este Código, dentro de los tres meses siguientes a la expiración del término legal de pago, deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y ordenar, en su caso, el retiro de

los respectivos recibos de los bancos y demás oficinas recaudadoras.

Antes de remitir las certificaciones a la Oficina de Cobros, las oficinas que controlen los ingresos o créditos a que se alude en el párrafo primero de este artículo, deben notificar al deudor por cualesquiera de los medios que autoriza el artículo 137 de este Código, al domicilio que conste en sus registros, que se le concede un plazo de quince días, contado a partir de su notificación, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago.

Si vencido el plazo señalado el deudor no regulariza su situación, dichas certificaciones deben ser enviadas de inmediato a la Oficina de Cobros para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.

Las certificaciones de adeudo expedidas por las oficinas que indica este artículo, tienen el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el cobro judicial."

**e)** Créase un nuevo título sétimo, y córrase la numeración a efecto de que los actuales títulos sétimo y octavo, pasen a ser título octavo y título noveno respectivamente al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuyo texto dirá:



**“TÍTULO VII  
PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN**

**CAPÍTULO I  
DISPOSICIONES GENERALES**

**Artículo 204.-           Recaudación**

- 1.- La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.
- 2.- El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 40 de este Código.
- 3.- El período ejecutivo se inicia:
  - a) Para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso. En caso de recurso por parte del sujeto pasivo, cuando este firme la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo.
  - b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, al presentar aquella.
- 4.- El régimen de las notificaciones en el procedimiento administrativo de recaudación será el establecido en el artículo 163 de este Código.

**Artículo 205.-           Inicio del período ejecutivo**

- 1.- Iniciado el período ejecutivo, la Administración Tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 40, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.
- 2.- El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente.

Si el deudor no hiciera el pago dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, se procederá al

embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

**3.-** La providencia anterior, expedida por el órgano competente, órgano que se determinará reglamentariamente, es el título suficiente que inicia el procedimiento de apremio y tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

**4.-** El deudor deberá satisfacer las costas del procedimiento de apremio.

#### **Artículo 206.- Medidas cautelares**

Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado.

**1.-** Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

**a)** Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública, en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.

La retención cautelar o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución.

**b)** Embargo preventivo de bienes o derechos.

**c)** Cualquier otra legalmente prevista.

El embargo preventivo se asegurará mediante su anotación en los registros públicos correspondientes o mediante el depósito de los bienes muebles embargados.

**2.-** Cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada, pero se haya devengado y haya transcurrido el plazo reglamentario para su pago, y siempre que corresponda a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, los gerentes de las administraciones

tributarias, en su ámbito respectivo, podrán adoptar medidas cautelares que aseguren su cobro.

Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán de oficio en el plazo de seis meses, salvo que el Director General de Tributación, o, en su caso el gerente de la administración tributaria correspondientes en quien delegue, determine la prórroga de las mismas, o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio.

**3.-** Las medidas cautelares así adoptadas se levantarán, aún cuando no haya sido pagada la deuda tributaria, si desaparecen las circunstancias que justificaron su adopción o si, a solicitud del interesado, se acuerda su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

Las medidas cautelares podrán convertirse en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. En otro caso, se levantarán de oficio, sin que puedan prorrogarse más allá del plazo de seis meses desde su adopción.

**4.-** Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas.

Asimismo podrán intervenir los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración Tributaria.

**5.-** Estas medidas podrán adoptarse, también, cuando habiéndose iniciado el procedimiento de liquidación de oficio que establece el numeral 124 de este Código, se aprecie la existencia de los indicios a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en cuyo caso la Administración deberá dictar y notificar la resolución determinativa a que se refiere el artículo 146 de este Código, en un plazo que no debe exceder los seis meses desde la notificación de la adopción de las medidas cautelares adoptadas, notificada tal resolución, se mantendrán las medidas cautelares hasta que se pague la deuda, se revoque la resolución o se conviertan en definitivas en el marco del procedimiento de apremio. Las medidas podrán ser levantadas si el sujeto pasivo rinde

garantías de conformidad con el numeral 38 de este Código.

**Artículo 207.-           Carácter administrativo del apremio y relación con otros procedimientos**

El procedimiento de cobro será exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todos sus incidentes es exclusiva de la Administración Tributaria. La Administración podrá, mediante Resolución General, autorizar a particulares, personas físicas o jurídicas, para que efectúen los procedimientos de cobro establecidos en este título.

El procedimiento anterior, no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o continuación no se suspenderá por la iniciación de aquellos, salvo cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Judicial o en las normas del apartado siguiente.

Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en el caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

- a) Cuando concorra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente cuando el embargo efectuado en el curso del mismo sea el más antiguo.
- b) En los supuestos de concurrencia del procedimiento de apremio con procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, aquel procedimiento tendrá preferencia para la ejecución de los bienes o derechos que hayan sido objeto de embargo en el curso del mismo, siempre que dicho embargo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de inicio del proceso concursal.

**Artículo 208.-           Garantías**

Si la deuda estuviera garantizada mediante aval, prenda, hipoteca, fideicomisos de garantía constituidos para tal efecto, o cualquier otra garantía, se procederá en primer lugar a ejecutarla, lo que se realizará en todo caso por el

órgano competente establecido a nivel reglamentario, a través del procedimiento administrativo de apremio.

**Artículo 209.- Objeto y monto del embargo**

1.- El embargo se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, los intereses que se hayan causado o se causen hasta la fecha del ingreso en el tesoro y las costas del procedimiento, con respeto, siempre al principio de proporcionalidad.

2.- En el embargo se guardará el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Establecimientos mercantiles o industriales.
- f) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
- g) Frutos y rentas de toda especie.
- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

3.- Siguiendo el orden anterior, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración Tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda; se dejará para el último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del deudor.

A solicitud del deudor se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan con la misma eficacia y prontitud el cobro de la deuda que los que preferentemente deban ser trabados y no se causare con ello perjuicio a tercero.

4.- No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes ni aquellos de cuya realización se presuma que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del coste de dicha realización.

Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.
- b) Los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.
- d) Las sociedades de mera tenencia de bienes, en las que éstos no se encuentran afectos a actividades económicas o bien se encuentren destinados al uso personal del contribuyente, de los socios o directivos o de las familias de estos, propiedad del contribuyente, de sus socios, o de sus ascendientes o descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad.

**Artículo 210.- Bienes en depósito**

Cuando la Administración Tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda, sin necesidad de precisar los datos identificativos y la situación de cada cuenta, depósito u operación existentes en la referida oficina. Tratándose de valores, si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo, se deduce que los existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 209, se concretarán por el órgano de recaudación los que hayan de quedar trabados.

- 1.- Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al deudor. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

2.- Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el cobro de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones a que se refiere el artículo 646 del Código Procesal Civil y 172 del Código de Trabajo respecto del importe de dicha cuenta correspondiente al sueldo, salario o pensión de que se trate, considerándose como tal el último importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto.

**Artículo 211.-                    Facultades de los órganos de recaudación**

1.- Los órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la Administración Tributaria los artículos 103 a 106 de este Código, con los requisitos allí establecidos.

2.- Asimismo, y a tales efectos, podrán autorizar que las investigaciones realizadas afecten al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago. Si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentren dicho origen y destino.

3.- Solicitar a todo obligado al pago de una deuda para que manifieste, cuando la Administración Tributaria así lo requiera, los bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con el orden previsto en el artículo 176 de este Código.

Los órganos de recaudación desarrollarán las actuaciones materiales necesarias para la ejecución de los actos que se dicten en el curso del procedimiento de apremio.

Si el obligado tributario no cumpliera las resoluciones o requerimientos que al efecto se dictaren por los órganos de recaudación, éstos podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución subsidiaria de los mismos, mediante acuerdo del órgano competente.

Cuando en el ejercicio de estas facultades o en el desarrollo del procedimiento de apremio sea necesario entrar en el domicilio del afectado, o efectuar registros en el mismo, la Administración Tributaria deberá obtener el

consentimiento de aquél o, en su defecto, la oportuna autorización judicial.

Las diligencias extendidas en el ejercicio de sus funciones recaudatorias a lo largo del procedimiento de apremio por funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación, tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Los funcionarios que desempeñen puestos de trabajo en órganos de recaudación serán considerados agentes de la autoridad cuando lleven a cabo las funciones recaudatorias que les correspondan. Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario para el ejercicio de la gestión recaudatoria.



**Artículo 212.- Formalidades**

1.- Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Hecho el embargo, se notificará al deudor y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del deudor cuando sean gananciales los bienes embargados y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2.- Si los bienes embargados fueren inscribibles en un Registro Público, la Administración Tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente, conforme a mandamiento expedido por funcionario del órgano competente, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo. La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 60 de este Código.

3.- Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

4.- Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en la solvencia del deudor, el Director General de Tributación, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

**Artículo 213.- Suspensión**

Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de

la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.

#### **Artículo 214.- Tercerías**

1.- Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio de los bienes o derechos embargados o cuando un tercero considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

2.- Tratándose de una reclamación por tercería de dominio, se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes controvertidos, una vez que se hayan tomado las medidas de aseguramiento que procedan, sin perjuicio de que se pueda continuar dicho procedimiento sobre el resto de los bienes o derechos del obligado al pago que sean susceptibles de embargo hasta quedar satisfecha la deuda, en cuyo caso se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes objeto de la reclamación sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante.

3.- Si la tercería fuera de mejor derecho, proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería.

4.- Mediante reglamento, se determinará el procedimiento para tramitar y resolver las reclamaciones de tercería.

#### **Artículo 215.- Enajenación de bienes**

1.- La enajenación de los bienes embargados se llevará a efecto mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

2.- El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado reglamentariamente.

El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del setenta y cinco por ciento (75%) de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación.

3.- En cualquier momento anterior al de la adjudicación de bienes se podrán liberar los bienes embargados pagando la deuda tributaria, las costas y los intereses posteriores devengados durante el procedimiento.

#### **Artículo 216.- Motivos de oposición**

1.- Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Pago o extinción de la deuda.
- b) Prescripción.
- c) Aplazamiento.
- d) Falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma.

2.- La falta de notificación de la providencia de apremio será motivo de impugnación de los actos que se produzcan en el curso del procedimiento de apremio.

#### **Artículo 217.- Convenios de recaudación**

En virtud de convenio con la Administración que habrá de publicarse en La Gaceta, y dársele otros medios de difusión a la sociedad civil, la Administración Tributaria podrá asumir la gestión recaudatoria de recursos tributarios cuya gestión no le corresponda de acuerdo con lo previsto en este capítulo.

#### **Artículo 218.- Prohibición para la adquisición de bienes embargados**

Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes que se enajenan objeto de embargo, por sí o por medio de interpósito persona, a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco en el procedimiento de cobro. La enajenación efectuada con infracción a este precepto será nula."

f) Salvo disposición en contrario, el Poder Ejecutivo deberá reglamentar el presente artículo en el plazo de noventa días, contados a partir de la publicación de esta Ley.

**ARTÍCULO 4.- Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria**

Créase la Agencia Nacional de Administración Tributaria de conformidad con las disposiciones que se indican a continuación:

**"LEY DE CREACIÓN DE LA AGENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA****CAPÍTULO I  
CREACIÓN, OBJETIVOS Y FUNCIONES****Artículo 1.- Creación**

Créase la Agencia Nacional de Administración Tributaria, pudiéndose abreviar como ANAT, como un ente desconcentrado adscrito al Ministerio de Hacienda, con autonomía administrativa, técnica y financiera, independencia de presupuesto y capacidad para licitar, contratar y realizar todos los actos que fueren necesarios para su gestión.

**Artículo 2.- Reemplazo**

La Agencia Nacional de Administración Tributaria (ANAT) es el ente responsable de la administración del sistema tributario interno y aduanero, actuará en nombre y representación del Estado en el cumplimiento de las funciones de gestión, recaudación, fiscalización y determinación de los tributos, en aplicación de las leyes fiscales y en reemplazo de las actuales Direcciones Generales de Tributación, de Aduanas, de Hacienda y de la Policía de Control Fiscal. Podrá realizar convenios con las municipalidades y otros entes públicos, para la gestión, recaudación y fiscalización de los tributos y servicios de los que sean titulares o beneficiarios directos.

**Artículo 3.- Objetivos**

ANAT tendrá los siguientes objetivos principales:

- a) Promover el desarrollo de una cultura tributaria como elemento básico de la ciudadanía democrática.
- b) Desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario sea aplicado en forma justa, general y eficaz a todos los contribuyentes mediante los procedimientos de gestión, recaudación,

fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

c) Promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes al mayor nivel posible, racionalizando y simplificando los procesos y creando servicios que reduzcan los costos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Controlar eficientemente los comportamientos de incumplimiento fiscal.

#### **Artículo 4.- Competencias y atribuciones**

Para el cumplimiento de sus objetivos, ANAT tendrá las siguientes competencias y atribuciones:

a) Elaborar los proyectos de reglamento de la presente Ley y someterlos a la aprobación del Poder Ejecutivo para que sean promulgados mediante los decretos correspondientes.

b) Emitir dictamen sobre los proyectos de reglamento y decretos de los tributos administrados por ANAT y los que las leyes le asignen.

c) Hacer recomendaciones y elaborar anteproyectos con respecto a los cambios normativos necesarios para mejorar la administración tributaria.

d) Establecer la estructura orgánica de la Agencia y modificarla cuando se estime conveniente para la consecución de sus objetivos.

e) Establecer un sistema de recursos humanos propio y aprobar la relación de puestos de trabajo y la oferta de empleo de la Agencia.

f) Elaborar el presupuesto de la Agencia.

g) Contratar para comprar, vender y arrendar bienes y servicios dentro de los propósitos de su creación.

h) Emitir lineamientos a todas las instituciones y municipalidades que tengan entre sus funciones la administración de tributos.

i) Los demás que le corresponden de acuerdo con las leyes y sus reglamentos.

#### **Artículo 5.- Domicilio**

El domicilio de la Agencia será el que corresponde al lugar donde estén ubicadas sus oficinas centrales.

## **CAPÍTULO II ORGANIZACIÓN, DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN**

**Artículo 6.- Estructura Administrativa**

Son órganos de la Agencia:

- a) El Consejo Directivo
- b) La Dirección Ejecutiva
- c) La Dirección General de Tributación
- d) La Dirección General de Aduanas
- e) La Dirección General de Policía de Control Fiscal
- f) La Auditoría Interna.
- g) Los demás órganos subordinados a la Dirección Ejecutiva y a las direcciones que cree el Consejo Directivo a propuesta de la Dirección Ejecutiva.

**Artículo 7.- Integración del Consejo Directivo**

El Consejo Directivo de ANAT estará integrada por cinco miembros plenos y dos con voz pero sin voto, de la siguiente manera:

- a) El Ministro de Hacienda, quien lo presidirá.
- b) El Viceministro de Hacienda.
- c) Tres personas de absoluta solvencia moral y con amplia capacidad y experiencia en materia tributaria, económica, financiera o legal, nombrados por el Consejo de Gobierno.
- d) Con voz, pero sin voto, el Auditor Interno y el Director Ejecutivo de la Agencia. Este último podrá hacerse acompañar por los directores generales, cuando lo estime oportuno.

El Consejo elegirá, por simple mayoría, a un vicepresidente, quien suplirá al presidente durante sus ausencias y podrá ser reelegido.

**Artículo 8.- Requisitos de los miembros del Consejo Directivo designados Consejo de Gobierno**

Las personas postuladas para ser designadas por el Consejo de Gobierno deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Ser costarricense por nacimiento o por naturalización.
- b) Ser mayor de edad.
- c) Ser de reconocida honorabilidad.
- d) Estar en pleno ejercicio de sus derechos civiles.
- e) Poseer experiencia profesional comprobable en áreas afines con la materia tributaria.

**Artículo 9.- Impedimentos para los miembros del Consejo Directivo designados por el Consejo de Gobierno**

El Consejo de Gobierno no podrá designar como miembros del Consejo Directivo de ANAT a:

- a) Las personas contra las que en los últimos diez años, haya recaído sentencia judicial penal condenatoria por la comisión de un delito doloso.
- b) Quienes estén suspendidos o inhabilitados para el ejercicio de su profesión, así dispuesto por la autoridad competente.
- c) Las personas que estén ligadas con otro miembro del Consejo Directivo, con los directores generales, o con el Auditor Interno, por matrimonio o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive.
- d) Las personas que no se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales.

**Artículo 10.- Prohibición**

Es prohibido para los miembros plenos del Consejo Directivo y para el Consejo en forma colegiada:

- a) Solicitar u obtener por cualquier medio información individualizada que la Agencia obtenga de los contribuyentes, responsables o terceros. Por ningún concepto podrán requerir de los funcionarios de la Agencia la cuantía u origen de las rentas ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben tener acceso a éstas o sus copias, libros o documentos que contengan extractos o referencia de ellas.
- b) Intervenir en casos que se encuentren en trámite en cualquiera de las dependencias de la Agencia.
- c) Hacer recomendaciones o intervenir en los procesos de selección de casos o sectores a fiscalizar.
- d) Comunicarse directamente con los funcionarios de la Agencia para requerir información de índole tributaria, aún de carácter general. En estos casos el requerimiento deberá realizarse a través del Director Ejecutivo.

El miembro del Consejo Directivo que cometiere o autorizare alguno de los actos prohibidos en este artículo incurrirá en causal de cese de sus funciones sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que correspondan.

**Artículo 11.- Plazo**

Los miembros plenos del Consejo Directivo serán nombrados como se indica a continuación:

- a) El Ministro de Hacienda y el Viceministro de Hacienda, por un plazo que se iniciará y terminará con el período constitucional del Presidente de la República. Si alguno cesara en el cargo de Ministro o Viceministro de Hacienda antes de haber cumplido el período para el cual fue nombrado, quien lo sustituya también terminará sus funciones al finalizar el citado período constitucional.
- b) Para los demás miembros plenos, indicados en los incisos c) del artículo 7, la duración de los nombramientos será por períodos de noventa meses. Se nombrará un miembro cada dieciocho meses. Los miembros del Consejo Directivo podrán ser reelegidos. Quien sustituya en el cargo cesante a un miembro del Consejo, antes de haberse cumplido el período respectivo, será nombrado por el plazo que le falte por cumplir al director sustituido.

**Artículo 12.- Causas de cese para los miembros designados por el Consejo de Gobierno**

Cesará como miembro del Consejo Directivo:

- a) El que dejare de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 8, o incurriere en alguno de los impedimentos del artículo 9.
- b) El que se ausentare del país por más de dos meses sin autorización del Consejo. El Consejo no podrá conceder licencias por más de tres meses.
- c) El que, por cualquier causa no justificada debidamente, hubiere dejado de concurrir a tres sesiones ordinarias consecutivas.
- d) El que resultare responsable de actos u operaciones fraudulentas, según sentencia judicial firme o resolución administrativa firme contra la que no se ejercieron las acciones judiciales correspondientes.
- e) El que, por incapacidad, no hubiere podido desempeñar su cargo durante seis meses consecutivos.

**Artículo 13.- Atribuciones, competencias y deberes**

El Consejo Directivo tendrá las siguientes atribuciones competencias y deberes:

- a) Definir las políticas generales de la Agencia mediante la aprobación de sus planes de trabajo anuales,



la supervisión de la ejecución de estos y la coordinación de las actividades de la Agencia con el sector público y privado.

**b)** Aprobar los proyectos de reglamentos internos que regirán el funcionamiento de la Agencia.

**c)** Elaborar los proyectos de modificación del reglamento de esta Ley y someterlos a la aprobación del Poder Ejecutivo.

**d)** Nombrar y remover al Director Ejecutivo, al Auditor Interno y a los directores generales, estos últimos a propuesta del Director Ejecutivo, para lo cual se requerirá de tres votos.

**e)** Aprobar los presupuestos anuales de la Agencia y sus reformas, someterlos a la revisión final que indique la ley, controlar su ejecución y pronunciarse sobre su liquidación.

**f)** Comunicar al Poder Ejecutivo los criterios técnicos sobre los proyectos de reglamento de las leyes tributarias y sus modificaciones.

**g)** Las demás funciones que según la ley le corresponden en su carácter de órgano superior de la Agencia.

#### **Artículo 14.- Responsabilidad por lesión patrimonial**

Los miembros del Consejo desempeñarán su cometido con absoluta independencia del Poder Ejecutivo y serán, por tanto, los únicos responsables de su gestión. Sin perjuicio de las otras sanciones que les correspondan, responderán personalmente, con su patrimonio, por las pérdidas que se irroguen a la Agencia por la autorización que hayan hecho de operaciones prohibidas por la ley. Quedarán exentos de esta responsabilidad únicamente quienes hicieren constar su voto disidente.

#### **Artículo 15.- Atribuciones y deberes del Presidente del Consejo Directivo**

Son atribuciones y deberes del Presidente del Consejo Directivo:

**a)** Presidir las sesiones del Consejo Directivo y dirigir sus debates.

**b)** Convocar a sesiones extraordinarias con al menos tres días de anticipación y con señalamiento de los asuntos que se tratarán.

**c)** Resolver con su doble voto los asuntos en que haya empate.

- d) Representar a la Agencia en sus relaciones con el resto del Poder Ejecutivo, con el Banco Central de Costa Rica, con el Fondo Monetario Internacional, con el Banco Mundial, con el Banco Interamericano de Desarrollo y con otros organismos internacionales de la misma naturaleza.
- e) Suscribir convenios internacionales tales como tratados de doble imposición, acuerdos de intercambios de información y otros relacionados con materia tributaria y aduanera, previamente aprobados por el Consejo Directivo.

**Artículo 16.- Designación del Director Ejecutivo y de los directores generales**

El Consejo Directivo deberá designar a un Director Ejecutivo, y a partir de una terna propuesta por éste, un Director General de Tributación, un Director General de Aduanas, y un Director General de Policía de Control Fiscal, quienes tendrán a su cargo la administración general de la Agencia de acuerdo con la presente Ley, sus reglamentos y las políticas que fije su Junta Directiva, cada uno en el ámbito de sus competencias de Dirección Ejecutiva superior de la Agencia y de Dirección Técnica superior en tributos internos en aduanas y en policía de control fiscal, de conformidad con esta Ley, con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y demás normativa aplicable.

El Director Ejecutivo y los directores generales serán funcionarios de confianza. Deberán ser mayores de edad, de reconocida honorabilidad y estar en pleno ejercicio de sus derechos civiles.

Además, el Director Ejecutivo deberá tener como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Grado académico mínimo de licenciatura en una profesión afín con la materia tributaria.
- b) Trayectoria exitosa y comprobable en la dirección de organizaciones públicas o privadas.

Los directores generales de Tributación de Aduanas y de Policía de Control Fiscal deberán además, tener como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Grado académico mínimo de licenciatura.
- b) Tener formación académica o experiencia comprobable en materia tributaria interna o materia tributaria aduanera.

**Artículo 17.- Atribuciones, competencias y deberes del Director Ejecutivo**

El Director Ejecutivo será el funcionario de mayor jerarquía administrativa de la Agencia y el responsable ante el Consejo Directivo de la eficiente y correcta operación técnica y administrativa de la Agencia. Este funcionario tendrá las siguientes funciones:

- a) Programar las actividades necesarias para alcanzar los objetivos de la Agencia, dentro de los lineamientos de la política general fijada por el Consejo Directivo.
- b) Elaborar las políticas generales y los planes de la Agencia, sometiéndolos a la aprobación del Consejo Directivo.
- c) Proponer ante el Consejo Directivo la creación de órganos auxiliares de la Dirección Ejecutiva orientados a asegurar la adecuada coordinación entre las direcciones generales.
- d) Dirigir la organización, operación y coordinación de todas sus dependencias y cumplir los acuerdos del Consejo Directivo y las leyes y reglamentos aplicables.
- e) Suministrar al Consejo Directivo la información, regular, exacta y completa que sea necesaria para asegurar el buen gobierno y dirección de la Agencia.
- f) Presentar al Consejo Directivo, para su examen y aprobación, con la necesaria anticipación, el presupuesto anual de la Agencia y, en su oportunidad, la liquidación presupuestaria correspondiente.
- g) Proponer al Consejo Directivo la creación de plazas y servicios indispensables para el debido funcionamiento de la Agencia.
- h) Nombrar, promover y remover a los miembros del personal subalterno, concederles licencias, permisos con o sin goce de salario, imponerles sanciones disciplinarias y determinar la responsabilidad civil, todo de acuerdo con los reglamentos respectivos y con el escalafón del personal de la Agencia. Las resoluciones del Director Ejecutivo, en materia de personal, agotarán la vía administrativa. El Director Ejecutivo no podrá nombrar en puestos de confianza a quienes están ligados por matrimonio o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, con los miembros del Consejo Directivo, con el auditor interno o con él mismo. Sin embargo, no será causal de remoción de un miembro del personal el que, con anterioridad a su designación, se nombró en dichos cargos a personas que tengan con él el

parentesco mencionado, o que llegue a ser pariente por afinidad de alguno de aquellos.

**i)** Ejecutar o hacer ejecutar los reglamentos, los acuerdos y resoluciones que dicte el Consejo Directivo. Sin embargo, si el Director Ejecutivo estimare que cualquiera de éstos es contrario a las disposiciones legales o a los intereses de la Agencia, deberá presentar sus objeciones por escrito, dentro de los ocho días siguientes a aquél en que se dictaron. Si el Consejo mantuviere su resolución o acuerdo, el Director Ejecutivo deberá dar cumplimiento a lo resuelto, pero quedará exento de responsabilidad en el caso.

**j)** Ejercer la representación legal de la Agencia, con facultades suficientes y con sujeción a las disposiciones legales y a las instrucciones específicas que le imparta el Consejo Directivo.

**k)** Delegar atribuciones en otros funcionarios de la Agencia, salvo cuando su intervención personal fuere legalmente obligatoria.

**l)** Proponer los proyectos de reglamentos necesarios para la correcta aplicación de su régimen interno y someterlos al Consejo Directivo.

**m)** Asistir con voz pero sin voto a las sesiones de Junta Directiva.

**n)** Elaborar y proponer al Consejo Directivo su opinión sobre los proyectos de reglamento de las leyes tributarias y sus modificaciones.

**o)** Realizar el trabajo cotidiano de coordinación con los directores generales propio de su condición de Director Ejecutivo.

**p)** Representar a la Agencia en los foros internacionales atinentes a la materia de su competencia, pudiendo delegar en los directores generales esa representación

**q)** Ejercer las demás funciones que le correspondan de conformidad con esta Ley, sus reglamentos y otras disposiciones legales que fueren aplicables.

### **Artículo 18.- Atribuciones, competencias y deberes de los directores generales**

Los directores generales de Tributación, de Aduanas y de Policía de Control Fiscal serán, cada uno en el ámbito de sus competencias, los funcionarios de mayor jerarquía administrativa de la Dirección General a su cargo y los responsables ante la Dirección Ejecutiva y el Consejo Directivo de la eficiente y correcta operación técnica y administrativa de la Agencia. Los directores generales, para

efectos de las atribuciones, competencias y facultades que les brinda el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y la normativa relacionada, se entenderán, respectivamente, como titulares de la Administración Tributaria. Estos funcionarios tendrán las siguientes funciones en los respectivos ámbitos de sus competencias:

- a)** Programar las actividades necesarias para alcanzar los objetivos de la Dirección General a su cargo, dentro de los lineamientos de la política general fijada por la Dirección Ejecutiva y el Consejo Directivo.
- b)** Elaborar las políticas generales y los planes de la Dirección a su cargo, sometiéndolos a la aprobación de la Dirección Ejecutiva.
- c)** Dirigir la organización, operación y coordinación de todas sus dependencias y cumplir los lineamientos de la Dirección Ejecutiva y los acuerdos del Consejo Directivo y las leyes y reglamentos aplicables.
- d)** Suministrar a la Dirección Ejecutiva la información, regular, exacta y completa que sea necesaria para asegurar el buen gobierno y dirección de la Agencia.
- e)** Presentar a la Dirección Ejecutiva, para su examen y aprobación, con la necesaria anticipación, el presupuesto anual de la Dirección General y, en su oportunidad, la liquidación presupuestaria correspondiente.
- f)** Proponer a la Dirección Ejecutiva la creación de plazas y servicios indispensables para el debido funcionamiento de la Agencia.
- g)** Nombrar, promover y remover a los miembros del personal subalterno, concederles licencias, permisos con o sin goce de salario e imponerles sanciones, todo de acuerdo con los reglamentos respectivos y con el escalafón del personal de la Agencia. Las resoluciones de cada director general, en materia de personal, serán recurribles ante la Dirección Ejecutiva la que agotará la vía administrativa. Los directores generales no podrán nombrar en puestos de confianza a quienes están ligados por matrimonio o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado, con los miembros del Consejo Directivo, con el Director Ejecutivo, con el auditor interno o con él mismo. Sin embargo, no será causal de remoción de un miembro del personal el que, con anterioridad a su designación, se nombró en dichos cargos a personas que tengan con él el parentesco mencionado, o

que posteriormente llegue a ser pariente por afinidad de alguno de aquellos.

**h)** Ejecutar o hacer ejecutar los lineamientos de la Dirección Ejecutiva y los reglamentos, los acuerdos y resoluciones que dicte el Consejo Directivo. Sin embargo, si un director general estimare que cualquiera de éstos es contrario a las disposiciones legales o a los intereses de la Agencia, deberá presentar sus objeciones por escrito, dentro de los ocho días siguientes a aquél en que se dictaron. Si la Dirección Ejecutiva o el Consejo mantuviere su resolución o acuerdo, el director general deberá dar cumplimiento a lo resuelto, pero quedará exento de responsabilidad en el caso.

**i)** Ejercer la representación legal de la Dirección a su cargo con facultades suficientes y con sujeción a las disposiciones legales y a las instrucciones específicas que le imparta el Consejo Directivo y dentro de sus específicas competencias tributarias internas o aduaneras.

**j)** Delegar atribuciones en otros funcionarios de la Dirección a su cargo salvo cuando su intervención personal fuere legalmente obligatoria.

**k)** Proponer los reglamentos necesarios para la correcta aplicación de su régimen interno y someterlos a la aprobación de la Dirección Ejecutiva.

**l)** Asistir a las sesiones de Junta Directiva cuando el Director Ejecutivo lo convoque.

**m)** Proponer a la Dirección Ejecutiva su opinión sobre los proyectos de reglamento de las leyes tributarias, aduaneras y sus modificaciones.

**n)** Sustituir al Director Ejecutivo en sus ausencias, según la designación de éste.

**o)** Ejercer las atribuciones, competencias y facultades que le correspondan de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y la normativa relacionada, en su condición de titulares de la Administración Tributaria, en materia de tributos internos, de comercio exterior y de policía de control fiscal.

**p)** Ejercer las demás funciones que le correspondan de conformidad con esta Ley, sus reglamentos y otras disposiciones legales que fueren aplicables.

**Artículo 19.- Impedimentos para ser Director Ejecutivo o director general**

No podrán designarse como Director Ejecutivo o directores generales de Aduanas, de Tributación o de Policía de Control Fiscal de ANAT:

- a) Las personas contra las que en los últimos diez años, haya recaído sentencia judicial penal condenatoria por la comisión de un delito doloso.
- b) Quienes estén suspendidos o inhabilitados para el ejercicio de su profesión, así dispuesto por la autoridad competente.
- c) Las personas que estén ligadas con otro miembro del Consejo Directivo, con el Director Ejecutivo, los directores generales de Tributación, de Aduanas y de Policía de Control Fiscal, o con el Auditor Interno, por matrimonio o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive.
- d) Las personas que no se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales.

#### **Artículo 20.- Incompatibilidad con el cargo**

Los cargos de Director Ejecutivo o de director general son de dedicación exclusiva y están sujetos a las prohibiciones estipuladas en el artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

#### **Artículo 21.- Designación del Auditor Interno**

La auditoría interna funcionará bajo la responsabilidad y dirección de un auditor interno nombrado por el Consejo Directivo por un plazo de cinco años, quien será un funcionario sujeto a la prohibición legal del ejercicio liberal de su profesión. El auditor interno deberá ser contador público autorizado.

Sólo podrá ser removido cuando, a juicio del Consejo Directivo, previo levantamiento de la información correspondiente, se demuestre que no cumple debidamente con las funciones y deberes inherentes a su cargo. Por la naturaleza de su cargo y el origen de su nombramiento, estará sujeto a las disposiciones que se indican en los artículos 9 y 10 de la presente Ley, en cuanto le fueren aplicables.

La remoción del Auditor Interno sólo podrá acordarse por el mismo número de votos necesarios para su nombramiento, previa aprobación de la Contraloría General de la República.

#### **Artículo 22.- Atribuciones, competencias y deberes del Auditor Interno**

Son atribuciones, competencias y deberes del Auditor Interno:

- a) Asistir a las sesiones del Consejo Directivo, con voz pero sin voto, cuando esta le convoque, y velar porque se cumplan cabalmente las resoluciones y disposiciones que ella le encargue.
- b) Vigilar y fiscalizar las operaciones, el cumplimiento de las obligaciones, la adecuada utilización y administración de los bienes y el correcto manejo de los recursos de la Agencia.
- c) Fiscalizar, en cuanto tenga relación con su cargo, todos los actos, controles, operaciones y sistemas tecnológicos de la Agencia, para lo cual verificará la contabilidad y realizará las investigaciones que juzgue pertinentes.
- d) Presentar informes de sus actividades de inspección y fiscalización al Consejo Directivo, la cual podrá solicitarle las demás actuaciones que estime necesarias.
- e) Comunicar al Consejo Directivo, por escrito, todas las irregularidades que observe en las operaciones y en el funcionamiento de la Agencia, y proponerle las medidas correctivas y preventivas necesarias. En caso de que el respectivo funcionario no resuelva el problema dentro del plazo prudencial fijado por el auditor, este deberá someter el caso, sin pérdida de tiempo, a conocimiento y resolución del Consejo Directivo.
- f) Examinar libremente todos los libros y archivos de la Agencia y exigir la presentación de balances, estado de situación, cuentas y demás antecedentes que considere oportunos en la forma, condiciones y plazos que conjuntamente acuerde con el Director Ejecutivo.
- g) Velar porque se cumplan estrictamente los encargos que el Consejo Directivo le encomiende.
- h) Preparar los estudios y evaluaciones que le solicite el Consejo Directivo, sobre los temas generales que le interesen a esta.
- i) Ejercer las demás funciones que se le asignen en las leyes y los reglamentos.

### **CAPÍTULO III FINANCIAMIENTO**

#### **Artículo 23.- Fuentes de financiamiento**

La Agencia se financiará con los siguientes recursos:



- a) Los que para financiar sus gastos de operación se destinen en el Presupuesto General de la República, los cuales se le girarán mediante transferencia. Para estos efectos, en la Ley de Presupuesto de cada año se consignará un crédito presupuestario equivalente a un mínimo del dos por ciento (2%) de la recaudación estimada en el presupuesto de ingresos del estado, sobre los tributos administrados por ANAT, de acuerdo con sus competencias legales.
- b) Los ingresos que perciba como retribución por las actividades que pueda realizar mediante convenios suscritos con las municipalidades y otras instituciones o dependencias del Estado, con empresas privadas y con miembros de la comunidad internacional.
- c) Las demás transferencias que se consignent en la Ley de Presupuesto de la República.
- d) Las donaciones que reciba de otras entidades.

Los mayores ingresos producidos por los conceptos indicados en los incisos b), c) y d) con respecto a los presupuestados, deberán destinarse a la creación de un fondo para la capacitación del personal y la inversión en inmuebles, edificaciones, vehículos y equipos, exclusivamente.

**Artículo 24.- Principio de caja única**

La Agencia estará sometida al principio de caja única establecido en la Ley N° 8131, Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

## CAPÍTULO IV RÉGIMEN DE PERSONAL

### **Artículo 25.- Régimen de personal**

La Agencia elaborará, aprobará y administrará su propio sistema de recursos humanos, el cual deberá contemplar:

- a) Una relación de puestos de trabajo en la que se determinará la naturaleza, contenido, requisitos y características de desempeño de cada uno de los puestos de trabajo.
- b) Una remuneración adecuada para los funcionarios, tomando en cuenta las responsabilidades de su trabajo, complementada con un sistema de incentivos salariales.
- c) Una carrera administrativa y un plan de capacitación que brinde estabilidad laboral y permita escalar posiciones a los funcionarios con base en los méritos de su desempeño en la Agencia.
- d) Un sistema de evaluación del desempeño. Una calificación inferior al mínimo establecido reglamentariamente hará perder el incentivo al que se refiere el inciso b) de este artículo.
- e) Un sistema de sanciones, respetuoso de los principios del debido proceso.

Asimismo, ANAT elaborará su oferta de empleo y el régimen de acceso respecto de las especialidades y escalas, de acuerdo con sus necesidades operativas, las vacantes existentes en su relación de puestos de trabajo y sus disponibilidades presupuestarias, debiendo seleccionar a su personal por medios objetivos basados en convocatoria pública y en los principios de igualdad, mérito y capacidad, a través de sistemas de concurso.

### **Artículo 26.- Clasificación de los servidores**

Son servidores de la ANAT todos los nombrados por el Director Ejecutivo, los directores generales, o en el caso de éstos, por acuerdo firme del Consejo Directivo. Para la aplicación de esta Ley, y de acuerdo con la naturaleza de su nombramiento, los servidores de la ANAT se clasifican en:

- a) **Los directores:** son el Director Ejecutivo y los directores generales de Tributación, de Aduanas y de Policía de Control Fiscal quienes son funcionarios de confianza y de libre remoción por parte del Consejo Directivo.

- b) Regulares:** son los servidores permanentes que desempeñan un puesto específico en la ANAT, de conformidad con los requisitos establecidos en esta Ley y su Reglamento y debiendo cumplir con un período de prueba cuyos lineamientos serán establecidos reglamentariamente.
- c) Sustitutos:** son los servidores nombrados para sustituir temporalmente a un servidor regular.
- d) Por tiempo definido:** son aquellos servidores contratados por períodos definidos para la asesoría y la ejecución de proyectos especiales de diversa índole.

#### **Artículo 27.- Derechos de los servidores**

Los servidores gozarán de los siguientes derechos:

- a)** Estabilidad en sus puestos, siempre que cumplan con las condiciones de prestación de servicio estipulados en esta Ley, su Reglamento y la legislación conexas. Se exceptúa de la estabilidad a los servidores de confianza, sustitutos y de nombramiento por tiempo definido.
- b)** Vacaciones anuales proporcionales a la antigüedad en servicio al Estado, de conformidad con el respectivo reglamento.
- c)** Reconocimiento del pago del auxilio de cesantía, de conformidad con la legislación laboral.
- d)** Derecho a un debido proceso ante cualquier gestión sancionatoria o de despido, o proceso administrativo por responsabilidad pecuniaria.
- e)** Todos los otros derechos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

#### **Artículo 28.- Deberes**

Los servidores tendrán los siguientes deberes:

- a)** Ejecutar las labores de su puesto y las que temporalmente se le asignen.
- b)** Actuar en el desempeño de su cargo con dignidad, responsabilidad y honestidad.
- c)** Guardar confidencialidad sobre los asuntos relacionados con su trabajo, que por su naturaleza o por instrucciones escritas del superior jerárquico así la requieran, ello sin dejar de observar su obligación de denunciar cualquier hecho delictuoso y declarar la verdad donde corresponda.
- d)** Acatar todos aquellos deberes que se establezcan en disposiciones generales, directrices y reglamentos de esta Ley y de leyes supletorias o conexas.

**Artículo 29.- Prohibiciones**

Está prohibido a los servidores de la ANAT:

Ocupar su tiempo laboral para realizar trabajos privados u otros ajenos a sus responsabilidades en la ANAT, o a otras actividades remuneradas.

- a) Participar en actividades político-partidistas en horas laborales.
- b) Solicitar o percibir, por sí o por persona interpuesta, propinas, dádivas o cualquier otro beneficio, o aceptar la promesa directa o indirecta de una retribución de esa naturaleza para hacer, omitir o retardar un acto propio de su cargo.
- c) Ocultar o sustraer documentos oficiales, de cualquier índole, retirarlos del lugar donde se encuentran o destruirlos sin la autorización del superior inmediato.
- d) Realizar aquellas conductas prohibidas que se establezcan en disposiciones generales, directrices y reglamentos de esta ley y de leyes supletorias o conexas.

**Artículo 30.- De los procesos de recursos humanos**

Para los efectos de esta Ley la ANAT desarrollará los diversos procesos de recursos humanos, conforme los cambios tecnológicos y la nueva teoría administrativa lo demanden. El Reglamento de esta Ley indicará los procesos de recursos humanos que habrán de aplicarse en la ANAT, así como los procedimientos y desarrollos específicos para cada uno. Independientemente de lo que se establezca vía reglamento, en materia de reclutamiento y selección de personal; remuneraciones y el proceso de egreso, debe observarse lo que se dispone en los artículos siguientes.

**Artículo 31.- Del ingreso**

Para ingresar como servidor regular en la ANAT y recibir la protección de esta Ley, se requiere:

- a) Poseer aptitudes para el desempeño del cargo, para cuyo efecto el oferente deberá someterse a los exámenes requeridos, de acuerdo con el puesto que se pretende desempeñar y la materia propia de la Administración Tributaria, de conformidad con las pruebas y predictores específicos establecidos a nivel reglamentario.
- b) No estar inhabilitado para el ejercicio de cargos u oficios públicos.

c) Poseer los requisitos legales que la normativa vigente establezca para el ejercicio de los puestos respectivos.

**Artículo 32.- Prohibición de ejercicio liberal de la profesión**

Los servidores asignados a labores técnicas, profesionales, de coordinación y demás cargos superiores, estarán vedados de ejercer liberalmente su profesión, según los términos de esta Ley y de la legislación tributaria vigente, lo cual deberá ser compensado económicamente de conformidad con los términos de la Ley N° 5867, de 5 de diciembre de 1975.

**Artículo 33.- Del incentivo tributario**

Los servidores de la Agencia tendrán derecho a un reconocimiento salarial por productividad denominado incentivo tributario. La aplicación de este incentivo se realizará conforme lo establezca el Reglamento de esta Ley. Vía reglamentaria la ANAT podrá además, de conformidad con los principios administrativos que rigen la materia de recursos humanos, establecer beneficios por concepto de carrera y grado profesional.

**Artículo 34.- Pérdida de la condición de servidor**

Los servidores de la ANAT perderán esta condición, por cualquiera de las siguientes causas:

- a) Renuncia.
- b) Despido y cese de funciones con o sin responsabilidad patronal para la ANAT.
- c) Pensión o jubilación.
- d) Invalidez total y permanente.
- e) Muerte.

Cuando la finalización de la relación laboral obedezca a las necesidades de la Administración de reducción forzosa de los servicios, con la consecuente eliminación de uno o más puestos, los servidores afectados tendrán el derecho al pago de una indemnización, correspondiente a un mes de salario por cada año y fracción superior a los seis meses al servicio del Estado. El salario que se tendrá como base para la indemnización, será el correspondiente al último devengado con la ANAT.

**Artículo 35.- Régimen disciplinario**

Para sancionar las faltas cometidas por los servidores contra las disposiciones de esta Ley y su Reglamento, se establecen cuatro clases de sanciones disciplinarias: amonestación verbal, amonestación escrita, suspensión del trabajo sin goce de salario y despido sin responsabilidad patronal de acuerdo con las causales previstas en el Código de Trabajo o por la infracción grave de las prohibiciones recogidas en los artículos 29 y 30 de esta Ley. La calificación de las faltas de los servidores, las sanciones correspondientes y los procedimientos para la aplicación de las mismas, los regulará el Reglamento de esta Ley.

#### **Artículo 36.- Prescripción**

Los derechos y acciones de los trabajadores y de la ANAT que surjan de la relación laboral, prescribirán conforme a las reglas que establece el Código de Trabajo. Para la aplicación del régimen disciplinario, el término de la prescripción comenzará a correr a partir del momento en que la investigación de los hechos ha finalizado y es puesta en conocimiento del encargado de imponer la sanción. El cómputo de la prescripción se interrumpirá con toda actuación tendente a la verificación de la verdad real.

#### **Artículo 37.- Supletoriedad**

Los casos no previstos en esta Ley ni en su Reglamento se resolverán mediante la aplicación de la legislación laboral, estatutaria y social conexas; en la parte procedimental, se resolverán de conformidad con las disposiciones de la Ley General de la Administración Pública.

### **CAPÍTULO V RÉGIMEN PRESUPUESTARIO Y DE CONTRATACIÓN**

#### **Artículo 38.- Presupuesto**

La Agencia elaborará anualmente un proyecto de presupuesto, de acuerdo con los recursos asignados en vía presupuestaria, que deberá ser promulgado por el Consejo Directivo y aprobado por la Contraloría General de la República.

#### **Artículo 39.- Régimen de contratación**

La Agencia podrá adquirir los bienes y contratar los servicios que considere necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.

La ANAT se registrará en todo lo relativo a la contratación de bienes y servicios por los procedimientos establecidos en la Ley de Contratación Administrativa.

## **CAPÍTULO VI DISPOSICIONES FINALES**

### **Artículo 40.- Sucesión**

La ANAT sucederá a la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Hacienda y la Policía de Control Fiscal en la administración y control de los tributos, quedando subrogada en la titularidad de bienes, derechos y obligaciones del Estado afectos o constituidos en virtud de dicha función. Los bienes propiedad del Estado asignados al Ministerio de Hacienda que actualmente se encuentren en forma exclusiva utilizados por la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Hacienda y la Policía de Control Fiscal pasarán a ser de uso exclusivo de la ANAT. Las funciones actuales de la Dirección General de Hacienda, relacionadas con el control de exenciones e incentivos y otros aspectos tributarios se ubicarán en las direcciones generales de Tributación y de Aduanas de la Agencia en lo que por su especialidad les corresponda, y las funciones actuales de Política Fiscal se ubicarán en una unidad de estudios económicos y fiscales adscrita a la Dirección Ejecutiva de la Agencia.

### **Artículo 41.- Referencia Normativa**

Las normas legales, reglamentarias y administrativas referentes a la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación y la Dirección General de Hacienda, relativas a la administración de tributos, se entenderán referidas a ANAT.

### **Artículo 42.- Marco Legal**

La ANAT se registrará para el desarrollo de sus funciones de gestión, recaudación, fiscalización y determinación tributarias por lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y por las leyes especiales que regulen los tributos que administre."

**ARTÍCULO 5.- Ley para el control del crecimiento de la deuda pública.** Establécese la Ley para el control del

crecimiento de la deuda pública, cuyo texto se leerá de la siguiente manera:

**"LEY PARA EL CONTROL DEL CRECIMIENTO DE LA DEUDA PÚBLICA**

**Artículo 1.-** Modifícase el artículo 74 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, cuyo texto dirá:

**"Artículo 74.-** La Tesorería Nacional, de común acuerdo con los tenedores, podrá redimir anticipadamente los títulos valores colocados con anterioridad y posterioridad a la presente Ley, siempre que existan los recursos suficientes y la operación resulte beneficiosa para las finanzas públicas y que en ellas se utilicen procedimientos garantes del cumplimiento de los principios de publicidad, seguridad y transparencia.

Tratándose de tenedores del sector público no bancario, se verán en la obligación de aceptar la redención anticipada que recomiende la Tesorería Nacional, en caso de resultar beneficioso para el fisco."

**Artículo 2.-** Autorízase a la Tesorería Nacional a redimir anticipadamente los bonos cuyos tenedores sean parte del sector público no bancario sujetos al principio de caja única del Estado, mediante resolución motivada y de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos.

Los fondos provenientes de la redención anticipada de los bonos cuyos tenedores sean parte del sector público no bancario, se acreditarán en el fondo único a cargo de la Tesorería Nacional de acuerdo con el Principio de caja única. Si los mismos no son utilizados por la entidad respectiva, en el ejercicio presupuestario vigente, pasarán a formar parte del Fondo General del Gobierno.

**Artículo 3.-** La Tesorería Nacional realizará, en el plazo de dos meses a partir de la vigencia de la presente Ley, los estudios técnicos pertinentes que permitan definir la parte de la cartera de inversiones que posean las instituciones públicas no bancarias, que podrá ser donada al Gobierno de la República.

**Artículo 4.-** Autorízase a las instituciones públicas no bancarias para que, como resultado de los estudios técnicos



citados en el artículo anterior, renegocien tasas de interés de sus títulos de Gobierno, sin que con ello se afecte la eficiencia en la operación de dichas entidades ni la ejecución de proyectos de desarrollo prioritarios, y según la conveniencia de la gestión de la deuda del Gobierno de la República.

**Artículo 5.-** La Tesorería Nacional, deberá analizar los títulos en circulación existentes a la fecha de entrada de vigencia de esta Ley, y promover las estrategias canje de deuda contraída del sector público costarricense no bancario con un costo financiero más elevado para el Gobierno, por otros valores con condiciones más convenientes para la gestión de deuda del Gobierno de la República.

Tratándose de tenedores del sector privado, el canje operará de forma voluntaria, de común acuerdo entre las partes, con valoraciones a precio de mercado, según la conveniencia del Gobierno, con absoluto respeto de los principios de publicidad, seguridad y transparencia.

**Artículo 6.-** Las instituciones públicas a que se refieren los artículos 3, 4 y 5 de la presente Ley estarán obligadas a suministrar la información económica, financiera, de ejecución física de los presupuestos, y de cualquier otra naturaleza, que la Tesorería Nacional les solicite para el cumplimiento de sus funciones.

**Artículo 7.-** Autorízase al Instituto Nacional de Seguros (INS) para que done al Gobierno Central, de su cartera de inversiones adquiridas hasta la fecha de vigencia de la presente Ley, el excedente por encima del nivel de reservas requerido, de conformidad con el estudio actuarial de la Institución.

Una vez que se determine el excedente a donar, será responsabilidad del INS realizar, dentro del mes siguiente a la rendición del informe citado, la correspondiente incorporación de dicha suma en el presupuesto de la Institución y la cancelación de la donación correspondiente a favor del Ministerio de Hacienda.

**Artículo 8.-** La Tesorería Nacional de la República podrá desarrollar mecanismos y procedimientos de colocación de valores dirigidos a los mercados mayorista y minorista de deuda pública.

**Artículo 9.-** Para la implementación de los procesos de colocación de valores de deuda pública, la Tesorería Nacional de la República tendrá la facultad de utilizar plataformas informáticas que permitan abaratar los costos de implementación y respetar los principios de estandarización y desarrollo del mercado de valores nacional.

**Artículo 10.-** Mediante reglamentación específica, la Tesorería Nacional definirá la política de inversiones financieras por seguir por las entidades públicas no bancarias, de conformidad las condiciones que resulten más convenientes para una adecuada gestión de deuda.

**Artículo 11.-** El máximo jerarca de las instituciones públicas contempladas en esta Ley, tendrá responsabilidad administrativa en caso de incumplimiento de las obligaciones en ella impuestas, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que pudieran caber de conformidad con el ordenamiento jurídico costarricense vigente.

**Artículo 12.-** Para el cumplimiento de las disposiciones contempladas en esta Ley, se autoriza al Ministerio de Hacienda para tomar las medidas presupuestarias pertinentes."

**ARTÍCULO 6.- Ley para el Control de las Pensiones de Privilegio.** Establécese la siguiente Ley para el Control de las Pensiones de Privilegio, cuyo texto se leerá como sigue:

**"LEY PARA EL CONTROL DE LAS PENSIONES DE PRIVILEGIO**

**Artículo 1.-** Refórmase el artículo 11 de la Ley N° 7302, de 8 de julio de 1992, para que en lo sucesivo se lea:

**"Artículo 11.-** Todos los funcionarios cubiertos por este régimen general así como los pensionados, sea que hayan adquirido su derecho al amparo de esta Ley o de cualquiera de las anteriores que ella modifica, cotizarán según la siguiente tabla:

- a) Hasta dos veces la base cotizable, con el diez por ciento (10%) de su salario o pensión.
- b) Sobre el exceso de lo establecido en el inciso anterior y hasta cuatro veces la base cotizable, con el doce por ciento (12%) de su salario o pensión.

- c)** Sobre el exceso de lo establecido en el inciso anterior y hasta seis veces la base cotizable, con el catorce por ciento (14%) de su salario o pensión.
- d)** Sobre el exceso de lo establecido en el inciso anterior con el dieciséis por ciento (16%) de su salario o pensión."

**Artículo 2.-** Adiciónase la Ley N° 7302, de 8 de julio de 1992, con un artículo 11 Bis que dirá:

**"Artículo 11 Bis.-**

**1.-** Además de la cotización común establecida en el artículo anterior, los pensionados y jubilados cuyas prestaciones superen los montos que se fijarán, contribuirán en forma especial, solidaria y redistributiva de acuerdo con la siguiente tabla:

- a)** Sobre el exceso del monto base de cálculo establecido en el inciso 2) del presente artículo y hasta por el veinticinco por ciento (25%) de dicho monto, contribuirán con el veinticinco por ciento (25%) de tal exceso.
- b)** Sobre el exceso del margen anterior y hasta por un veinticinco por ciento (25%) más, contribuirán con el treinta y cinco por ciento (35%) de tal exceso.
- c)** Sobre el exceso del margen anterior y hasta por un veinticinco por ciento (25%) más, contribuirán con el cuarenta y cinco por ciento (45%) de tal exceso.
- d)** Sobre el exceso del margen anterior y hasta por un veinticinco por ciento (25%) más, contribuirán con el cincuenta y cinco por ciento (55%) de tal exceso.
- e)** Sobre el exceso del margen anterior y hasta por un veinticinco por ciento (25%) más, contribuirán con el sesenta y cinco por ciento (65%) de tal exceso.
- f)** Sobre el exceso del margen anterior, contribuirán con el setenta y cinco por ciento (75%) de tal exceso.

**2.-** El monto base de cálculo con respecto al cual se determinará la contribución solidaria indicada en el inciso anterior es igual al salario de un

catedrático de la Universidad de Costa Rica con la sola consideración de treinta anualidades y dedicación exclusiva."

**Artículo 3.-** Refórmase el artículo 39 de la Ley N° 17, de 22 de octubre de 1943, Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, para que en lo sucesivo se lea:

**"Artículo 39.-** La Caja, en la inversión de sus recursos, se regirá por los siguientes principios:

- a) Deberán invertirse para el provecho de los afiliados, en procura del equilibrio necesario entre seguridad, rentabilidad y liquidez, de acuerdo con su finalidad y respetando los límites fijados por la ley.
- b) Los recursos de los fondos sólo podrán ser invertidos en valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en valores emitidos por entidades financieras supervisadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras.
- c) Deberán estar calificados conforme a las disposiciones legales vigentes y las regulaciones emitidas por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero.
- d) Deberán negociarse por medio de los mercados autorizados con base en la Ley Reguladora del Mercado de Valores o directamente en las entidades financieras debidamente autorizadas.
- e) Las reservas de la Caja se invertirán en las más eficientes condiciones de garantía y rentabilidad; en igualdad de circunstancias, se preferirán las inversiones que, al mismo tiempo, reporten ventajas para los servicios de la Institución y contribuyan, en beneficio de los asegurados, a la construcción de vivienda, la prevención de enfermedades y el bienestar social general.

Para la construcción de vivienda para asegurados, la Caja podrá destinar hasta un veinticinco por ciento (25%) a la compra de títulos valores del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo y del Banco Hipotecario de la Vivienda. Además, para el uso de tales recursos, se autoriza a ambas instituciones para suscribir convenios de financiamiento con las asociaciones solidaristas y

las cooperativas con el propósito de que otorguen créditos hipotecarios para vivienda de los asociados. Dentro de este límite, la Caja podrá otorgar préstamos hipotecarios para vivienda de los afiliados al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte, siempre y cuando se realicen en condiciones de mercado.

Los títulos valores adquiridos por la Caja deberán estar depositados en una central de valores autorizada según la Ley Reguladora del Mercado de Valores. Además la Junta Directiva deberá establecer reglamentariamente el mecanismo de valoración de los títulos adquiridos, de tal forma que reflejen su verdadero valor de mercado.

Los fondos de reserva del Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social son propiedad pública de todos los cotizantes y están destinados única y exclusivamente al pago de las prestaciones que el Régimen tiene por función, sin perjuicio de los mecanismos instrumentales de inversión mencionados en los párrafos anteriores. En salvaguarda de la integridad y finalidad de protección del seguro social obligatorio consagradas en la Constitución, no podrán destinarse a otros fines ni trasladarse fuera del Fondo las sumas debidamente enteradas por concepto de cotizaciones obreras, patronales y estatales; en tal sentido, la Caja tiene prohibido traspasar sumas de dinero del Fondo de Pensiones aún y cuando éstas se pretendieran traspasar a otro régimen de pensiones distinto del de Invalidez, Vejez y Muerte.

La Superintendencia de Pensiones, sin perjuicio de sus obligaciones, contribuirá con la Junta Directiva a la definición de las políticas que afecten el funcionamiento del Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja, sugiriendo todas las medidas garantes de la rentabilidad y la seguridad de los fondos de este Régimen.

De igual forma, se crea un Comité de Vigilancia, integrado por representantes democráticamente electos por los trabajadores y los patronos, siguiendo el procedimiento del Reglamento respectivo. La Caja le rendirá un informe anual sobre la situación actual y proyectada del Régimen. El Superintendente de Pensiones también presentará un informe con una evaluación del presentado por la Caja al Comité de Vigilancia. Estos informes serán de

conocimiento público y dicho Comité emitirá recomendaciones a la Junta Directiva.”

**Artículo 4.-** Refórmase el artículo 65 de la Ley N° 17, de 22 de octubre de 1943, Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, para que en lo sucesivo se lea:

**“Artículo 65.-** Los trabajadores al servicio del Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Tribunal Supremo de Elecciones, municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas del Estado, instituciones descentralizadas y en las sociedades anónimas donde el Estado tenga mayoría accionaria, nombrados con posterioridad al 15 de julio de 1992, sólo podrán jubilarse o pensionarse por el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social, sin perjuicio de los regímenes complementarios a éste a que tengan derecho. Quedan exceptuados de la regla anterior, los funcionarios al servicio del Poder Judicial y del Magisterio Nacional, mientras otra ley no disponga lo contrario.

No obstante lo anterior, en el caso del trabajador que haya cotizado para el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte y también haya pertenecido o pertenezca a un régimen especial y sustitutivo de pensiones, sin que en ninguno de ellos logre alcanzar los requisitos para la pensión o jubilación por razón de la imposibilidad de traspaso de cotizaciones desde el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte consagrada en la Constitución y el artículo 39 de esta Ley, el cual tiene el carácter de irrenunciable, corresponderá a la Caja Costarricense de Seguro Social totalizar los períodos de cotización y otorgar la pensión o jubilación correspondiente según el Reglamento del Seguro de Pensiones, para lo cual los regímenes especiales y sustitutivos traspasarán al Fondo de Invalidez, Vejez y Muerte las cotizaciones enteradas a ellos.”

**Artículo 5.-** Adiciónase el artículo 36 de la Ley N° 7523, de 7 de julio de 1995 y sus reformas, con un párrafo final que dirá:

“Asimismo, la Superintendencia de Pensiones fiscalizará y supervisará la labor realizada por la Dirección Nacional de Pensiones del Ministerio de

Trabajo y Seguridad Social, tanto en cuanto al equilibrio financiero de los regímenes de pensiones con cargo al presupuesto nacional como en la legalidad y oportunidad de las resoluciones para el otorgamiento, modificación y revaloración de las pensiones que son competencia de la mencionada Dirección.”

**Artículo 6.-** El pensionado o jubilado que ingrese a laborar en la función pública queda impedido de recibir pensión por ningún régimen de pensiones público, incluido el de Invalidez, Vejez y Muerte que administra la Caja Costarricense de Seguro Social; para ello, el jubilado o pensionado deberá comunicar a la Institución que le haya pensionado su reingreso a la vida activa. La omisión de este deber de comunicación originará la obligación de devolver las pensiones percibidas ilegalmente junto con sus intereses, los cuales serán iguales a la tasa básica pasiva del Banco Central de Costa Rica, calculados sobre cada tracto y desde la fecha de su respectivo pago. Igualmente, las instituciones previsionales y la Administración Pública velarán de oficio por el cumplimiento de la prohibición establecida en este párrafo.

**Artículo 7.-** Nadie tiene derecho a percibir más de una pensión por los mismos servicios o las mismas cotizaciones. Si por algún motivo alguien haya cotizado simultáneamente para dos regímenes de pensiones, tendrá derecho en aquel donde haya acumulado mayor número de cotizaciones, salvado el caso de que alguno de ellos sea el Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte, ante lo cual será éste el que otorgue necesariamente la pensión o jubilación de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del Seguro de Pensiones. El jubilado o pensionado tendrá derecho a la devolución de las cuotas duplicadas, las cuales no podrán ser reconocidas por ningún régimen de pensiones para el otorgamiento de ninguna pensión o jubilación.

**Artículo 8.-** Las cotizaciones pagadas a los regímenes especiales y con cargo al presupuesto nacional serán consideradas en su totalidad para el otorgamiento de las pensiones y jubilaciones contempladas en dichos regímenes o traspasadas, en su totalidad, al régimen que corresponda. En tal sentido, se prohíbe el traspaso parcial de determinado número de cotizaciones.

**Artículo 9.-** Derógase la Ley N° 1922, de 5 de agosto de 1955 y sus reformas. Las personas que al momento de la publicación de la presente Ley estén percibiendo pensiones de dicho régimen no contributivo, continuarán percibiéndolas hasta su extinción de conformidad con las disposiciones de la ley que se deroga. No obstante, se prohíbe percibir pensión de guerra si simultáneamente se percibe pensión o jubilación de otro régimen contributivo de pensiones, incluido el de Invalidez, Vejez y Muerte que administra la Caja Costarricense de Seguro Social.

Caducarán de pleno derecho las pensiones de guerra que se estén percibiendo simultáneamente con otra pensión contributiva, sin que tal caducidad implique la afectación de derechos adquiridos por tratarse de un régimen no contributivo y sin que el pensionado tampoco deba devolver las pensiones de Guerra percibidas al amparo de la legislación anterior.

**Artículo 10.-** Esta Ley es de orden público y deroga toda otra disposición legal o reglamentaria que se le oponga.”

**ARTÍCULO 7.- Ley de eliminación de distorsiones e impuestos menores.** Establécese la Ley de Distorsiones e Impuestos Menores cuyo texto será el siguiente:



**"LEY DE ELIMINACIÓN DE DISTORSIONES E IMPUESTOS MENORES****Artículo 1.- Impuesto a la gasolina**

Se incrementa en diez colones (₡10.00) por litro, la tarifa vigente a la fecha de publicación de esta Ley, del impuesto único a los combustibles creado mediante el artículo 1 de la Ley N° 8114, de 4 de julio del 2001, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, que se cobra a la gasolina regular y a la gasolina súper.

**Artículo 2.- Impuesto a las personas jurídicas**

Se establece un impuesto en moneda nacional, equivalente a doscientos dólares estadounidenses (\$ 200.00) anuales, a todas las personas jurídicas que se encuentren inscritas o en adelante se inscriban en el Registro Mercantil del Registro Público.

El período del impuesto correrá del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el 1° de enero y se autoliquidará y cancelará mediante el uso de los formularios estandarizados o digitales que para tal efecto determine la Administración Tributaria por resolución general, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Se le aplicarán a los declarantes, las disposiciones del artículo 122 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Al iniciar actividades, la persona jurídica deberá pagar el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal. Los notarios que protocolicen el pacto social mediante el cual se constituye a una persona jurídica, actuarán como agentes de percepción de este tributo. Deberán ingresar en los formularios y por los medios que determine la Administración Tributaria, en los quince días naturales siguientes de reportada la constitución de la persona jurídica en el índice notarial correspondiente. Este tributo se devengará con la protocolización del acto o contrato de formación de la persona jurídica.

Los representantes de la persona jurídica de que se trate serán solidariamente responsables con esta, por la no presentación de la declaración y pago del impuesto establecido en el presente artículo.

En materia de sanciones, serán aplicables a este tributo las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El Registro Público no podrá inscribir ningún documento a favor de las personas jurídicas que no se encuentren al día en el pago de este impuesto. Para estos efectos, los funcionarios del Registro Público encargados de la inscripción de documentos estarán en la obligación de consultar la base de datos que levantará la Autoridad Tributaria.

**Artículo 3.- Impuesto a la propiedad de vehículos, aeronaves y embarcaciones**

1.- Refórmase la tabla establecida en el numeral 1 del inciso f) del artículo 9 de la Ley 7088, y sus reformas de 30 de noviembre de 1987, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

"f) 1)  
[...]

Hasta ₡500.000,00	₡18.000,00.
Sobre el exceso de ₡ 500.000,00 hasta ₡2.000,000,00	2,4%
Sobre el exceso de ₡2.000,000,00 hasta ₡4.000,000,00	3,0%
Sobre el exceso de ₡4.000,000,00 hasta ₡6.000,000,00	4,0%
Sobre el exceso de ₡6.000,000,00 hasta ₡7.500,000,00	5,0%
Sobre el exceso de ₡7.500,000,00 hasta ₡9.000,000,00	6,0%
Sobre el exceso de ₡9.000,000,00	7,0%

2.- Autorízase al Ministerio de Hacienda para que actualice, por una única vez, el valor de la tarifa del impuesto establecido en los numerales 2 y 3 del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088, y sus reformas, de 30 de noviembre de 1987, de conformidad con el índice de precios al consumidor, determinado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, tomando como punto de partida la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 7088. A partir de la entrada en vigencia de esta Ley el Ministerio de Hacienda estará autorizado para actualizar anualmente la tarifa del impuesto establecido en los numerales 2 y 3 del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088, y sus reformas, de 30 de noviembre de 1987.

3.- Derógase el numeral 4) del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088, y sus reformas, de 30 de noviembre de 1987. En adelante los bienes gravados conforme al

numeral que se está derogando en este artículo, serán gravados de conformidad con la tabla que al efecto establece el numeral 1) del inciso f) del artículo 9 de la Ley N° 7088, y sus reformas, de 30 de noviembre de 1987.

**Artículo 4.- Derogatoria de impuestos menores.** Se derogan los siguientes tributos:

- 1.- Impuesto sobre cheques, creado mediante el inciso 13) del artículo 273 del Código Fiscal y sus reformas.
- 2.- Timbre Archivos Nacionales, creado mediante artículo 3 de la Ley N° 43, de 21 de diciembre de 1934, y sus reformas. Junta Administrativa de Archivos Nacionales.
- 3.- Impuesto por tonelada de carga que se movilice por Caldera y Puntarenas, creados mediante artículos 15, 17 y 18 de la Ley N° 5582, de 11 de octubre de 1974 y sus reformas.
- 4.- Impuesto por tonelada de carga que se movilice por Caldera y Puntarenas, creados mediante artículo 18 de la Ley N° 6779, de 23 de marzo de 1983.
- 5.- Timbre de Vida Silvestre creado mediante artículo 124 y sello de la Fundación de Vida Silvestre, creado mediante artículo 131 de la Ley N° 7317, de 30 de octubre de 1992.
- 6.- Impuesto de ¢0.01 por kilogramo de carne exportada, creado mediante el artículo 22 de la Ley N° 6243, de 2 de mayo de 1978.
- 7.- Impuesto de ¢25,00 sobre tonelada métrica de carne exportada, creado mediante artículo 15 de la Ley N° 5135, de 11 de diciembre de 1972 y sus reformas.
- 8.- Impuesto de destace de ganado vacuno y porcino para consumo nacional y exportación, creado mediante artículo 3 de la Ley N° 68, de 13 de agosto de 1920, reformado por artículo 7 de la Ley N° 13, de 31 de mayo de 1932, y sus reformas.
- 9.- Impuestos a cada kilogramo de ganado en pie exportado, creado en los artículos 17 y 21 de la Ley N° 6247, de 2 de mayo de 1978.
- 10.- Canon establecido en el inciso a) del artículo 51 de la Ley N° 6797, de 4 de octubre de 1982 Código de Minería y sus reformas.
- 11.- Timbre proParques Nacionales, creado mediante artículo 7 de la Ley N° 6084, de 24 de agosto de 1977.
- 12.- Timbre Migratorio, creado por el artículo 128 de la Ley N° 7015, de 22 de noviembre de 1985.

- 13.- Impuesto sobre pasajes aéreos nacionales- Museo Nacional, creado mediante los artículos 1 y 2 de la Ley N° 5351, de 2 de octubre de 1973, y sus reformas.
- 14.- Impuesto sobre pasajes aéreos internacionales- Museos Nacionales, creado mediante los artículos 1 y 2 de la Ley N° 5351, de 2 de octubre de 1973, y sus reformas.
- 15.- Derechos de inscripción de contratos en las Cámaras de la Construcción creado mediante el artículo 5 de la Ley N° 5518, de 7 de mayo de 1974.
- 16.- Impuesto sobre fertilizantes y plaguicidas, creado mediante el artículo 42 de la Ley N° 4295, de 6 de enero de 1969, y sus reformas.
- 17.- ₡0.5 colones por litro de alcohol producido por FANAL, creado mediante el artículo 1 de la Ley N° 6619, de 25 de noviembre de 1981. Municipalidad de Grecia y otros.
- 18.- Impuestos creados por los artículos 36, 51 y 54 del Código de Minería, Ley N° 6797, de 4 de octubre de 1982.
- 19.- Impuesto agencia de viajes, creado mediante artículo 17 de la Ley N° 5339, de 23 de agosto de 1973.
- 20.- Timbre de Comunicaciones, inciso b), artículo 19 de la Ley N° 5870, de 11 de diciembre de 1975 y demás disposiciones conexas y concordantes.
- 21.- Timbre Deportivo, creado mediante artículo 17 de la Ley N° 3656, de 6 de enero de 1966, y demás disposiciones conexas y concordantes.
- 22.- Timbre pro Agentes de Aduana de Costa Rica, creado en el numeral 4, anexo 4 de la Ley N° 7017, de 16 de diciembre de 1985.
- 23.- Los demás timbres de los colegios profesionales establecidos en diversas leyes."

**ARTÍCULO 8.- Vigencia.** Esta Ley rige a partir de su publicación salvo en los casos que se detallan a continuación:

- 1.- Los Títulos I, II de la Ley de Imposición sobre la Renta contenida en el artículo 1 de esta Ley, así como los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente regulados en el Título III de la Ley de Imposición sobre la Renta, entrarán a regir a partir del período fiscal siguiente a su publicación. Las demás disposiciones contenidas en el Título III mencionado que se refieren a contribuyentes que no operen mediante establecimiento permanente, regirán a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta Ley.

2.- El artículo 2 de la presente Ley regirá a partir del primer día del mes siguiente de su publicación.

3.- Las reformas contenidas en el inciso e) del artículo 3 de esta Ley referidas al título sétimo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios entrarán a regir en el plazo de seis meses contados a partir de su publicación.

4.- La Agencia Nacional de Administración Tributaria creada en el artículo 4 de esta Ley, quedará efectivamente constituida una vez que hayan sido dictadas las normas de desarrollo necesarias para su adecuado funcionamiento. Para tal efecto el Poder Ejecutivo tendrá un plazo de seis meses a partir de la vigencia de esta Ley, para emitir toda la reglamentación indicada en los artículos 4 inciso a) y 13 inciso b) de la Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, y un plazo adicional de tres meses para completar lo relacionado con la materia presupuestaria.

Los plazos anteriormente indicados podrán prorrogarse por una sola vez y por un período no mayor a tres meses y un mes respectivamente.

5.- En el caso del artículo 7 de la presente Ley:

- a) El artículo 1 rige a partir del primer día del mes siguiente al de su publicación.
- b) El artículo 2 rige noventa días después de la fecha de publicación de esta Ley.
- c) El artículo 3 regirá el período fiscal siguiente a la fecha de publicación de esta Ley.

#### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**TRANSITORIO I.-** Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

1.- A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 59 de la Ley de Imposición sobre la Renta contenida en el artículo 1 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que sea de aplicación la presente Ley, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la

determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

**2.-** Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

**3.-** A efectos del Impuesto sobre la Renta la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la ley anterior.

**TRANSITORIO II.- Período impositivo vigente.** Aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, de conformidad con la Ley de Imposición sobre la Renta contenida en el artículo 1 de esta Ley, no coincida con el que tenían en operación, tendrán un período de transición que abarca desde el primer día de la entrada en vigencia de la citada Ley hasta el último día del mes en el cual termina el nuevo período impositivo.

**TRANSITORIO III.-** En tanto la Agencia Nacional de Administración Tributaria no promulgue el Plan General de Contabilidad que se dispone en el artículo 77.3 de la Ley de Imposición sobre la Renta contenida en el artículo 1 de esta Ley, los sujetos pasivos deberán seguir registrando sus operaciones de acuerdo con las resoluciones de la Agencia Nacional de Administración Tributaria relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

**TRANSITORIO IV.-** Mientras la Administración Tributaria establece los modelos de estimación objetiva a que se refiere el artículo 26 de la Ley de Imposición sobre la Renta contenida en el artículo 1 de esta Ley, para los sectores específicos en los que se ubiquen los contribuyentes registrados en el régimen simplificado establecido en los artículos 71 a 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, de 21 de abril de 1988, tales contribuyentes podrán continuar estimando sus rendimientos con base en ese régimen. Conforme se vayan estableciendo los modelos de estimación objetiva, estos contribuyentes podrán registrarse en ellos, entendiéndose que de no producirse tal registro en el plazo

que se defina en la resolución que los establece, se ha optado por el método de estimación directa.

**TRANSITORIO V.-** Con la entrada en vigencia del artículo 2 de esta Ley, los créditos de impuesto generados a favor del contribuyente de conformidad con la Ley N° 6826, y sus reformas podrán ser compensados contra las cuotas de este impuesto o, bien, podrá solicitarse la devolución en las condiciones establecidas en dicha Ley y los reglamentos relacionados.

**TRANSITORIO VI.-** Tratándose de operaciones no sujetas bajo la Ley N° 6826, y sus reformas, el impuesto general sobre las ventas soportado sobre mercancías y servicios afectos a la actividad empresarial o profesional se considerarán cuotas tributarias deducibles para los efectos del artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, que se aprueba mediante el artículo 2 de esta Ley, con estas restricciones:

- a) Tratándose de bienes de inversión, por la proporción del impuesto general sobre las ventas soportado correspondiente al valor del bien de acuerdo con su nivel de depreciación, de conformidad con las reglas la Ley N° 7092, y sus reformas y normas reglamentarias.
- b) Tratándose de los restantes bienes y de los servicios, los adquiridos en el mes anterior a la vigencia de esta Ley. No obstante, en el caso de bienes adquiridos para su venta, se admitirá la deducción de aquellos que se encuentren en inventario.

**TRANSITORIO VII.-** Autorízase al Poder Ejecutivo para que mediante decreto publique íntegramente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, de 3 mayo de 1971, y sus reformas, con el propósito de ordenar, armonizar la nomenclatura y la concordancia de su articulado.

**TRANSITORIO VIII.-** Para la integración del primer Consejo Directivo de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, creada en el artículo 4 de esta Ley, el Consejo de Gobierno procederá al nombramiento de un Director por un plazo de noventa meses, un Director por un plazo de setenta y dos meses y un Director por un plazo de cincuenta y cuatro meses. A partir de la expiración del nombramiento de estos directores, los nuevos nombramientos se realizarán por el plazo de noventa meses que establece el artículo 11 de la Ley

de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria.

**TRANSITORIO IX.-** Los empleados y funcionarios de la Dirección General de Aduanas, de la Dirección General de Tributación, de la Dirección General de Hacienda y de la Policía de Control Fiscal pasarán automáticamente a formar parte del personal regular de la Agencia Nacional de Administración Tributaria. La presente Ley no afecta los derechos adquiridos por los servidores actuales del Ministerio de Hacienda que pasen al servicio de la ANAT, derivados del Estatuto de Servicio Civil, su reglamento, del Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda y de cualquier otra disposición legal anterior, y los conservarán hasta el término de su relación laboral con la ANAT, sin perjuicio de que les son aplicables todas las disposiciones e incentivos laborales de esta Ley en lo que les beneficie. Todo nuevo funcionario deberá superar las pruebas que establezca el Reglamento de esta Ley.

En el caso de los actuales funcionarios interinos, que ocupen puestos de trabajo relacionados con las funciones propias de la ANAT, también pasarán automáticamente a ser funcionarios regulares de la Agencia.

**TRANSITORIO X.-** El porcentaje indicado en el inciso a) del artículo 22 de la Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, será del tres coma cinco por ciento (3,5%) para los dos primeros años de operación de la Agencia; para el tercer año será del tres por ciento (3%); para el cuarto, del dos coma cinco por ciento (2,5%); a partir del quinto y para todos los años subsiguientes se fijará en el dos por ciento (2%) mencionado.

Dadas las inversiones necesarias para poner en marcha la Agencia, para los cuatro primeros años de operación, el porcentaje excedente del dos por ciento (2%), deberá destinarse al fondo de inversión a que se refiere el último párrafo del artículo 22.

**TRANSITORIO XI.-** El desarrollo normativo a que hace referencia el artículo 43 de la Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, estará a cargo del Poder Ejecutivo, que emitirá las disposiciones transitorias necesarias para la efectiva constitución de la ANAT. Mientras la normativa se encuentre en desarrollo, se



mantendrán vigentes las disposiciones actuales correspondientes.

**TRANSITORIO XII.-** Los servicios contratados para la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Hacienda y la Policía de Control Fiscal se seguirán prestando a ANAT hasta el vencimiento de los respectivos contratos.

**TRANSITORIO XIII.-** A partir de la entrada en vigencia de la Ley sobre el Control de las Pensiones de Privilegio establecida en el artículo 6 de esta Ley, la Administración, de previo al inicio del proceso de lesividad correspondiente, deberá notificar en el plazo de cuarenta y cinco días, al administrado que devengue más de una pensión su obligación de elegir el régimen al que se acogerá de forma definitiva.

A estos efectos el administrado contará con un plazo de treinta días posteriores a la notificación para comunicar a la administración su decisión.

Se exceptúan de esta disposición los regímenes privados de pensiones complementarias y lo dispuesto por la Ley de Protección al Trabajador.

**TRANSITORIO XIV.-** A partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda, procederá a actualizar el valor del incremento establecido en el artículo 1 de la Ley de Eliminación de Distorsiones e Impuestos Menores contenida en el artículo 7 de esta Ley, al impuesto único a la gasolina regular y gasolina súper, de conformidad con la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor determinado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, entre el primer día del mes de abril de 2002, y el último día del mes anterior a la entrada en vigencia de esta Ley.

Miguel Ángel Rodríguez Echeverría  
**PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

Alberto Dent Z.  
**MINISTRO DE HACIENDA**

16 de abril de 2002, daa.

NOTA: Este proyecto pasó a estudio e informe de la  
Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.