

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

**PROYECTO DE LEY**

**LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA**

**PODER EJECUTIVO**

**EXPEDIENTE N.º 17.959**

**DEPARTAMENTO DE SERVICIOS  
PARLAMENTARIOS**

## PROYECTO DE LEY

### LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

Expediente N.º 17.959

#### ASAMBLEA LEGISLATIVA:

#### **Primera parte: La Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal y el bienestar de los ciudadanos**

El Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria, que hoy sometemos a la consideración de las señoras y los señores diputados, se enmarca en el contexto más amplio de la Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal. No se trata, entonces, de un esfuerzo aislado sino de una pieza en un complejo rompecabezas, cuyos grandes lineamientos conviene describir.

Es probable que el ciudadano común no esté mayormente interesado, de primera entrada, en la Sostenibilidad Fiscal. Al fin y al cabo, los temas fiscales -salvo cuando se trata de impuestos- pueden parecer abstractos, desconectados de la vida de los ciudadanos y de interés únicamente para quienes trabajan en el Ministerio de Hacienda, el Banco Central o en alguna institución financiera internacional. Es necesario explicar a ese ciudadano y a todos los que vivimos en Costa Rica, por qué la Sostenibilidad Fiscal es un tema que demanda la acción urgente del Estado y por qué la propuesta que hoy presentamos merece la mayor atención y apoyo de la ciudadanía.

En primer lugar, la impresión de que la política fiscal es un tema abstracto y alejado de la vida del común de la gente es falsa, radicalmente falsa. Las crisis fiscales son fenómenos que tienen consecuencias sociales y económicas inmensas, como lo ilustra, dramáticamente, la experiencia europea de los últimos meses: Grecia, Irlanda y los países bálticos se han asomado al abismo de la insolvencia y han tenido que enfrentar ajustes durísimos. Otros países han adoptado también, de manera preventiva, el camino del ajuste fiscal por medio de programas de restricción fiscal, como el Reino Unido, España, Portugal y varios países de Europa central, con consecuencias muy duras: el despido de miles de funcionarios públicos, la reducción de los salarios y de los beneficios sociales, la contracción del crédito, el estancamiento de la economía, la destrucción del bienestar y las confrontaciones callejeras que ponen en evidencia el debilitamiento del tejido y la cohesión social.

La experiencia reciente muestra que aún en los países desarrollados y con altos ingresos, los desequilibrios fiscales pueden tener consecuencias severas, y que los costos sociales y económicos tienden a ser mayores si el ajuste no se introduce de manera oportuna, sino solamente tras el estallido de una crisis. En el

caso de un país pequeño y en vías de desarrollo como el nuestro, con menos recursos, más vulnerable frente a las fluctuaciones de los flujos financieros internacionales y que requiere urgentemente incrementar tanto la inversión pública como la privada, las consecuencias podrían ser aún mayores. Por lo tanto, no podemos darnos el lujo de ignorar la necesidad de restaurar el equilibrio de las finanzas públicas.

No se trata, sin embargo, de restablecer el equilibrio en las finanzas públicas a cualquier costo y de cualquier manera. La estabilidad que buscamos debe ser la base del bienestar y el crecimiento, no la gris contraparte del estancamiento y la miseria. Viejas experiencias latinoamericanas nos han enseñado que se puede lograr la estabilidad a un costo social inmenso y con beneficios económicos ínfimos. Por esto, el camino de la estabilidad fiscal debe cumplir con dos requisitos esenciales: (i) el Estado debe contar con **recursos suficientes** para financiar los programas sociales, los servicios públicos, la inversión pública y sus obligaciones financieras; y (ii) el sistema tributario debe estar construido sobre principios de **solidaridad y justicia**, de manera que el aporte de cada quien se incremente conforme crece su capacidad de pago, y que nadie con capacidad de pago se quede fuera del esfuerzo tributario, ni por la vía de la trampa fuera de la ley, ni por la vía del privilegio dentro de la ley.

Este ha sido tradicionalmente el camino costarricense y es la forma que nos ha permitido convertirnos, tras la crisis de los años 80, en una de las economías de más rápido crecimiento en la región. Al mismo tiempo, hemos sido una sociedad líder a nivel regional, con altos niveles de desarrollo humano, con indicadores de salud envidiables, bajo desempleo y un alto nivel de educación.

De estas consideraciones, surge la **Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal**, una propuesta balanceada, constituida por **dos pilares igualmente importantes**: *Responsabilidad en el Gasto; Solidaridad y Justicia en la Recaudación.*

**Responsabilidad en el Gasto** significa:

- Garantizar el financiamiento de los programas prioritarios tanto de bienestar social como de inversión, así como el de las obligaciones financieras del Gobierno.
- Una fuerte reducción en la tasa de crecimiento del presupuesto del Gobierno Central presentado para el año 2011, en comparación con los presupuestos de los años anteriores.
- Un Programa Especial de Contención del Gasto Público, para este mismo año, recientemente anunciado el pasado.
- La apertura de un Diálogo Nacional sobre los instrumentos, políticas y objetivos de largo plazo del gasto público, que tendrá lugar en el segundo trimestre de este año.

**Solidaridad y Justicia** en la Recaudación significa:

- Un salto cualitativo y cuantitativo en la lucha contra el fraude fiscal, mediante un Programa Urgente de Lucha contra la Evasión y reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios que fortalezcan a la Administración Tributaria y de Aduanas en esa lucha.
- Una transformación del sistema tributario que lo haga más solidario y que incremente la recaudación, protegiendo a los grupos de menor ingreso e incrementando la contribución de los más ricos.

Cabe esperar que algunas personas argumenten que incrementar el ingreso público es, en cualquier circunstancia, una mala idea, y más aún si esto se hace de manera sana, por medio del incremento de la recaudación. Esta objeción está animada por la creencia errónea de que mantener un muy bajo nivel de impuestos es la clave para lograr un crecimiento económico acelerado, que acarreará, como una consecuencia natural e inevitable, la creación de buenos empleos en el sector privado y la reducción de la pobreza. La experiencia de todas las economías exitosas desmiente esta teoría, y no es difícil identificar entre nuestros vecinos a países que han tenido, históricamente, una gran estabilidad fiscal basada en bajos gastos y escasos ingresos. No por casualidad estos son países de bajo crecimiento, de elevada pobreza y de enorme desigualdad: sin inversión social, la mayoría de los ciudadanos no pueden acceder a puestos de trabajos dignos y bien pagados. Por otra parte, sin una población sana y educada, sin seguridad ciudadana, sin inversiones en el desarrollo de infraestructura, energía y telecomunicaciones, sin regulaciones que promuevan la competencia, eviten las prácticas desleales y protejan al consumidor, y sin servicios públicos de alta calidad y eficiencia, la actividad económica moderna es imposible.

### **Segunda parte: ¿Por qué es necesaria la Ley de Solidaridad Tributaria?**

Empezaremos con las razones estructurales. A lo largo de nuestra historia, el sector público ha jugado un papel prominente, y los ciudadanos esperan que el mismo provea un conjunto importante de servicios y bienes públicos, como elemento central de nuestro contrato social. Este ha sido el camino que Costa Rica adoptó para su desarrollo.

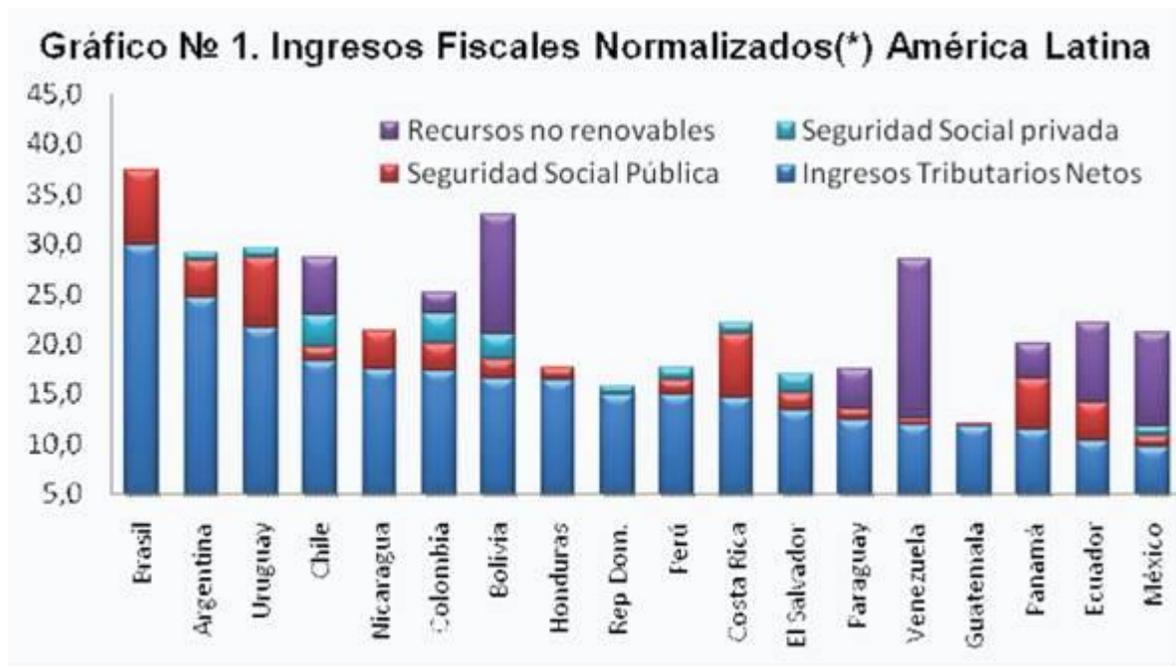
El gasto y la inversión pública se han reflejado en las áreas más diversas del quehacer nacional: Costa Rica llegó a tener 9 kilómetros de carreteras por cada cien habitantes, más del doble que México y Nicaragua, y más que el cuádruple Honduras, El Salvador y Guatemala. De la misma manera este tipo de gasto se ha reflejado en el alto nivel de alfabetización de su población, en casi un 95% (quinta posición a nivel latinoamericano y número 80 a nivel mundial), En el tema de educación, el gasto como porcentaje del PIB ha pasado de un 5% del PIB en el 2006 a alrededor de 7% del PIB en el 2010. La pobreza se ha visto reducida del 21.2% en el 2005 a 18.5% en el 2009, en el área de programas sociales, como lo es el caso de *Avancemos*, este ha incrementado su cobertura original en más de 20 veces su tamaño original.

Conforme nuestro país ha prosperado y su población ha alcanzado niveles más altos de educación, la demanda por bienes y servicios públicos, lejos de haberse abatido, se ha incrementado. Como sociedad, hemos reconocido un cuerpo cada vez más amplio de derechos ciudadanos, y los costarricenses esperan, con justa razón, que el Estado les brinde servicios de manera más oportuna, con calidad y buen servicio.

Hemos caído, sin embargo, en una contradicción. Esperamos mucho del Estado, pero no hemos estado dispuestos a financiarlo adecuadamente. De allí que en áreas claves en las que históricamente hemos gozado de ventajas importantes sobre nuestros vecinos, tales como los años promedio de escolaridad y la amplia red vial por kilómetro cuadrado, esa ventaja ha desaparecido. De allí el mal estado de nuestras carreteras y nuestros puentes y la incapacidad de nuestros servicios de seguridad pública para enfrentar con éxito el reto de la seguridad ciudadana.

Para ponerlo con toda claridad, la demanda ciudadana de servicios públicos se ha incrementado -y seguirá incrementándose conforme avanzan el desarrollo y el crecimiento económico- pero la contribución para financiar dichos servicios se ha estancado.

Como resultado de lo anterior, los ingresos del gobierno central son relativamente bajos para un país de nuestro nivel de desarrollo, lo que limita la capacidad del Estado de financiar las actividades de mayor valor social como educación, seguridad y justicia e infraestructura. En América Latina, los ingresos de los gobiernos centrales de Brasil, Argentina, Uruguay, Chile, pero también los de Nicaragua, Colombia, Bolivia, Honduras y República Dominicana y Perú son superiores a los del Gobierno de Costa Rica. Siete países, El Salvador, Paraguay, Venezuela, Guatemala Panamá, Ecuador y México tienen ingresos inferiores, pero en cuatro de ellos, los ingresos relacionados con la explotación de recursos naturales y en el caso de particular del Canal de Panamá, hacen que el total de recursos disponibles del sector público cubierto por el presupuesto sean mayores a los de Costa Rica. Es decir, una vez que se toman las fuentes de ingresos no tributarios, es claro que el Gobierno de Costa Rica es uno de los más pobremente financiados en toda la región.



(\*) Incluye recursos naturales renovables y no renovables y contribución de pensiones privadas.

Un bajo financiamiento, y una tendencia al estancamiento del ingreso tributario como porcentaje del PIB son, entonces, las causas estructurales que hacen necesaria la reforma tributaria que estamos proponiendo, el más reciente capítulo de una historia que se inició en los años 90, cuando el “Informe Tanzi”, preparado por el reconocido tributarista Vito Tanzi, presentó su diagnóstico sobre el sistema tributario costarricense. Desde entonces, se han discutido y aprobado una larga lista de proyectos tributarios<sup>1</sup>; se conformó una Comisión de Ex-ministros de Hacienda que realizó un diagnóstico global y que elaboró recomendaciones para una reforma tributaria integral; durante la primera década de este milenio se discutió un ambicioso proyecto de reforma comprensiva y compleja. A pesar de indudables avances, el problema estructural no ha sido resuelto como lo atestiguan las cifras recién presentadas.

### La crisis económica y la situación tributaria

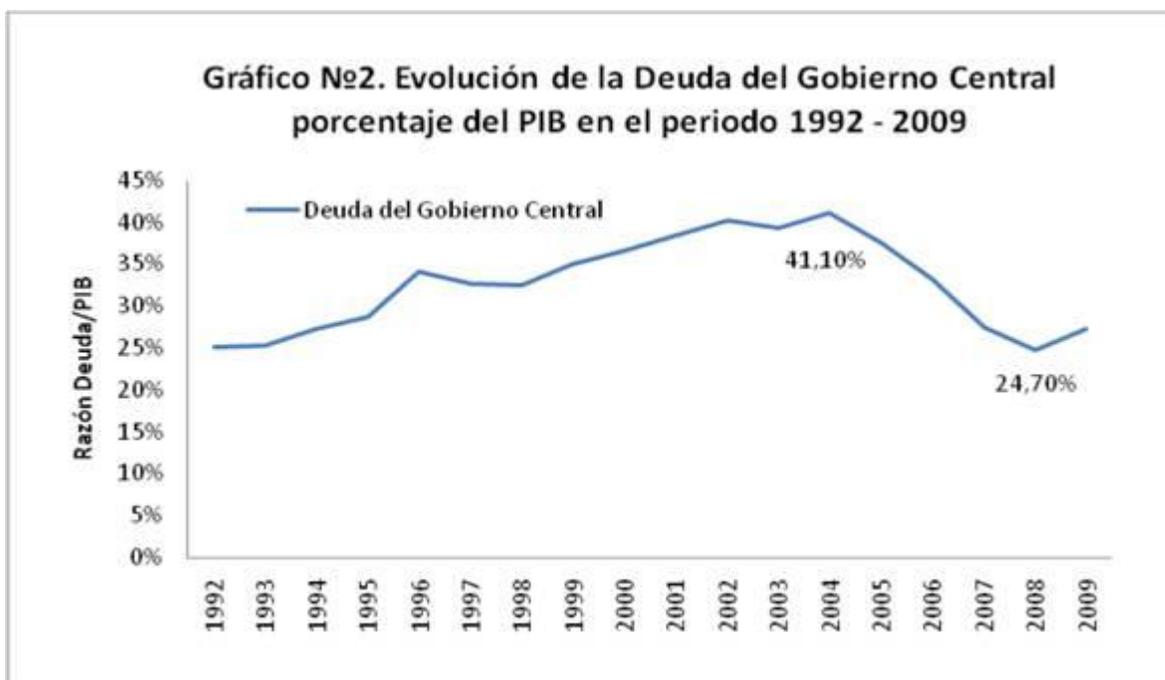
A estas causas estructurales, debe sumársele la evolución coyuntural de la economía y de las finanzas públicas cuya situación se empeora radicalmente a finales del 2008 cuando se desata la crisis económico-financiera mundial. Esta crisis tuvo dos impactos sobre la situación de las finanzas públicas costarricenses.

<sup>1</sup> Incremento de la tasa del Impuesto General de Ventas del 10 al 13%, la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley de Justicia Tributaria y Ley de Ajuste Tributario, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias.

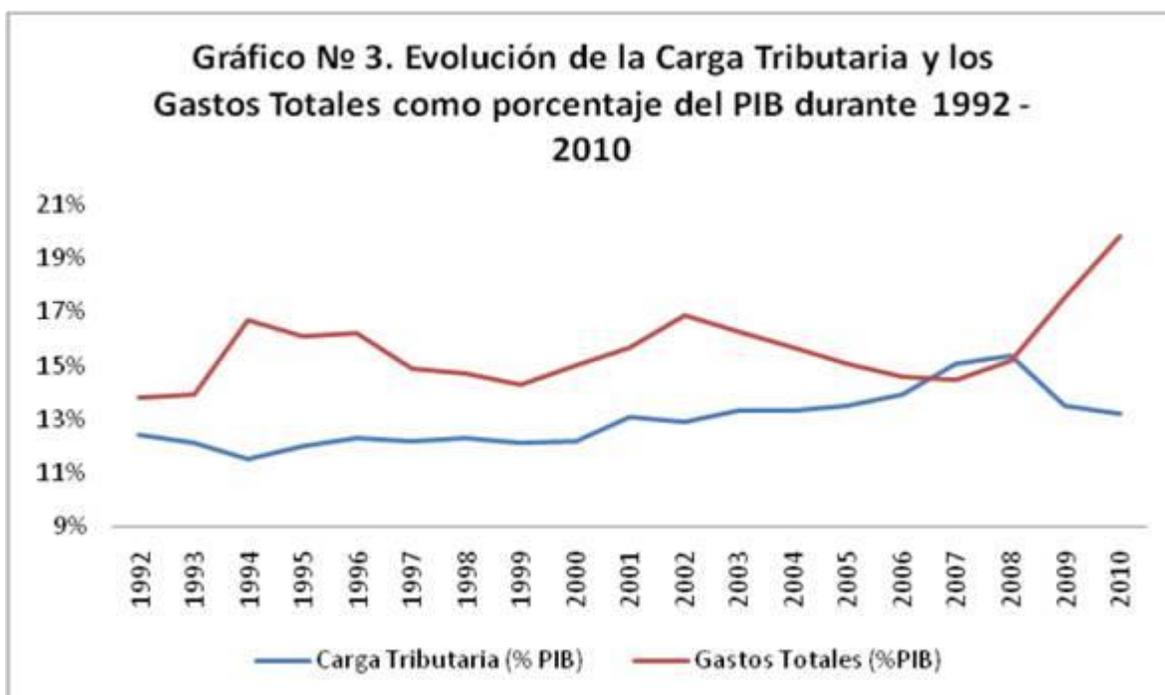
En primer lugar, causó una caída de los ingresos tributarios, como era de esperar, ya que con la crisis disminuyó el ritmo de producción, cayeron el consumo y las importaciones y se redujeron las ganancias empresariales, al tiempo que aumentó el desempleo. Esta situación se ve empeorada por el hecho de que la economía costarricense creció muy rápido durante los años previos a la crisis; este crecimiento fue sostenido en gran medida por tasas de crecimiento aún más altas en construcción, lo que aceleró las importaciones, aumentando dramática e insosteniblemente la recaudación tributaria. En segundo lugar, la crisis hizo necesario incrementar el gasto público precisamente para contrarrestar la contracción de la demanda privada. Se hizo también un esfuerzo especial para mantener el gasto social, particularmente necesario durante una crisis. La expansión del gasto social que precedió a la crisis y la defensa de ese gasto social una vez que aquella se inició, fueron factores claves para amortiguar su efecto sobre los sectores de menores ingresos. La expansión del gasto público, de manera más general, fue determinante para que los efectos de la crisis fuesen, en nuestro país, relativamente moderados.

Ahora bien, la expansión del gasto, si particularmente necesaria a la luz de las circunstancias de la coyuntura económica, tuvo un importante componente de incrementos permanentes, cuyo origen puede resumirse brevemente: a) Existía una considerable brecha entre los salarios para profesionales en el gobierno central y entidades públicas descentralizadas, que era necesario reducir; b) Era imperativo ajustar los salarios de los docentes, que no estaban siendo remunerados de manera congruente con su preparación y con las responsabilidades de su puesto; c) Era necesario incrementar el personal de ciertas áreas claves del gobierno, particularmente en seguridad y educación.

Afortunadamente y gracias a la prudencia de la política fiscal implementada durante los años previos a las crisis que gozaron de un crecimiento económico acelerado, el país enfrentó esta crisis con los recursos y un margen de maniobra suficiente para amortiguar sus efectos. En particular, el país logró antes del 2008 disminuir considerablemente su deuda pública, lo que creó el espacio fiscal para acomodar un déficit temporalmente alto (se pudo aumentar el gasto a pesar de la caída de los ingresos), sin poner en peligro la estabilidad macroeconómica (Ver gráfico 2).

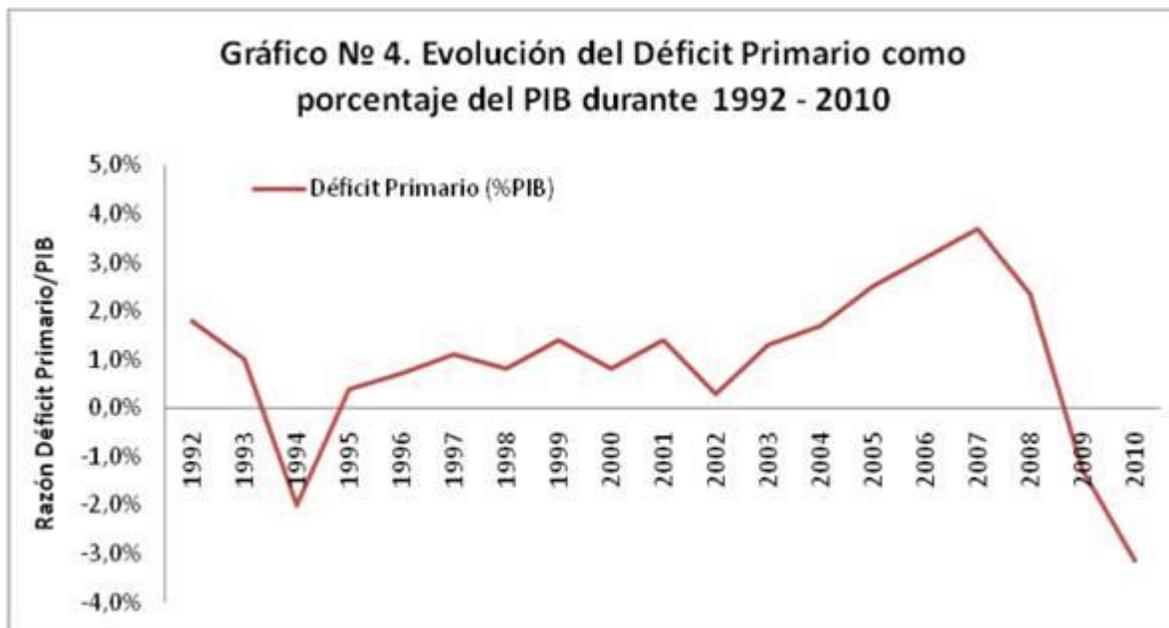


Este margen de maniobra, sin embargo, no es infinito. La combinación de una caída relativamente permanente en la carga tributaria y el incremento de gastos permanentes, han abierto una brecha fiscal insostenible. Veamos primero la evolución del ingreso, el gasto y el resultado fiscal. El Gráfico 3 ilustra la evolución del ingreso y el gasto en los últimos 25 años.

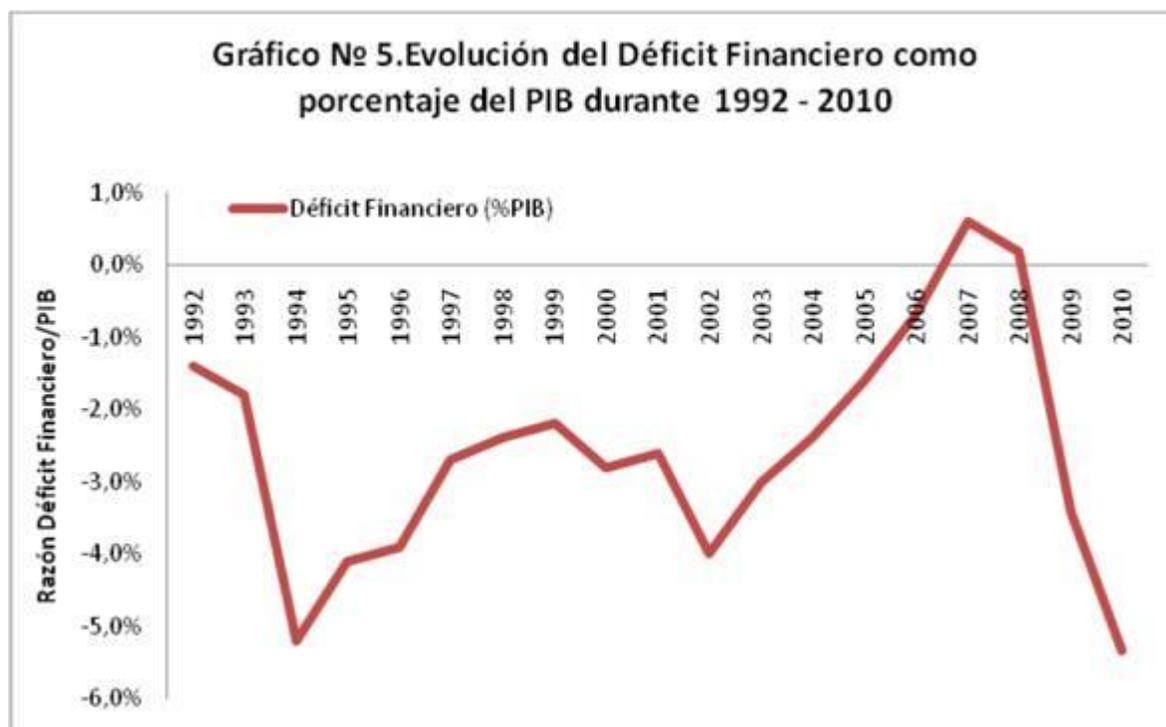


Fuente: Ministerio de Hacienda

No solo ha reaparecido el déficit fiscal (ingresos totales menos gastos totales) del gobierno central, como lo muestra el Gráfico 3 sino que, por primera vez en muchos años, enfrentamos una situación de déficit primario (el total de los ingresos menos los gastos, excluyendo intereses), como lo ilustra el Gráfico 4, que tiene implicaciones muy serias. Para ponerlo de la manera más sucinta, la acumulación de déficit primario trae como consecuencia el crecimiento significativo de la deuda, ya que por definición, esto implica que los ingresos del gobierno no son suficientes siquiera para pagar los intereses sobre la deuda ya contraída, lo que implica que la misma tiende a crecer, aún sin nuevos préstamos. El Gráfico 4 muestra la evolución del déficit primario, mientras que el Gráfico 5 ilustra el déficit financiero.



Fuente: Ministerio de Hacienda



Fuente: Ministerio de Hacienda

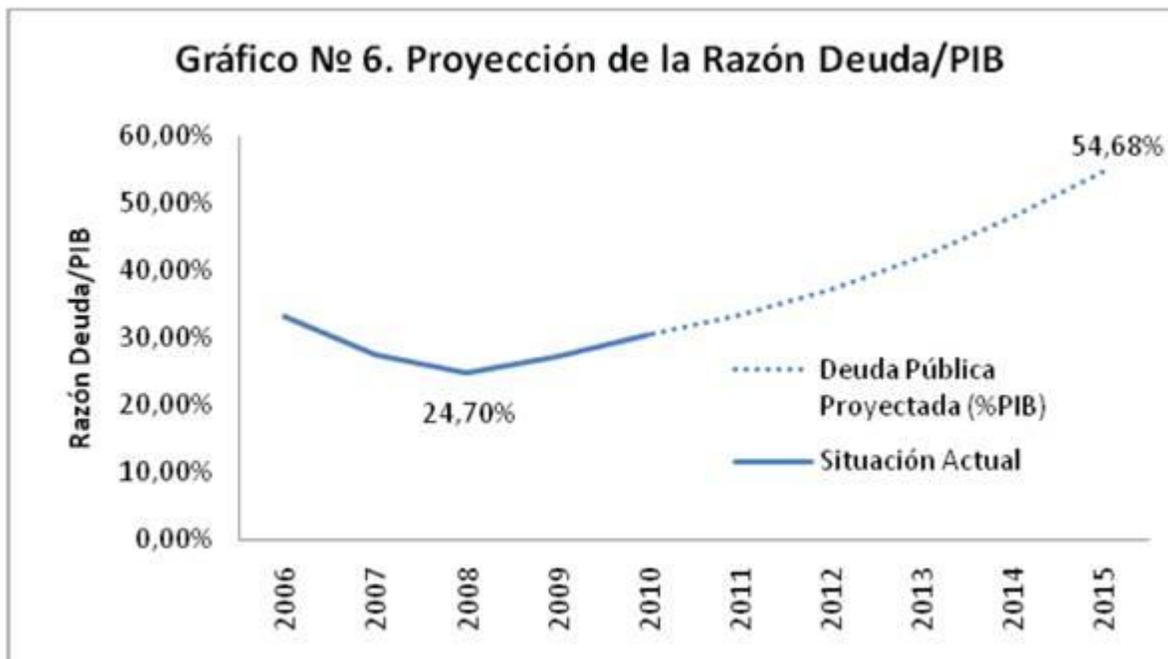
### Tercera parte: El costo de la inacción

¿Qué hacer frente a este deterioro de la situación fiscal? Una posibilidad que deberíamos considerar es la de hacer nada. Podríamos suponer que el deterioro de la situación fiscal es meramente transitorio y que, conforme se reactive la economía, la brecha fiscal tenderá a cerrarse por sí sola, sin necesidad de ninguna medida o acción en el presente. Esta sería una decisión muy riesgosa.

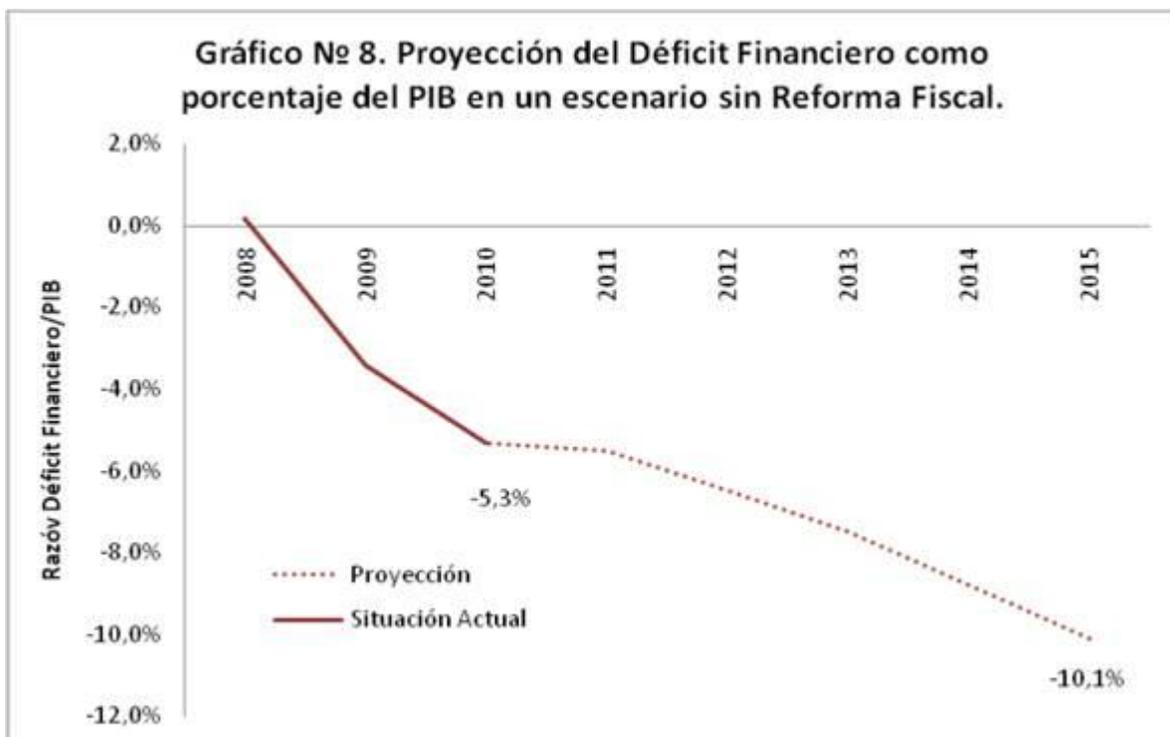
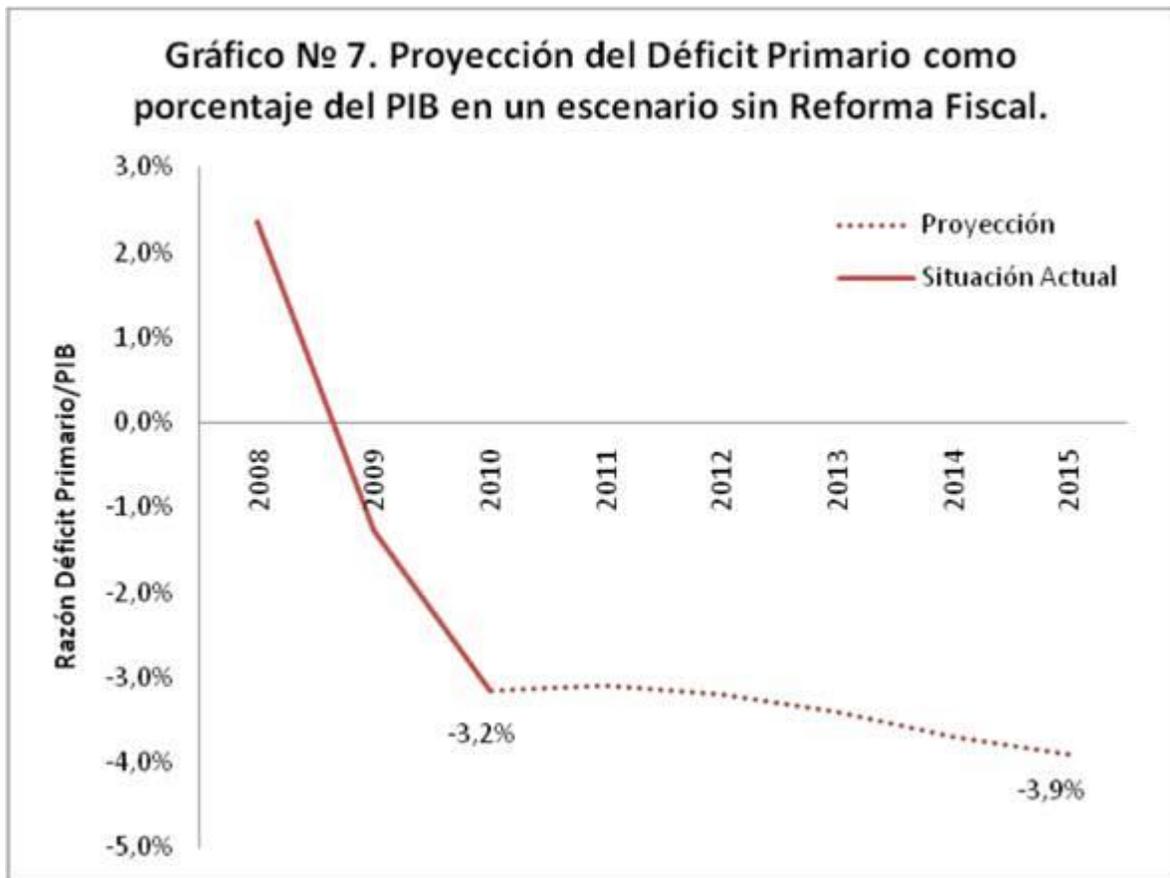
En primer lugar, las perspectivas de recuperación de la economía internacional son débiles e inciertas. Estados Unidos acaba de aprobar un conjunto de medidas de estímulo fiscal, de volumen reducido, de efectividad discutible y que en todo caso estarán vigentes por tan solo un año. Entretanto, Europa ha asumido la posición contraria, y en vez de promover una expansión del gasto público para estimular el crecimiento económico, ha hecho de la “consolidación fiscal” su prioridad, lo que traerá como consecuencia inevitable un crecimiento económico letárgico en la Unión Europea con una contracción de varias de sus economías. Japón, por su parte, lleva décadas de crecimiento económico modesto, situación que previsiblemente se prolongará en el futuro inmediato. A la vez, nuestras relaciones con China y la India, dos de las economías de mayor tamaño y más rápido crecimiento en el mundo, son apenas incipientes, por lo que no cabe esperar que provenga de ellas la demanda que garantice un crecimiento acelerado de nuestra economía en los próximos cuatro o cinco años.

En segundo lugar, debemos recordar que la situación fiscal ha evolucionado hasta una posición de déficit primario. Esto significa que la deuda pública crecería aún sin que el gobierno solicitara nuevos créditos, ya que los ingresos corrientes del gobierno no permiten pagar siquiera los intereses de la deuda ya contraída. Como resulta, además, que indudablemente una parte del gasto público (particularmente lo referente a inversión) seguirá financiándose mediante deuda pública. El resultado final sería un crecimiento importante de la deuda pública que, en un caso extremo, podría llevar al Estado costarricense a una situación de insolvencia, cuyas consecuencias macroeconómicas podrían ser tan graves como las que recientemente han experimentado algunos países europeos.

Una vez que se descarta la posibilidad de revertir la situación fiscal esperando solamente el efecto de un crecimiento económico muy acelerado, las consecuencias de la inacción son evidentes. En los tres gráficos siguientes se presenta la evolución esperada de la deuda pública (Gráfico 6), del déficit primario (Gráfico 7) y del déficit financiero (Gráfico 8), en el caso de que no decidiéramos no aprobar una reforma tributaria y quisiéramos mantener nuestros planes de gasto.



Fuente: Ministerio de Hacienda



Cuarta parte: La dimensión y las opciones del ajuste fiscal.

La primera pregunta que debemos plantearnos, ante el panorama recién descrito, es **¿cuál es el tamaño del ajuste fiscal que necesitamos para lograr la estabilidad fiscal?** Para responder a dicha pregunta, vamos a definir estabilidad fiscal como una situación que cumple con los siguientes requisitos:

Los ingresos del sector público son suficientes para que este pueda atender todas sus obligaciones, incluyendo la de financiar el gasto corriente exclusivamente con ingresos corrientes.

La relación entre ingresos, egresos y servicio de la deuda es tal que la deuda, expresada como porcentaje del PIB, se mantiene constante. Nótese que esta es una definición mínima, en el sentido de que en realidad deberíamos aspirar a que durante períodos de rápido crecimiento económico la deuda tienda a bajar, mientras que en períodos de crecimiento lento o contracción económica debería aumentar, como parte de una política fiscal anti-cíclica.

Utilizando esta definición, llegamos a la conclusión de que para estabilizar nuestras finanzas públicas será necesario un ajuste fiscal de 4% del PIB. De este total, 0.5 será aportado por el esfuerzo de contención del gasto, y 3.5% será portado mediante el incremento de los ingresos, en consonancia con el enfoque balanceado de la Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal presentada al inicio de esta exposición de motivos. De este 3.5%, el Programa Urgente de Lucha contra la Evasión aportará un punto, y la Ley de Solidaridad Tributaria, que estamos presentando a consideración de las señoras y los señores diputados, aportada los dos puntos y medio restantes.

Cabe sin embargo preguntarnos qué tendríamos que hacer para lograr 2.5 puntos del PIB de ajuste fiscal mediante reducciones adicionales del gasto, en vez de hacerlo por medio de la aprobación de este Proyecto de Ley. En tal caso, la pregunta que habría que hacer es ¿qué recortes en el gasto serían necesarios para reducir en un 2.5% adicional el déficit fiscal?

Eliminar aproximadamente el 31% de la planilla del gobierno central, lo que equivale a despedir a unas 39.000 personas. Esta medida, por si sola, causaría un incremento en el desempleo de 1.9%, que es directamente contrario a la aspiración expresada por la señora Presidenta y recogida en el Plan Nacional de Desarrollo, afectando áreas como la educación, seguridad y salud. Más allá de estos datos, el despido de 39,000 personas significaría que al menos 120,000 costarricenses tendrían dificultades para atender sus necesidades básicas, lo que implicaría una contracción de la demanda, lo que a su vez generaría despidos adicionales en el sector privado. Este camino no solo produce miseria humana que resulta absolutamente inaceptable, sino que contribuye a disminuir el ritmo de actividad económica y contribuye de manera indirecta, por esto mismo, a empeorar, no mejorar, la situación fiscal. El Gobierno de la República propone rechazar, de manera tajante, esta opción.

Suspender, parcialmente, el servicio de la deuda pública. Ahora bien, la deuda pública es de ¢5.456.116,39 millones y el servicio de intereses de dicha deuda es

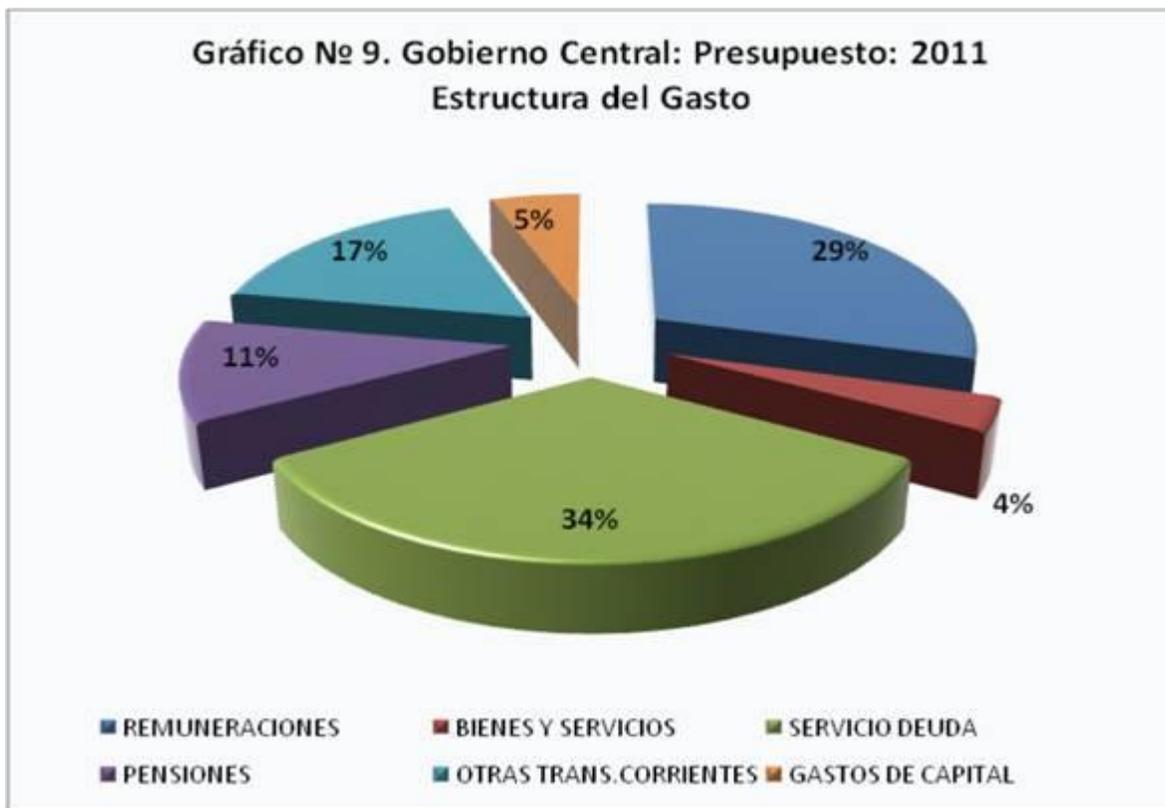
de ¢ 474.706,70 millones. Aún cuando no se cancele a los acreedores el 100% de los intereses de deuda interna y externa, el ahorro con respecto al PIB alcanzaría el 2.3% y no el 2.5% requerido. ¿Es esta una buena idea? No, y por razones obvias: si el gobierno de Costa Rica dejara de honrar sus deudas, le sería absolutamente imposible colocar nuevos títulos de deuda tanto en el mercado nacional como en el internacional, y el trabajo de años y años que nos permitió que la deuda pública alcanzara la clasificación de “grado de inversión” se estaría echando por la borda. No solo estaríamos estrangulando financieramente al sector público en lo inmediato, sino que estaríamos garantizando que, en el futuro, los mercados exigieran tasas de interés mucho más altas para aceptar títulos de deuda soberana. De esta manera, la suspensión parcial o total del servicio de la deuda debe descartarse, ya que, de la misma forma que el despido masivo de empleados públicos, su efecto sería empeorar, no mejorar, la situación fiscal de nuestro país.

Una tercera opción sería reducir los pagos por pensiones con cargo al presupuesto nacional. Por este concepto, el estado costarricense desembolsa ¢610.102 millones anuales, que benefician a aproximadamente 60.000 pensionados. De esta manera, para alcanzar un ahorro equivalente al 2.5% del PIB, sería necesario un recorte del 85% en el pago anual de pensiones por parte del Estado. Esto tendría dos consecuencias inmediatas: una dramática pérdida de confianza en el Estado costarricense, que estaría demostrando ser incapaz de incumplir sus más solemnes obligaciones, pero además, esta medida causaría un severo daño económico a los más de 60.000 pensionados con cargo al presupuesto nacional. Esta opción es éticamente inaceptable: una sociedad decente no puede condenar a sus adultos mayores a la pobreza para solucionar sus problemas fiscales. Esta opción debe ser desechada.

Finalmente, podría considerarse la opción de reducir el presupuesto para la educación, llevándolo al 4.5%, en vez de elevarlo al 8%, como pareciera ser la aspiración nacional. No cabe duda de que, en el corto plazo, esta opción permitiría ordenar las finanzas públicas. Sin embargo, como lo sabemos por dolorosa experiencia previa, esta opción equivale a condenar a miles de costarricenses a la pobreza, y renunciar simultáneamente a convertirnos en una economía de crecimiento acelerado y sostenible mereced al talento de nuestra gente. Esta opción sería un retroceso de grandes proporciones en nuestras aspiraciones como país y también debe ser desechada.

También es necesario preguntarse si el ahorro deseado, o por lo menos parte de él, no podría lograrse evitando las duplicaciones, el desperdicio, la corrupción y los gastos innecesarios. Sobre este punto debemos hablar con toda claridad. Evitar el desperdicio, combatir la corrupción, evitar las duplicaciones y eliminar los gastos innecesarios son obligaciones permanentes del Estado y de cada funcionario público. Son obligaciones irrenunciables en épocas de bonanza como en época de crisis. Nuestro compromiso y nuestro esfuerzo para cumplirlas deben ser constantes. Pero debemos tener conciencia de que nuestros esfuerzos en esta materia no resultarán en ahorros de gran volumen y que, por ello, nuestra

propuesta plasmada en la Ley de Solidaridad Tributaria. Para entender por qué el poco el ahorro que se puede lograr por esta vía, es indispensable tener clara la estructura del gasto del gobierno costarricense. Esta información está representada en el Gráfico 9.



Fuente: Ministerio de Hacienda

Como puede constatarse en el gráfico anterior, el servicio de la deuda representa 34% del gasto del gobierno, los gastos en planilla el 29% y el pago de pensiones el 11%. El presupuesto asignado a la educación, incluyendo las transferencias al FEES representa un 26% del total del gasto del Presupuesto Nacional. ¿Podríamos reducir el gasto público en estos rubros? En principio sí, pero, según fue argumentado anteriormente, hacerlo sería contraproducente. Mencionábamos que un buen equilibrio fiscal es aquel que mantiene en equilibrio las finanzas públicas **y simultáneamente permite financiar el gasto y la inversión pública necesaria para el desarrollo social y el crecimiento económico**. Lograr el equilibrio fiscal reduciendo el gasto en cualquiera de estos rubros equivaldría a escoger el camino contrario, es decir, el de un equilibrio fiscal logrado a costa de la perpetuación y el incremento de la pobreza, así como del estancamiento económico. Este es un camino que rechazamos en los términos más tajantes. Deben atenderse además, las necesidades de la población que garanticen su calidad de vida, como son la seguridad, la salud, la justicia, la vivienda, cultura y la protección social.

¿Qué nos queda, entonces, del lado del gasto? El Gobierno presentó el pasado martes 12 de enero, un programa de contención del gasto público, el que representa un esfuerzo de ajuste del gasto equivalente a 0.4% del PIB pero no es la solución. Adicionalmente, se podría considerar reducir el ya de por sí pequeño presupuesto de inversión pública, que apenas alcanza el 1.5 del PIB, pero esto es exactamente lo contrario de lo que nuestro país necesita por lo que hay que rechazarlo en cualquier circunstancia y más aún en esta coyuntura, tras la tormenta Tomás y otros fenómenos climáticos, enfrentamos el reto de reconstruir una infraestructura severamente dañada. Enfatizamos que se harán esfuerzos de austeridad porque ellos constituyen un deber moral, pero debemos hacer hincapié que no constituyen una solución fiscal.

El análisis anterior nos lleva, inevitablemente, a la conclusión de que el ajuste fiscal que Costa Rica demanda y que su desarrollo económico y social requieren, es un **ajuste por el lado de los ingresos complementado con contención de gasto**. El plan presentado por el gobierno incluye: a) no creación de plazas ni ocupación de las vacantes, b) reducción de un 20% de los gastos autorizados en el Presupuesto de la República del 2011; c) implementación de un sistema de compras del Estado y nuevas políticas de adquisición de tecnologías; y d) implementación de control del gasto tributario para no aprobar incrementos de beneficios tributarios o gastos que no tengan el financiamiento correspondiente (en cumplimiento del artículo 174 de la Constitución Política y el 44 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos). Necesitamos cerrar la brecha fiscal mediante un incremento de la carga tributaria equivalente a 3.5 puntos del PIB, de los cuales, como se mencionó antes, 2.5 puntos serán aportados por las reformas propuestas en este Proyecto de Ley y 1 punto será aportado por el Plan Urgente de Lucha Contra la Evasión. Este plan incluye entre otras las siguientes medidas: a) Aumento de un 20% de acciones de fiscalización; b) fortalecimiento de los controles cruzados vía las tarjetas de crédito, así como valores de referencia para sectores de mercancías sensibles en aduanas; c) mejoramiento y ampliación del régimen simplificado en paralelo con una mayor fiscalización a sus beneficiarios; y d) modernización del sistema de cobro administrativo y coactivo de las deudas fiscales exigibles.

Ahora bien, de la misma manera que hay equilibrios fiscales buenos, es decir, compatibles con el crecimiento económico y el progreso social, y otros que son más bien contraproducentes desde esas dos perspectivas, hay diversas formas de lograr incrementar la recaudación, con efectos distintos sobre el crecimiento, la pobreza, la equidad y la integración social. En la sección siguiente proponemos cuatro grandes lineamientos que, en nuestra opinión, deben orientar la reforma tributaria. En las secciones que siguen, se describirá, en rasgos generales, las características de una propuesta que cumple con estos lineamientos estratégicos y genera, al mismo tiempo, un incremento de la recaudación equivalente al 2.5% del PIB.

#### **Quinta parte: Cuatro lineamientos estratégicos**

**La reforma debe ser suficiente:** como hemos visto, es necesario que la reforma aporte ingresos adicionales equivalentes a 2.5 puntos del PIB, lo que, junto con el incremento de los ingresos que resultará del Programa Urgente de Lucha contra la Evasión, y los resultados del Programa Especial de Contención del Gasto Público, permitirá equilibrar las finanzas públicas. El Proyecto de Ley que presentamos consideración de los señores y las señoras diputadas está diseñada para generar un incremento en la recaudación precisamente en esa proporción. Ciertamente, podría lograrse ese mismo incremento mediante una propuesta tributaria a la que aquí se presenta, o bien mediante una combinación de incrementos en los ingresos y reducciones en el gasto que los señores y las señoras diputados puedan identificar. Sean cuales sean los ajustes que los y las señoras diputados consideren convenientes, es crucial que el ajuste tenga la dimensión indicada. De lo contrario, el equilibrio de las cuentas fiscales no habrá sido restaurado, y el gran esfuerzo requerido para la tramitación de un proyecto como el que hoy presentamos habrá sido, en alguna medida, una oportunidad perdida. El costo de aprobar una reforma insuficiente sería verse en la obligación, algún tiempo después, de tramitar y discutir una reforma adicional.

La siguiente tabla presenta un detalle de los cambios tributarios que nos permiten llegar a este objetivo y una descripción de los cambios propuestos en la Ley de Solidaridad Tributaria se presenta en las siguientes secciones.

**Estimación del Proyecto de  
Ley de Solidaridad Fiscal**  
(como % del PIB)

<b>Rendimiento de la Reforma Tributaria</b>		<b>2,50</b>
<b>Rendimiento IVA</b>		<b>1,44</b>
• Exoneración de Canasta Focalizada	0,66	
• Servicios (Educación al 10%)	0,78	
• Recaudación x aumento de tasa sobre base actual	0,30	
<b>Rendimiento del Impuesto sobre la Renta (IR)</b>		<b>0,60</b>
• Gravar al sistema bancario según el régimen general del IR	0,12	
• Gravar al 15% la distribución de dividendos de las acciones cotizadas en Bolsa, incluidos los remitidos al exterior (hay al 5%)	0,01	
• Gravar al 15% los intereses hoy gravados al 8%: intereses sobre títulos valores que cotizan en Bolsa, Bancos y Deuda Pública	0,04	
• Gravar al 15% las ganancias de capital	0,25	
• Derogación de los beneficios tributarios que favorecen a las Cooperativas, Asociaciones y Fundaciones	0,05	
• Gravar al 15% los pagos al exterior a bancos de "1er. orden" y otras instituciones	0,03	
• Impuesto sobre Ventas como Mínimo del IR	0,10	
<b>Incremento en el Impuesto Selectivo de Consumo a los Vehículos</b>		<b>0,10</b>
<b>Incremento en la Tasa para el traspaso de bienes inmuebles</b>		<b>0,06</b>

**La reforma debe ser solidaria:** si bien es cierto que todos los costarricenses nos beneficiaremos de una reforma que restaure el equilibrio de las cuentas públicas, es también cierto es que no todos tenemos la misma capacidad para contribuir a esta reforma. Por esto, la reforma que presentamos a consideración de la Asamblea Legislativa está cuidadosamente diseñada para que, en lo que a la tributación del consumo se refiere, el consumo de los grupos de menores ingresos quede protegido del Impuesto General sobre las Ventas, y en cuanto a la tributación sobre las rentas del trabajo, sea asalariado e independiente, la reforma va aún más allá, y excluye de la base tributaria no solo a los grupos de menores ingresos, sino a grupos de ingresos medios, manteniendo el mínimo exento de 651.000 colones mensuales en cuanto a la tributación sobre el trabajo asalariado (que no se modifica en este proyecto de ley) y estableciendo un mínimo exento de 2.890.000 colones anuales en cuanto a las rentas del trabajo independiente, tras de lo cual se establece una escala progresiva, de manera que únicamente los profesionales y trabajadores de más altos ingresos paguen las cuotas más altas del impuesto.

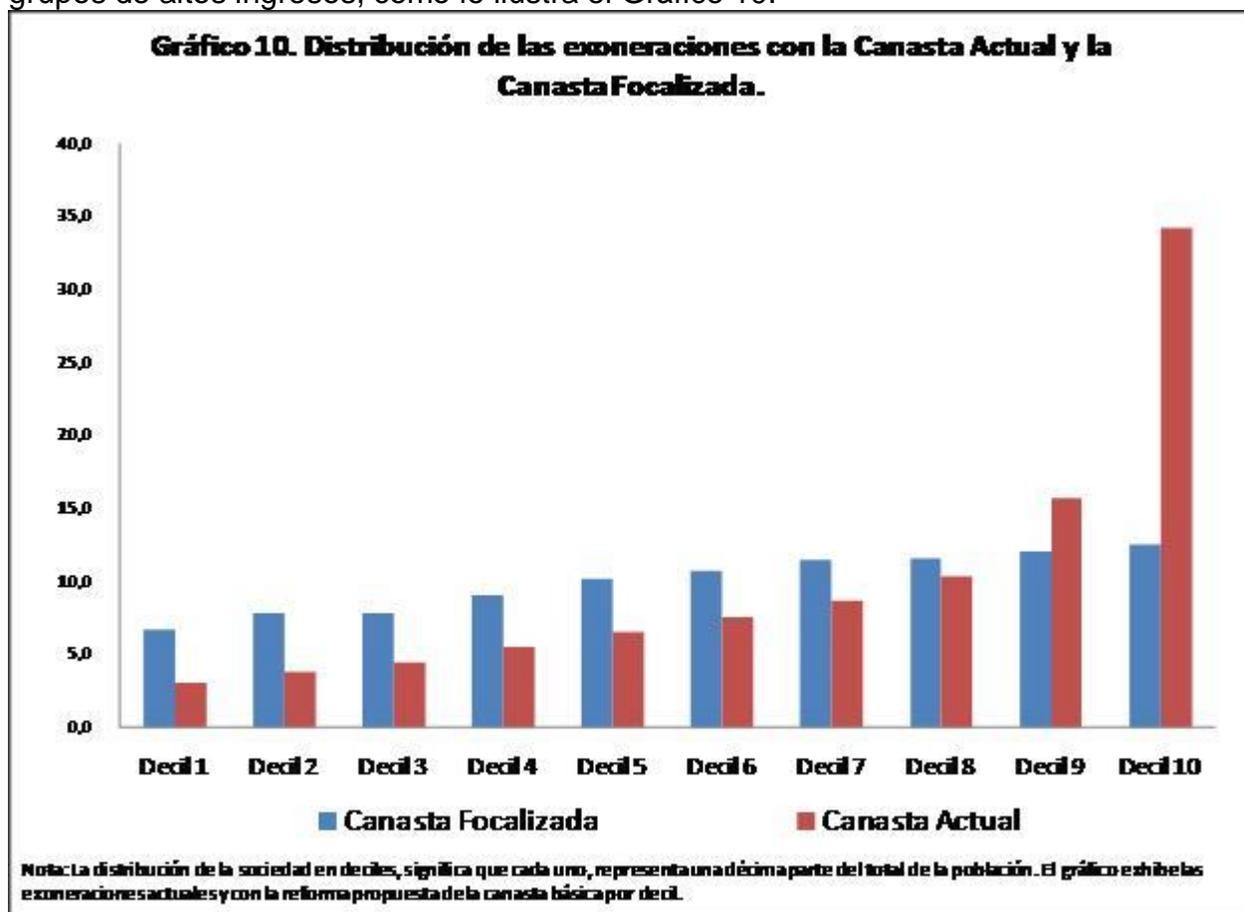
**La reforma debe ser justa,** en un sentido muy claro y específico: a iguales ingresos, igual debe ser el pago de impuestos. En la actualidad, este principio se incumple tanto en la tributación sobre la renta como en la tributación sobre el consumo. Empecemos por el primer tema.

Todas las rentas del trabajo están gravadas, pero no sucede lo mismo ni con las rentas de capital, ni con las ganancias y pérdidas de capital, que muchas veces están exentas, o bien gozan de un tratamiento favorable. Así por ejemplo, el rendimiento de los títulos valores, dependiendo de quién sea el emisor y de la moneda en que estén denominados, pueden estar gravados con una tasa del 0%, del 8% o del 15%; la distribución de los excedentes de las cooperativas están gravadas al 5%, mientras que los ingresos que los no residentes pagan por bienes o servicios brindados en Costa Rica pueden ir desde un 50 por ciento hasta el 0 por ciento, en el caso de las remesas para el pago de intereses sobre préstamos concedidos por bancos domiciliados fuera de nuestro país. Esta situación es corregida por el presente proyecto, que somete a todas las rentas pasivas del capital, sean mobiliario o inmobiliario, así como a las ganancias de capital, a un tributo uniforme del 15%.

Dos comentarios son necesarios en relación con esta propuesta: en primer lugar, como es obvio, la alícuota impositiva de un 15% es considerablemente más baja que la que se impone sobre las utilidades o sobre los ingresos más altos de personas físicas con fines de lucro. En estos dos últimos casos, sin embargo, los impuestos se cobran sobre la renta neta, una vez rebajados de la renta bruta los gastos deducibles, y habiéndose calculado, para las personas, un mínimo no exento. En contraste, en el caso de las rentas del capital, el impuesto se cobra sobre la renta bruta. Por otra parte, la propuesta que presentamos es un avance significativo con respecto a la situación actual, en que muchas rentas del capital tributan por debajo del 15% propuesto. En tercer lugar, esta propuesta, aunque avanza hacia una tributación más equitativa, es realista al reconocer que las

condiciones de la competencia internacional y la movilidad del capital financiero ponen límites a la capacidad de imponer tributos más allá de ciertos límites. Estimamos que nuestra propuesta combina, de manera balanceada, las exigencias de la equidad y las del realismo.

En el caso de la imposición sobre el consumo, enfrentamos una situación preocupante. Al diseñarse el Impuesto General sobre las Ventas, se decidió exonerar (o dar tasa cero) a una serie de bienes, con la intención de proteger el consumo de los más pobres y liberarlo del pago de este impuesto. Este objetivo es inobjetable y plenamente compartido en este proyecto. Sin embargo, las exoneraciones han sido mal diseñadas, con el resultado de que los grupos de más altos ingresos son quienes más se benefician de ellas. Esto tiene dos explicaciones. Por una parte, en nuestro impuesto, la mayor parte de los servicios están exentos, pero el consumo de servicios es mucho más intenso en los grupos de altos ingresos que en los de bajos ingreso. Por otra parte, la canasta de bienes exentos es demasiado amplia, de manera que incluye bienes que son consumidos predominantemente por los grupos de más altos ingresos. El resultado, en su conjunto, es un sistema de exenciones cuyos beneficiarios más grandes son los grupos de altos ingresos, como lo ilustra el Gráfico 10:



Al generalizar la base del impuesto, y redefinir, con más cuidado, la canasta básica exenta, se atenúa significativamente este sesgo regresivo en el diseño de la imposición sobre el consumo.

**La reforma debe ser competitiva.** El desarrollo económico del país demanda, por una parte, de un gobierno que cuente con los ingresos que requiere para brindar los servicios que la sociedad demanda de él, pero al mismo tiempo de un entorno favorable al desarrollo de las actividades productivas y, particularmente, de unas reglas que estimulen la creación de nuevas empresas y favorezcan el desarrollo de las micro, pequeñas y medianas empresas que constituyen la gran mayoría de las empresas del país. Esta reforma es particularmente cuidadosa en este sentido:

Al generalizar la base del Impuesto General de Ventas para que cubra los servicios, y transformar el concepto de “deducción física” (de acuerdo al cual el contribuyente recibe crédito únicamente por el impuesto pagado en insumos incorporados físicamente en el producto final) por el concepto de “deducción financiera” (lo que permite al contribuyente obtener créditos por el total del impuesto pagado al adquirir bienes y servicios para el desarrollo de su actividad productiva), se elimina la “tributación en cascada” y se logra que todo el impuesto pagado sea acreditado, en vez de incorporarse como parte del costo de producción. Con esto, se mejora la posición competitiva de los productores costarricenses.

Se introducen, asimismo, dos cambios de importancia para las nuevas empresas y para los pequeños negocios en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Es perfectamente normal que en los primeros años de operación de una empresa, esta genere pérdidas y no ganancias. Sin embargo, bajo la normativa actual, el traslado de pérdidas de un período fiscal a otro está permitido únicamente para las empresas agrícolas e industriales. En una sociedad en la cual los servicios constituyen un componente cada vez mayor del producto, esto constituye a un anacronismo que obliga a muchos pequeños empresarios a pagar el impuesto sobre la renta en el primer año en el que tienen utilidades, a pesar de que, tomando el cuenta el período transcurrido desde la fundación de su negocio hasta el cierre de ese período fiscal, la empresa en realidad ha acumulado pérdidas. Nuestra propuesta corrige este error de diseño, particularmente nocivo para las nuevas empresas, y generaliza el traslado de pérdidas de un período fiscal a otro, con ciertos límites, para todas las actividades económicas.

Por otra parte, aunque nuestra normativa actual establece una escala progresiva en el impuesto sobre la renta de las empresas, la base para determinar el tipo impositivo que se aplicará a una determinada empresa no son sus ganancias, sino sus ventas. Esto puede llevar a la paradoja de que una empresa que apenas si tiene una ganancia, pero con ventas relativamente altas, pague un 30% de impuesto sobre dicha renta neta, mientras que una empresa con utilidades mayores, generadas gracias a un margen alto sobre ventas más reducidas, pague

un 10% de impuesto sobre la renta neta producida. Esta deficiencia también es corregida por este proyecto de ley, que establece una escala progresiva con tasas de 10, 20 y 25% de impuesto sobre la renta para las pequeñas y medianas empresas (registradas como tales ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio), basado en el volumen de las utilidades y no en el de las ventas.

### **Sexta parte: La reforma en el Impuesto sobre la Renta**

En detalle, este proyecto propone la modificación de los Títulos I, III, IV, se le adiciona un Capítulo XXIV bis al Título V y algunos cambios de forma en algunos artículos del Título II, el que permanece básicamente sin modificaciones.

En el artículo 1 de la Ley se amplía de una forma genérica el hecho generador, principalmente en cuanto a la inclusión en el hecho generador de las ganancias y pérdidas de capital.

En el artículo 2 se incluye expresamente como contribuyentes del impuesto a las empresas públicas.

Se modifica el artículo 3 de forma que la exoneración que gocen las universidades estatales sea por las educativas y actividades conexas que estas últimas realicen.

En el artículo 5 se modifica la determinación de la renta bruta. Se introduce un párrafo para regular lo relativo a las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento de las diferencias cambiarias.

Especialmente importante desde un punto de vista técnico es la reforma operada en el artículo 6, relativo a las exclusiones de la renta bruta: así, se incorpora el ajuste por inflación en el caso de las revaluaciones de activos fijos y se aproxima en este punto la regulación fiscal a los nuevos planteamientos contables contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera; reformándose además los aspectos necesarios para excluir de esta renta aquellas utilidades, dividendos y participaciones y otros dividendos sociales sujetos al Título III de la propuesta. Las ganancias de capital estarán excluidas en el tanto no estén afectas a la actividad del contribuyente o no provengan de una actividad habitual.

Se reforma el artículo 8 para acercar más la relación de gastos deducibles a la realidad económica de las empresas, creando en general un clima fiscal más amable.

De manera que se eliminan como gastos no deducibles los intereses y otros gastos financieros pagados a favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada, así como se regula la deducción de intereses en el caso de las entidades sujetas a la fiscalización de la SUGEF. Esto sin perjuicio de lo que más adelante se comenta (art 8 bis) en materia de subcapitalización.

Por otra parte, en el caso de los ingresos o gastos derivados de la enajenación de bienes, el contribuyente deberá reevaluar esos activos con base en la evolución del índice de precios al consumidor.

Con la nueva Ley, las inversiones en derechos e intangibles se podrán amortizar.

Y las compensación de pérdidas de ejercicios anteriores ahora se podrá aplicar por todas las empresas, no sólo las industriales o agrícolas como hasta la fecha.

En cuanto a los gastos de representación, viáticos y otros similares podrán con carácter general ser deducibles en el tanto no superen el 1% de los ingresos brutos. En el caso de las donaciones la deducción no podrá ser mayor al 10% de la renta neta, además de que se incorpora una deducción por las reservas y provisiones técnicas para el caso de empresas aseguradoras y reaseguradoras.

Se incorpora un artículo 8 bis para limitar la deducción de intereses, con el fin de evitar que se le provoque un perjuicio a la Administración Tributaria por el abuso en la figura del endeudamiento, fenómeno más conocido como subcapitalización.

En un orden similar de ideas, en el artículo 10 se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria ajuste la tasa de interés cuando se da una operación de crédito entre entidades vinculadas nuevamente con el fin de evitar perjuicios al fisco.

Se simplifica el artículo 11 para regular la renta presuntiva a las empresas de transporte internacional no domiciliadas en el país, a las que se les aplicará un mecanismo especial de cálculo con base en la actividad desarrollada en territorio nacional y los gastos incurridos por esa actividad.

En el caso del artículo 13 de la propuesta, con respecto a la renta imponible, se incorpora la posibilidad de que las personas físicas que leven a cabo una actividad lucrativa apliquen unos gastos presuntos del 25% de su renta bruta sin necesidad de comprobante alguno, además tendrán derecho a un mínimo exento las personas físicas con actividad lucrativa, regulándose también la aplicación de este beneficio.

Se introducen los artículos 14, 14 B, 14 C y 14 D para regular lo relativo a las transacciones entre partes vinculadas, materia conocida como “precios de transferencia”, determinando en estos artículos que las operaciones entre partes vinculadas se valorarán a precios de mercado, con el fin de evitar perjuicios a la Administración Tributaria por el traslado de rentas gravables vía precio entre contribuyentes sometidos a diferente tributación efectiva.

Con respecto a la definición de las tarifas aplicables de este impuesto, estas quedan en un 30% para las personas jurídicas; mientras que a las personas físicas y a todas aquellas calificadas como micro y pequeñas empresas, se les aplicará una tarifa en tres tramos del 10% hasta el 25%.

El Capítulo IX y los nuevos artículos 21, 22, 23 y 24, definen los criterios para la certificación de estados contables, los libros de contabilidad y las normas aplicables al respecto. El artículo 21 regula la posibilidad de contar un contador público autorizado para la certificación de los estados contables y financieros que acompañarán la declaración. El artículo 22 regula la validez de las certificaciones y la responsabilidad de la certificación otorgada por el contador. El artículo 23 mantiene la redacción del artículo equivalente de la legislación actual, mientras que el artículo 24 se incluye la obligación de registrar los bienes y derechos afectos a la actividad del contribuyente.

El Capítulo X y los nuevos artículos 25, 26, 27, 28 y 29 crean el nuevo impuesto a los ingresos mínimos, que se aplicará a los ingresos brutos del contribuyente, siendo los mismos que establece el artículo 2 de la Ley, con las salvedades que se consignan en la propuesta con la finalidad de salvaguardar el principio de capacidad económica y evitar situaciones en que el impuesto se puede convertir en confiscatorio, tal es el caso de contribuyentes con pérdidas, y los contribuyentes a los que apliquen circunstancias especiales como inicio de nuevas operaciones.

También es importante mencionar que los recursos pagados por el impuesto constituirán un crédito al impuesto a las utilidades, sin que pueda computarse como crédito a favor del contribuyente, en el caso de que los recursos pagados por el impuesto mínimo sobre los ingresos sean mayores a la obligación de pago del impuesto a las utilidades.

En el artículo 30 se establece que las retenciones no definitivas en la fuente que se le hubiesen efectuado al contribuyente, a cuenta del impuesto sobre la renta, podrán aplicarse como deducción del impuesto mínimo sobre los ingresos. En el artículo 31 se determina que cuando el impuesto mínimo sobre los ingresos sea mayor al impuesto sobre la renta, las retenciones no definitivas o los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta que excedan la suma del impuesto mínimo sobre los ingresos a pagar, podrán ser objeto de compensación contra la cuota a pagar por impuesto sobre la renta o por el impuesto mínimo sobre los ingresos, de los 3 periodos anuales fiscales siguientes. El artículo 31 bis regula la sanción aplicable a los que no paguen el impuesto mínimo sobre los ingresos.

En el Título II de la Ley se hacen algunas correcciones de forma menores en los artículos 34, 35, 39 y 41.

El Título III se reforma completo para incorporar la legislación necesaria para gravar las ganancias de capital, así como las rentas generadas por el capital. En el artículo 47 se define el objeto de la regulación del Título III, mientras que el artículo 47 B se define el hecho generador del impuesto sobre las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital, y el artículo 47 C define la materia imponible en este caso, las cuales serán rentas del capital inmobiliario y mobiliario.

En el mismo artículo se define lo que se considera como ganancias y pérdidas de capital, que son aquellas variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con un cambio de la composición de aquél.

Además en el artículo 47 C se definen las situaciones en las que no existen ganancias ni pérdidas de capital.

El artículo 47 D define las circunstancias en las que no se considerará que haya existido ganancia o pérdida de capital en casos de reorganización empresarial, siendo esta una novedad muy interesante para mejorar las operaciones societarias.

En el artículo 48 B se establecen las exoneraciones a este impuesto, de las que merece destacarse por su importancia socioeconómica la distribución intersocietaria de dividendos, las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente o las derivadas de las transmisiones a título gratuito (herencias, legados y donaciones).

Una particularidad interesante la constituye el tratamiento de la inversión colectiva: A los fondos de inversión se les aplicará un impuesto del 15%, quedando exonerada de gravamen la participación por la parte de ganancia de capital que provenga de una renta por la que ya haya tributado el fondo en la fecha de la venta.

En cuanto a la renta del capital inmobiliario, en el caso de este Título, la renta imponible del capital inmobiliario estará constituida por la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles, dicha deducción constará en una reducción del 15% del ingreso bruto, según lo dispuesto en el artículo 49, pero el contribuyente siempre podrá declarar como empresa por este tipo de rentas si lo considera oportuno.

El artículo 49 B establece la renta imponible en el caso del capital mobiliario, que en este caso está constituida por el total de la renta bruta generada por el capital mobiliario. En el caso de la renta imponible de las ganancias o pérdidas de capital, estas están constituidas, en el caso de transmisiones onerosas, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión; para las otras situaciones estará constituida por el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente. Las transmisiones onerosas se regulan en el artículo 49 D, mientras que el artículo 49 E establece ciertas normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital.

El impuesto que se deberá aplicar de lo dispuesto en esta reforma del Título III se devengará cuando surja la renta de capital, debiéndose liquidar y pagar en los primeros 15 días naturales del mes siguiente al momento en que se produjo el hecho generador. El impuesto establecido en este apartado tendrá una tasa del 15%.

Antes de continuar con los comentarios a los dos últimos Títulos de esta Ley, es conveniente hacer una mención a uno de los elementos centrales de esta reforma: a través de esta Ley, el sistema de imposición a la Renta mantiene, en Costa Rica, su carácter esencialmente cedular, pero la generación de rentas de naturaleza lucrativa y del capital (tanto rentas como ganancias y pérdidas en este caso) por una misma persona, en particular si es una persona física, obligaba a abordar específicamente el tratamiento de esta situación, pues siempre hubiera cabido la duda de si una renta del capital tiene naturaleza de tal exclusivamente, o si en realidad formaría parte de una actividad lucrativa.

Pues bien, para resolver este posible conflicto, la Ley empieza por distinguir entre las rentas (y las ganancias y pérdidas) del capital que provienen de un bien o derecho afecto a la actividad lucrativa de aquellas que no. Cuando los bienes o derechos de los que deriva la renta (por ejemplo unas acciones o un inmueble) están afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, entonces tributan por el Título I de rentas lucrativas. Cuando no están afectas, entonces tributan por el Título III de rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital.

Inmediatamente surge la pregunta de cuándo se consideran afectos los bienes o derechos a una actividad lucrativa. Ante la existencia de distintas fórmulas posibles, la Ley ha optado por el criterio de la inscripción en libros o registros del contribuyente para considerar que un bien o derecho queda afecto, al tiempo que se han incluido diversas cláusulas destinadas a mitigar o impedir comportamientos elusivos ligados a este criterio formal.

El resultado es que el contribuyente tendrá claro cuándo hay afectación y cuándo no. Además, esto es respetuoso con la regulación actual (pues de alguna manera esta idea ya se recogía hoy en el artículo 8 literal f) al obligarse a declarar la diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable de un activo inscrito en libros), que sin embargo se extiende ahora a todo contribuyente del Título I, no sólo a aquellos obligados a llevar contabilidad. Adicionalmente, se elimina el problema, de compleja y litigiosa solución, como demuestra la actual experiencia costarricense, de la imposibilidad de conocer con exactitud qué parte de gastos no se pueden deducir cuando se manejan al mismo tiempo activos afectos y no afectos; por ejemplo, si son gastos financieros (los intereses de un préstamo) puede una persona física haber pedido el préstamo para varios fines al mismo tiempo, entre otros, la adquisición o el mantenimiento del bien que se enajena con ganancias o que se arrienda, pero que no está afecto a su actividad lucrativa.

Finalmente, y en parte ligado a lo anterior, merece hacerse mención específica al tratamiento de las acciones: las acciones pueden ser un activo afecto al negocio sin necesidad de que le empresa que las posea se dedique con habitualidad a su compra-venta: es el caso, en particular, de las inversiones financieras permanentes. Pues bien, para favorecer la autofinanciación, se mantiene una exención de toda distribución de utilidades que queda en el circuito empresarial (en forma de dividendo, o de ganancia de capital), esto es, cuando la utilidad se

transmite de una sociedad a otra, siendo ambas activas. No obstante, también se evita la múltiple tributación porque, cuando abandona el circuito empresarial, se hace tributar a esa renta disponible una sola vez.

Se reforma completo el Título IV, en cuanto al impuesto sobre las remesas al exterior, que grava las ganancias de no domiciliados obtenidas en territorio nacional.

Estas rentas se gravan en la actualidad en la ley vigente del impuesto sobre la renta, sin embargo la propuesta simplifica la aplicación del impuesto, elimina las exoneraciones existentes y el artículo 56 unifica la tarifa en un 15% sobre los ingresos brutos, salvo lo dispuesto para el transporte internacional y las comunicaciones, así como los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros, que pagarán un 5,5% de impuesto.

De acuerdo con el artículo 55, en el caso de las ganancias y rentas de capital, se aplicará lo dispuesto en el Título III con respecto a la base imponible, siendo esta la renta bruta en los demás casos.

Con la nueva redacción se sujeta a todos los bancos del exterior que otorgan crédito en el país, al pago del impuesto, al tiempo que se elimina la renuncia existente al cobro del impuesto en caso de que a los contribuyentes se les gravan esas rentas en el exterior. Además, se suprime el privilegio que existía en el tratamiento a la llamada banca fuera de plaza o banca "off shore" (hoy marginal en el sistema financiero del país) y esta se considerará un establecimiento permanente sujeto al impuesto como cualquier otro.

Se adiciona un Capítulo XXIV bis en el Título V de la Ley, relativo a disposiciones generales sobre el impuesto sobre la renta.

El nuevo artículo 58 regula los requisitos para acogerse la exoneración de donaciones y cesiones gratuitas de derechos, las cuales se sujetarán a lo establecido en el Código Civil.

El artículo 59 de la propuesta es técnicamente muy importante porque define qué rentas se considerarán de fuente costarricense, reformulándose la definición en algunos casos, e incluyendo también las rentas derivadas de las ganancias de capital.

El nuevo artículo 60 establece los casos especiales de rentas de fuente costarricense, rescatándose la redacción vigente del artículo.

Se reforma el Capítulo XXV en el Título V, estableciéndose en este capítulo la entidad encargada de la administración del impuesto, así como la obligación a actuar como agente retenedor a las diferentes personas físicas y jurídicas, en las circunstancias que señala la ley: salarios y otras remuneraciones similares, dietas, las rentas del capital mencionadas en el artículo 47 C, las ganancias de capital generadas por las participaciones de los fondos de inversión, las remesas

al exterior y los pagos por entidades estatales en casos de licitaciones públicas o privadas, ya sean por contrataciones, negocios u otras operaciones. Quienes actúen como agentes de retención deberán retener el impuesto, pagar el impuesto según corresponda y hacer la declaración jurada correspondiente a la Administración Tributaria, los responsables de la retención son responsables solidarios del pago de impuesto.

Este Título es de enorme importancia para la correcta aplicación del impuesto pues se ha decidido hacer descansar todo lo posible la gestión del tributo sobre la figura de la retención, de modo que sólo la renta del Título I (lucrativa), las ganancias de capital en general y algunas rentas marginales quedarán fuera de la órbita de la retención.

En el caso de las ganancias de capital, el artículo 62 E propone que en el caso de la venta de bienes inmuebles situados en territorio nacional propiedad de un no domiciliado, la persona que adquiere el bien está obligado a retener el 3% del valor de la transacción, siendo que el comprador es un contribuyente del impuesto a la renta.

Por último en este capítulo se establece que en el caso de que las retenciones no se puedan aplicar, la renta deberá ser objeto de declaración por el contribuyente dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente al momento en que se generó.

Este proyecto reforma finalmente el artículo 72 de la actual legislación (régimen simplificado), para reformar el inciso g) y el penúltimo párrafo de ese artículo, para poder incluir una redacción más clara y entendible.

Este proyecto tiene 5 disposiciones transitorias. La primera mantiene vigente los incentivos de los mecanismos de fomento y compensación ambiental de la Ley Forestal, que mantengan un contrato vigente a la fecha de aprobación de la ley.

El segundo transitorio exime de la aplicación de esta ley a los Certificados de Abono Tributario que se encuentren en discusión en sede judicial o pendientes de pago.

El tercer transitorio mantiene vigente las condiciones para los micro, pequeños y medianos productores agrícolas orgánicos, que se hayan registrado en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, y gocen de la exoneración del impuesto sobre la renta, beneficio que se mantendrá hasta que finalice el plazo para el cual se otorgó éste.

En el caso del cuarto transitorio, para los contribuyentes que tuviesen actividad comercial con entidades no domiciliadas, pero donde las operaciones ya no estarán exoneradas del impuesto a las remesas al exterior, aquellos mantendrán el beneficio por el plazo de vigencia de los contratos firmados de previo a la entrada en vigor de esta ley.

Finalmente, según lo dispuesto en el transitorio V, para los inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta ley que no estén contabilizados, el contribuyente podrá optar por determinar la ganancia de capital aplicando al precio de enajenación el 15%, porcentaje que constituirá la base sobre la que se aplicará la tarifa correspondiente a las ganancias de capital.

### **Sétima parte: La reforma en el Impuesto General sobre las Ventas**

En lo que se refiere a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas se hacen las siguientes propuestas de modificaciones:

Se reforma el artículo 1 de forma que se incluyan los servicios como actividad gravada de forma general, al igual que en el caso de la venta de bienes, además se incorporan los criterios para considerar la venta de un bien o la prestación de un servicio como realizado en territorio nacional.

Se modifica el artículo 2, para distinguir con claridad entre lo que es la venta de un bien y la prestación de un servicio, definiendo con precisión el llamado “autoconsumo”. En general, la Ley precisa mucha mejor esta figura antifraude en otros artículos.

Se reforma el artículo 3 para establecer el momento en que ocurre el hecho generador, especificando casos como las ventas en consignación, los arrendamientos con opción de compra y el mismo autoconsumo.

En el caso del artículo 4, como mayor novedad, se incorpora la figura de la “inversión del sujeto pasivo” en el caso de los servicios cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el país, de forma que se pueda realizar un cobro efectivo del impuesto en este caso.

Se establece una derogatoria general de exoneraciones, salvo lo dispuesto en la Ley de Zonas Francas y se modifica el artículo 9, con la finalidad de reducir y ordenar en esta materia el Impuesto. Por otra parte, se añaden algunas, para conseguir que el texto gane en eficiencia (ej. alquileres, préstamos) o en progresividad (ej. transporte terrestre de pasajeros o consumo básico de energía eléctrica y agua).

Se incorpora un artículo 9 bis para establecer con claridad qué operaciones no están sujetas al impuesto, ya sea por estar sujetas a un impuesto que se puede considerar sustitutivo (impuesto de traspaso sobre bienes inmuebles, impuesto único a los combustibles); por prestarse por el Estado sin tener naturaleza empresarial; por motivos técnicos (la entrega de dinero como contraprestación o el pago de salarios); o por su escasa importancia (muestras gratuitas).

Se reforma el artículo 10 y se adiciona un artículo 10 bis con el propósito de incrementar la tarifa general al 14%, y establecer una tarifa reducida especial para los servicios de educación, por las características particulares de este servicio,

fijándola en un 10%. Vale la pena resaltar que en el caso de la prestación de servicios de educación superior, éstos gozarán de la tarifa especial siempre y cuando se trate de carreras debidamente acreditadas.

También sufren cambios, todos ellos de índole técnica, los artículos que se ocupan de la determinación de la base imponible. Se puede citar, a modo ejemplificativo, la mejora en la definición de las modificaciones de la base imponible, entre otras las precisiones sobre la base imponible de ciertos servicios, como los juegos de azar o las operaciones que se hacen en moneda extranjera.

Asimismo, se incorporan adiciones al artículo 14, con toda una nueva regulación en materia de aplicación de créditos fiscales.

La modificación del artículo 14 y la incorporación al texto de la Ley de los artículos que van del 14 A al 14 I, tiene como fin establecer el régimen jurídico de los créditos de impuesto como consecuencia del paso de un esquema de deducción por incorporación física a otro de deducción financiera.

Este nuevo esquema en que la regla general es que todo crédito de Impuesto es deducible, siendo el habitual internacionalmente, es el más racional desde el punto de vista del control y el más favorable con la actividad empresarial en su conjunto; pero requiere sin embargo precisar las condiciones (objetivas, subjetivas y formales) para que un crédito sea en efecto deducible y las excepciones a esa regla general. Mención especial merece el establecimiento de una proporción de crédito deducible y no deducible cuando el contribuyente se dedique a actividades exentas y otras que no lo están. Y en esta línea conviene mencionar la eliminación de la llamada "tasa cero" sobre la canasta básica, asunto que se relaciona tanto con estos artículos 14 y el de exoneraciones.

Se introduce, además, un capítulo V bis y un artículo 17 bis con el fin de crear un régimen especial para revendedores de bienes usados.

Se modifica también el artículo 26 para generalizar los mecanismos de incentivos de pago del impuesto, cuyo desarrollo se hará reglamentariamente, siempre y cuando los recursos utilizados para ese fin no superen el 1% de los montos obtenidos por la recaudación del este impuesto.

Se introduce un transitorio para regular la deducción de los créditos de este impuesto generados con anterioridad a la vigencia de la reforma, así como una disposición transitoria para regular la aplicación de los créditos fiscales en el caso de contribuyentes con y sin derecho a crédito fiscal.

El conjunto de cambios descritos en la parte anterior describe a cabalidad la Ley de Solidaridad Tributaria, la cual se proyecta que produzca 2,5% del PIB en recaudación tributaria adicional.

Por todo lo anterior, solicitamos la aprobación de los señores diputados y de las señoras diputadas del presente proyecto de Ley de Solidaria Tributaria.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA  
DECRETA:

**LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA**

**CAPÍTULO I**

**REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA,  
LEY N.º 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS**

**Artículo 1.-** Refórmese el Título I de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

- 1) Los artículos 1, 11, 15 en adelante se leerán como sigue:

**“ARTÍCULO 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.**

Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas, entes jurídicos y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas, indicados en el artículo 2 de esta Ley.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la obtención de rentas procedentes de actividades lucrativas.

También es parte del hecho generador de este impuesto, la obtención de toda renta derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que se encuentren afectas a la actividad lucrativa.

A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones de este Título, los ingresos obtenidos por las entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

El impuesto grava la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado ni considerado no sujeto por Ley.

### **ARTÍCULO 11.- Renta neta presuntiva de empresas no domiciliadas.**

Las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, constituidas como sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que se les dificulte la determinación de la renta atribuible a Costa Rica, podrán aplicar un sistema especial de cálculo de su renta gravable, que establecerá la Administración Tributaria, en función de la actividad desarrollada en el territorio nacional y los gastos que razonablemente le puedan ser asignados, de conformidad con lo que establezca el reglamento de esta ley.

### **ARTÍCULO 15.- Tarifa del impuesto.**

A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen y el producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2 de esta ley.

1. Las personas jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica, treinta por ciento (30%), como tarifa general, sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes incisos.

2. Las personas físicas; las microempresas y pequeñas empresas calificadas e inscritas como tales por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, de conformidad con lo dispuesto en la Ley N.º 8262 de 17 de mayo de 2002, Ley de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas, así como las microempresas, pequeñas y medianas empresas agrícolas calificadas e inscritas como tales por el Ministerio de Agricultura y Ganadería:

a) Diez por ciento (10%) sobre los primeros cuatro millones (¢4.000.000,00) de utilidades netas anuales.

b) Veinte por ciento (20%) sobre el exceso de cuatro millones (¢4.000.000,00) y hasta ocho millones (¢8.000.000,00) de utilidades netas anuales.

c) Veinticinco por ciento (25%) sobre el exceso de ocho millones (¢8.000.000,00) de utilidades netas anuales.

A efectos de lo previsto en este inciso, reglamentariamente podrán establecerse las condiciones que se estimen necesarias para prevenir o corregir el fraccionamiento artificioso de la actividad.

3. Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

a) Por cada hijo el crédito fiscal será de catorce mil setecientos sesenta colones (¢14.760,0) anuales, que es el

resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley.

b) Por el cónyuge el crédito fiscal será de veintiun mil ochocientos cuarenta colones (¢21.840,0) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta Ley.

Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos. Mediante los procedimientos que se establezcan en el reglamento, la Administración Tributaria comprobará el monto del ingreso bruto, y, cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.

El mínimo exento indicado en el artículo 13 de esta Ley y los montos consignados en los numerales 2 y 4 de este artículo serán actualizados por el Poder Ejecutivo, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

**2)** Modifíquense los artículos 2, 3, 5, 6, 8, 9, 10, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 48, 49, 50 y 51 en la forma que se indica a continuación:

**a) Artículo 2:**

i. En su inciso a) en lugar de donde dice “las Empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país.” léase “, entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que actúen en el país.”. Adicionalmente elimínese la frase “las empresas del Estado”

ii. En su inciso b) elimínese la frase “(...) que halla en él (...)”

iii. En el inciso d) elimínese la frase “(...) y las empresas individuales (...)”

iv. Adiciónese un párrafo segundo al inciso e) que se leerá como sigue: “La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento.”

v. Elimínese el párrafo segundo del inciso g).

vi. Modifíquese el inciso h) y adiciónese el inciso i), cuyos textos se leerán de la siguiente forma:

“h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada.

i) Las entidades empresariales del Estado, en particular las siguientes: Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima, Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Junta Administrativa de Servicios Eléctricos de Cartago, Empresa de Servicios Públicos de Heredia, Banco Central de Costa Rica, Banco Crédito Agrícola de Cartago, Banco Nacional de Costa Rica, Banco de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, Fábrica Nacional de Licores, Refinadora Costarricense de Petróleo, Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico.”

**b) Artículo 3:**

i. En el inciso a), después de “(...) universidades estatales.” adiciónese la frase: “,por las actividades educativas y conexas que estas últimas realicen. Las restantes entidades públicas no mencionadas expresamente en el inciso j) del artículo anterior, exclusivamente por los ingresos derivados de las actividades relacionadas con los fines para los cuales fueron creadas.”

ii. En el inciso c), después de “(...) 1990”, adiciónese la frase: “(...) y sus reformas, en los términos y con los límites establecidos en dicha Ley.

iii. Adiciónese un inciso k) cuyo texto se leerá como sigue:

“k) Los Fondos de Inversión, contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley N.º 7732, del 17 de diciembre de 1997, y sus reformas.”

**c) Artículo 5:**

i. En el párrafo primero luego de donde dice “(...) actividades (...)” léase solamente “(...) lucrativas.”

ii. El párrafo segundo en adelante se leerá como sigue: “La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de actividades lucrativas de fuente costarricense.”

iii. Adiciónese un nuevo párrafo después del párrafo segundo corriéndose los subsiguientes, cuyo texto se leerá como sigue:

“(...) Todos los contribuyentes que tributen bajo este Título cuando efectúen operaciones en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica. Las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del período fiscal constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso. (...)”

d) Modifíquese los incisos b), c), d), e) y g) y adiciónese un nuevo inciso h), al Artículo 6, que en adelante se leerán como sigue:

“**b)** Las revaluaciones de activos fijos, sin perjuicio de que para efectos del cálculo de las cuotas de depreciación solo sea aceptable la revaluación que corresponda al ajuste por inflación del periodo fiscal, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor establecido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

En los casos en que, por aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, sea necesario modificar el valor contable de un bien o derecho, el contribuyente podrá optar entre incorporar esa modificación con efectos fiscales o no, tomando en este último caso el valor histórico de los bienes o derechos a efectos de una futura enajenación de los mismos. El contribuyente deberá mantener la opción elegida por todo el plazo correspondiente al tiempo que el bien permanezca en su patrimonio. Se admitirá que el contribuyente cambie la opción elegida en las condiciones y con los límites que se establezca reglamentariamente.

**c)** Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier forma de distribución de beneficios sujetos al Título III de esta Ley. Además, estarán exentas del impuesto de este Título, las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios provenientes de títulos afectos a la actividad lucrativa pagados o acreditados a los contribuyentes que sean sociedades mercantiles y desarrollen una actividad lucrativa; así como cuando se

distribuyan dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, con independencia, en este último caso, de la naturaleza jurídica del perceptor.

(...)

**d)** Las ganancias de capital gravadas en el Título III, salvo las derivadas de bienes o derechos afectos a la actividad del contribuyente o cuando constituyan una actividad habitual, en cuyo caso, deberán de tributar de acuerdo con las disposiciones de este Título. Estarán exentas las ganancias de capital obtenidas por sociedades mercantiles que desarrollan una actividad lucrativa en virtud de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad afectos a su propia actividad lucrativa, en la parte correspondiente a utilidades no distribuidas.

**e)** Las herencias, los legados, las donaciones y los bienes gananciales.

(...)

**g)** Las donaciones, respecto del donante, conforme con lo establecido en el inciso q) del artículo 8 de esta Ley.

**h)** Los rendimientos, dividendos y ganancias o pérdidas de capital generados por las participaciones de los fondos de inversión contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley N.º 7732, del 17 de diciembre de 1997, cuando estos títulos estén afectos a la actividad lucrativa.”

e) **Artículo 8:**

i. En el inciso ch) elimínese la frase: “(...) el Instituto Nacional de Seguros o con otras (...)”

ii. Los incisos d), f), g), ñ) s) y u) en adelante se leerán:

“d) Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente.

Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes:

No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.

En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.

(...)

f) Las depreciaciones y amortizaciones para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes o derechos productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente o sobre las revaluaciones, conforme se establece para este caso en el inciso b) del artículo 6 de esta Ley.

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación y amortización técnicamente aceptables, 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 económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación y amortización o los años de vida útil de los bienes y derechos; se tomará en consideración la

naturaleza de los bienes y derechos así como la actividad económica en la cual estos son utilizados.

Cuando el contribuyente enajene bienes o derechos por cualquier título, y por un valor diferente al valor en libros o registros a la fecha de la transacción, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación. Para estos efectos se entiende por valor en libros el costo histórico, incluidas las inversiones y mejoras, más la revaluación correspondiente menos la depreciación acumulada. En ningún caso la revaluación a que se refiere este párrafo podrá ser superior a la variación experimentada por el índice de precios al consumidor establecido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), atendiendo al año de adquisición del bien o derecho. La Administración Tributaria podrá admitir el uso 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.

Si el contribuyente los diera de baja de sus libros o registros, se entenderá realizada la ganancia o pérdida de capital afecta a su actividad en ese momento; a este efecto se entenderá, como valor de enajenación, el valor de mercado del bien o derecho en ese momento.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán 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.

g) Cuando en un período fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción de la renta neta en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco períodos. La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas.

No obstante, no se admitirá la compensación de pérdidas con la parte de base imponible positiva que provenga de una ganancia de capital derivada de la enajenación de un bien o derecho que se hubiera incorporado a los libros y registros del contribuyente menos de doce meses antes de su enajenación.

Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas junto con otras actividades, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.

El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.

(...)

ñ) Las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo, así como, en general, las indemnizaciones que deban pagarse en el contexto de la actividad lucrativa. Si la renta a que se refiere este inciso se encuentra gravada de conformidad con las disposiciones del Título III de esta Ley, se aplicará la proporción que resulte del método indicado en el inciso d) de este artículo.

(...)

s) Las reservas y las provisiones técnicas relativas a las entidades de seguros y reaseguradoras. La Administración Tributaria definirá, en forma vinculante, los límites técnicos aplicables para determinar las sumas necesarias de reservas y provisiones técnicas, a efectos de fijar la utilidad disponible de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

(...)

u) Las reservas de inversión o fondos de desarrollo, útiles, necesarios y pertinentes para el cumplimiento de las funciones que le han sido asignadas por ley a los contribuyentes a que se refiere el inciso j) del artículo 2 de esta ley, en el monto que se les hubiere aprobado por la entidad competente, en caso de requerirlo.”

iii. El inciso j) donde dice “(...) acrediten a (...)” léase “(...) resulten exigibles por (...)”

- iv. Elimínese el párrafo segundo del inciso k).
- v. En el inciso l donde dice “(...) videotapes (...)” léase “(...) así como materiales para videotapes (...)”.
- vi. En el párrafo primero del inciso m), después de “(...) contribuyente.” léase “(...) siempre que no representen más del 1% de los ingresos brutos declarados. No obstante, la Administración aceptará gastos reales que superen este límite y en casos especiales de contribuyentes que, por la naturaleza de su actividad, tal límite conlleve una clara violación de su capacidad económica efectiva.”
- vii. En el inciso n) donde dice “(...) acrediten (...)” léase “(...) resulten exigibles (...)”
- viii. En el inciso q) sustitúyase la frase que dice: “la Dirección General de Deportes” por la frase: “el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación”; y entre los párrafos primero y segundo de este inciso adiciónese dos párrafos nuevos cuyo texto es el siguiente:

“(...) La deducción no podrá exceder del 10% de la renta neta calculada del contribuyente donante sin tomar en cuenta la donación.

Las donaciones en especie se valoraran a su valor de mercado para efectos de esta deducción. (...)”

- ix. En el inciso r) sustitúyase la frase que dice: “por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa” por la frase: “por causas no imputables al contribuyente”
- x. Sustitúyase los dos párrafos finales ubicados luego del inciso 3) que finaliza con la frase “en el Reglamento de la presente Ley”, por los siguientes párrafos:

“(...) Para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, será menester que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente se imputen a dicha cuenta.

Sólo serán deducibles los gastos que hayan sido contabilizados en el periodo fiscal en que se devengaron. La Administración Tributaria podrá aceptar otro tipo de criterio de contabilización para ciertas industrias o contribuyentes.”

**f) Artículo 9:**

- i. En el inciso ch) elimínese la frase: “que tributen de acuerdo con esta ley”, y en el inciso g) sustitúyase la frase:

“los pagos a cuenta y parciales”, por “y los pagos a cuenta”. Asimismo, elimínese el numeral 4 del inciso h) y el numeral 2 de este inciso en adelante se leerá:

“2.- Los obsequios y regalías o donaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos b) y q) del artículo anterior.”

ii. Modifíquese el inciso f) para que en adelante se lea:

“f) Lo pagado por la compra de derechos a que se refiere el inciso f) del artículo 8 de esta Ley, sin perjuicio de la posibilidad de amortizar su valor, cuando fueran adquiridos a título oneroso.”

iii. En el inciso i) donde dice: “muebles o inmuebles”, léase “derechos”.

**g) Artículo 10:**

i. En su encabezado donde dice: “**Renta neta presuntiva de**” se lea “**Presunción de onerosidad en**”

ii. En su párrafo primero donde dice: “no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica”, se lea: “anual no menor a la tasa básica pasiva que fije el Banco Central de Costa Rica más un margen de cinco puntos porcentuales”.

iii. En el párrafo segundo después de “contrario.” se adicione la siguiente frase: “En el caso de transacciones entre partes vinculadas, la Administración podrá ajustar el interés a la tasa indicada en el párrafo anterior aunque exista acuerdo por escrito en contrario.”; y se adicione un párrafo final que se leerá como sigue: “Las disposiciones de este artículo son de aplicación para los Títulos III y IV de esta Ley.”

**h)** El actual artículo 13 pasa a ser el artículo 12.

**i)** El actual artículo 14 pasa a ser el artículo 13 y su texto se leerá como sigue, pero continuará formando parte del “**CAPÍTULO VI**”

**“ARTÍCULO 13.- Renta imponible.**

La renta imponible es la renta neta de los contribuyentes que se mencionan en el artículo 2º de esta ley.

Para la determinación de su utilidad neta anual, las personas físicas que tengan un máximo de un empleado podrán aplicar únicamente un gasto presunto del veinticinco por ciento (25%) de su renta bruta sin necesidad de comprobante alguno. En los casos en que la persona física participe, directa o indirectamente, en una sociedad dedicada total o parcialmente a la prestación de servicios profesionales, se podrán establecer prohibiciones a la aplicación de esta disposición con las condiciones y en los casos que se determine reglamentariamente.

Una vez determinada su renta imponible, todas las personas físicas podrán gozar de un mínimo exento por los primeros ¢2.890.000,00 anuales, debiendo pagar el impuesto que corresponda de acuerdo con el artículo 15 de esta Ley sobre el exceso de este monto.

Las personas físicas que además hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión, y estén reguladas en el título II de esta Ley, deberán restar del mínimo exento referido en el párrafo anterior, la parte no sujeta aplicada de los ingresos recibidos por concepto de trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión. En caso de que esta última exceda el mínimo exento aludido en el anterior, solo se aplicará el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales, en cuyo caso a las rentas netas obtenidas por las personas físicas con actividades lucrativas no se les aplicará el mínimo exento contemplado anteriormente, el cual estará sujeto a la tarifa establecida en el artículo 15 de esta Ley.”

j. El actual “**CAPÍTULO IX**” en adelante será el “**CAPÍTULO VIII**”, en consecuencia los actuales artículos 20, 21 y 24 pasan a ser los artículos 16, 17 y 20 con las modificaciones que se indicarán a continuación; se deroga los artículos 22 y 23 vigentes y se adicionan a este capítulo los artículos 18, 19, cuyo texto se transcribe de seguido.

i. En el artículo 16 elimínese de su párrafo primero la frase: “o no estén sujetas”; y, en el párrafo tercero donde dice “Junto con la declaración, deberán presentarse (...)” léase “La Administración Tributaria podrá disponer que se presente, junto con la declaración (...)”.

- ii. En el artículo 17 en el párrafo primero donde dice “20”, léase “16” y elimínese el párrafo cuarto.
- iii. En el párrafo primero del artículo 20 donde dice “21” léase “17” y en el inciso b) donde dice “23” léase “62”. Adicionalmente, el inciso a) en adelante se leerá: “a) El Impuesto Mínimo sobre los Ingresos establecido en esta Ley” y en el inciso b) después de “correspondan.” adiciónese la frase “, siempre y cuando no se hayan acreditado al Impuesto Mínimo sobre los Ingresos.”
- iv. Los artículos 18 y 19 se leerán como sigue:

**“ARTÍCULO 18.- Liquidación y pago del impuesto en caso de cambio de domiciliado a no domiciliado y viceversa.**

1. Cuando un contribuyente que tenía la condición de domiciliado al inicio de un periodo fiscal deje de serlo al término del mismo por ganar la condición de no domiciliado en ese periodo, estará en la obligación de regularizar su situación mediante la presentación de una declaración, en los términos, forma y condiciones que determine la Administración Tributaria, donde ajuste su situación tributaria a las disposiciones del Título IV de esta Ley.

Las cantidades que se le hubieran retenido como domiciliado por cualquier renta sujeta en principio a este Título I serán consideradas como pagos a cuenta del impuesto que respectivamente corresponda con arreglo al Título IV.

2. Cuando un contribuyente que tenía la condición de no domiciliado al inicio de un periodo fiscal deje de serlo por ganar la condición de domiciliado en ese periodo, vendrá obligado a presentar su declaración de acuerdo con lo dispuesto en el presente capítulo.

Las sumas que se le hubieran retenido como no domiciliado con arreglo al Título IV por las rentas que finalmente declare conforme al inciso anterior se considerarán un pago a cuenta del impuesto que en definitiva le corresponda de acuerdo con este Título I.

**ARTÍCULO 19.- Prescripción de la acreditación**

Cuando se omita la deducción de una retención no definitiva o un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta en la declaración correspondiente, el contribuyente podrá solicitar

la devolución dentro del periodo de prescripción, de conformidad con lo dispuesto por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755, de 29 de abril de 1971, sin perjuicio de las declaraciones rectificativas que pueda presentar.”

**k)** Trasládese los artículos 48, 49, 50 y 51, los cuales formarán el nuevo **“CAPÍTULO IX”** y serán, respectivamente, los artículos 21, 22, 23 y 24, cuyo contenido se modificará según se indica a continuación:

- i. El artículo 21 tendrá el siguiente encabezado: **“Certificación de estados contables.”**
- ii. El artículo 22 en adelante se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 22.- Validez de las certificaciones y responsabilidad de los Contadores Públicos.**

La opinión o interpretación contenida en las certificaciones para efectos tributarios no constituye plena prueba contra el Fisco, y no obliga a la Administración Tributaria. Esta podrá ejercer directamente ante el contribuyente, sus facultades de fiscalización para determinar adecuadamente la obligación tributaria. Cuando en el proceso de fiscalización se observen discrepancias entre la determinación realizada en el proceso de fiscalización y la certificación emitida por el Contador Público Autorizado, la Administración Tributaria podrá poner los hechos en conocimientos del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, para lo que corresponda.”

- iii. El artículo 23 tendrá el siguiente encabezado: **“Registro de los Contadores Públicos.”** y donde dice “la Tributación Directa” léase “Tributación”.
- iv. En el encabezado del artículo 24 después de “Libros” y antes de “contables” léase “y otros registros”; y, después del párrafo segundo y antes del párrafo tercero adiciónese el siguiente párrafo:

“Los contribuyentes deberán registrar, en los libros y registros que en cada caso corresponda, los bienes y derechos afectos a su actividad, los cuales podrán desde ese momento ser objeto de depreciación o amortización.”

**l)** Modifíquese el actual **“CAPÍTULO X”** y habilítese el **“CAPÍTULO XI”**, los cuales estarán compuestos por los artículos 25, 26, 27, 28, 29, 29 bis, 30, 31 y 31 bis y se leerá como sigue:

**“CAPÍTULO X**  
**Impuesto Mínimo sobre los Ingresos**

**ARTÍCULO 25.- Hecho generador**

Se crea un Impuesto Mínimo sobre los Ingresos, que se determinará a partir de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

**ARTÍCULO 26.- Renta Imponible**

La renta imponible será la renta bruta definida conforme al artículo 5 de esta Ley.

No se incluirán en el concepto de renta bruta las ganancias de capital ni los intereses ni los dividendos exigibles de terceros en el periodo, siempre que hayan sido gravados con la retención correspondiente.

**ARTÍCULO 27.- Contribuyentes**

Están sujetos a este impuesto los que sean contribuyentes del artículo 2 de esta Ley.

**ARTÍCULO 28.- Tarifa**

La tarifa del impuesto será del uno y medio por ciento (1,5%).

**ARTÍCULO 29.- Exenciones**

Estarán exentos del Impuesto Mínimo sobre los Ingresos, los sujetos siguientes:

1. Los contribuyentes que tributen por el régimen simplificado.
2. Las entidades no sujetas al Impuesto sobre la Renta de acuerdo con el artículo 3 de esta Ley así como quienes operan con exención total al amparo del Régimen de Zonas Francas y otras entidades que gocen de exoneración total del Impuesto sobre la Renta por ley especial.
3. Los contribuyentes que no logren acreditar el impuesto aquí regulado contra el impuesto regulado en el Título I por haber existido alguna de las siguientes circunstancias siempre que estas sean la causa de que no se haya generado suficiente impuesto sobre las utilidades para permitir la acreditación:

- a) Los que inicien operaciones mercantiles o negocios o nuevas actividades, exclusivamente por la renta correspondiente a nuevas actividades, por los 3 primeros periodos fiscales. A estos efectos no será computable la ampliación o mejora de la actividad que inicialmente se venía desarrollando, tanto si es bajo la misma o diferente entidad o nombre comercial.
- b) Los contribuyentes que por razones de caso fortuito o fuerza mayor interrumpieran sus actividades económicas, o bien que tuvieran pérdidas fiscales durante un (1) período fiscal del impuesto sobre la renta según el artículo 4 de esta Ley. Dejarán de estar exentos cuando reanuden su actividad o salgan de la situación de pérdidas.
- c) Cuando se produzca una declaratoria de emergencia en la zona de desarrollo de su actividad o condiciones económicas excepcionales que afecten un determinado sector de la actividad económica.
- d) Los contribuyentes que en el periodo fiscal del impuesto sobre las utilidades, tengan un margen bruto de utilidad inferior al uno punto cinco por ciento (1,5%) del total de su renta bruta. Para efectos de la aplicación del presente inciso, se entiende como utilidad bruta la diferencia entre la renta bruta y el costo de ventas y como margen bruto de utilidad el porcentaje de utilidad bruta en relación con los ingresos totales del contribuyente.

Las exenciones contempladas en los incisos del numeral 3 anterior sólo podrán disfrutarse cuando la Administración Tributaria así lo autorice, previa solicitud presentada por medio de una declaración jurada en los plazos y formas que se determine reglamentariamente, acompañada en su caso de los estados financieros y medios de prueba documental que acrediten tales extremos.

## **CAPÍTULO XI.**

### **De la liquidación, pago, acreditación y compensación del Impuesto Mínimo sobre los Ingresos**

#### **Artículo 29 Bis.- Período fiscal, declaración y liquidación.**

Los contribuyentes estarán obligados a presentar la declaración jurada de sus rentas brutas y a pagar, simultáneamente, la deuda tributaria autoliquidada, conforme a

la tarifa establecida, dentro de los primeros quince días naturales de los meses de enero, abril, julio y octubre, por los ingresos brutos percibidos en el trimestre anterior. Para estos efectos utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria. Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 4 de esta Ley tengan un periodo fiscal especial, pagarán el Impuesto mínimo trimestralmente, en las fechas que defina la Administración Tributaria en atención a dicho periodo fiscal especial.

Lo pagado por concepto del impuesto mínimo sobre los ingresos, a lo largo del periodo fiscal anual establecido en el artículo 4 de esta Ley, constituirá un crédito contra el impuesto sobre las utilidades. En caso de que el impuesto mínimo sobre los ingresos sea mayor que el impuesto sobre las utilidades, la diferencia no constituirá crédito alguno en favor del contribuyente, ni podrá ser computado como gasto en los siguientes periodos, sino que se considerará, a partir de ese momento, como el Impuesto sobre las utilidades del periodo. El contribuyente deberá por tanto declarar esta suma total pagada en la declaración del Impuesto sobre las utilidades.

No obstante, cuando se haya pagado este impuesto mínimo sobre los ingresos existiendo pérdida, o se incurra en ella como consecuencia del pago de este impuesto, durante el periodo fiscal del impuesto a las utilidades, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior, lo pagado dará derecho a devolución o compensación de conformidad con lo dispuesto por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 29 de abril de 1971, pero sólo en el tanto necesario para eliminar la referida pérdida cuando este impuesto sea el que la ocasione.

### **Artículo 30. Acreditaciones**

Del Impuesto a pagar determinado conforme los artículos anteriores, se deducirán las Retenciones no definitivas en la fuente que le hubiesen sido efectuadas al contribuyente a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

Para tener derecho a estas acreditaciones, todo contribuyente estará en la obligación de registrar, documentar y en su caso presentar la información de soporte que da origen a este derecho cuando la Administración Tributaria así lo solicite.

### **Artículo 31. Compensación y devolución**

Cuando el Impuesto Mínimo sobre los Ingresos sea mayor al Impuesto sobre la Renta de acuerdo al inciso 2 del artículo 29 bis, las Retenciones no definitivas o los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta que excedan la suma del Impuesto Mínimo sobre los Ingresos a pagar, podrán ser objeto de compensación contra la cuota a pagar por Impuesto sobre la Renta o por Impuesto Mínimo sobre los Ingresos, de los tres (3) periodos anuales fiscales siguientes, e igualmente el contribuyente podrá pedir su compensación contra otras obligaciones fiscales exigibles, por orden de vencimiento.

### **Artículo 31 Bis.- No efectuar el pago del Impuesto Mínimo sobre los Ingresos.**

Los contribuyentes que no ingresen el Impuesto Mínimo sobre los Ingresos, serán responsables de su pago y los intereses que correspondan; además, no podrán acreditar para efectos del Impuesto sobre la Renta como gasto del ejercicio fiscal, las sumas pagadas por este impuesto.

Todo lo anterior, sin perjuicio de las infracciones administrativas que le pueda corresponder al contribuyente de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755, de 29 de abril de 1971.”

**Artículo 2.-** Refórmese el Título II de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

- a) En el penúltimo párrafo del artículo 34, donde dice: “artículo 15 inciso c)”, léase: “artículo 15”.
- b) En el párrafo final del artículo 35, donde dice: “los incisos a) y d)”, léase: “los incisos anteriores”.
- c) En el artículo 39 donde dice: “trabajo dependiente.”, léase: “trabajo dependiente, con excepción de lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley.”.
- d) En el artículo 41 donde dice: “artículo 23”, léase: “Capítulo XXV”.

**Artículo 3.-** Refórmese el Título III de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado iniciará en el artículo 47 y terminará en el artículo 51, para que se lea como sigue:

**“TÍTULO III  
DE LAS RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS  
Y PÉRDIDAS DE CAPITAL**

**CAPÍTULO XXI**

**ARTÍCULO 47.- Objeto.**

El presente Título regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable a los Títulos I y IV, en lo que resulte procedente.

**ARTÍCULO 47 B.- Hecho Generador.**

El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en los Títulos I y IV de la presente Ley.

**ARTÍCULO 47 C.- Materia imponible.**

- 1- Las rentas del capital se clasifican en:
  - a. Rentas del capital inmobiliario.
  - b. Rentas del capital mobiliario.

**2- Rentas del capital inmobiliario.**

Constituirán rentas del capital inmobiliario las provenientes del arrendamiento, subarrendamiento, así como de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles.

**3- Rentas del capital mobiliario.**

- a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de este Título:
  - i. Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios.

Se entenderán incluidas en este tipo de rentas, las generadas por las operaciones de recompras o reportos de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o varias operaciones simultáneas.

ii. Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como derechos de llave, regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

iii. Las rentas vitalicias o temporales originadas en la inversión de capitales, y las rentas derivadas de contratos de seguros, salvo cuando deban tributar como rentas del trabajo.

iv. Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales y otra clase de beneficios asimilables a dividendos.

Para estos efectos se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes mencionados en el artículo 2 de esta ley, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

Aquellos contribuyentes que por ley tengan obligación de crear reservas especiales podrán rebajarlas del remanente a que alude el párrafo anterior.

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del primer párrafo de este artículo, a efecto de obtener la renta o ingreso disponible.

Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley, que no sean sociedades de capital y para las cooperativas, asociaciones solidaristas y otras similares, se aplicarán las siguientes disposiciones:

- En el caso de sociedades de personas de derecho o de hecho, fideicomisos, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, encargos de confianza y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley, se considerará que el ciento por ciento (100%) de la renta disponible, conforme con lo dispuesto precedentemente, corresponde a los socios, fideicomisarios o beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el territorio nacional.
- En el caso de las cooperativas, asociaciones solidaristas u otras similares, el ciento por ciento (100%)

de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios, constituyen ingresos gravables para los perceptores. Para estos efectos, en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.

- Tratándose de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país que actúen en él, el ciento por ciento (100%) de la renta disponible que se acredite o remese a la casa matriz constituye ingreso gravable de conformidad con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley.

No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto contenido en este artículo sobre la renta disponible de las personas físicas.

b) No tendrá la consideración de rentas de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, los intereses o similares obtenidos por el contribuyente por sus ventas a plazo realizadas en desarrollo de su actividad lucrativa.

#### 4- **Ganancias y pérdidas de capital.**

a) Serán ganancias y pérdidas de capital de fuente costarricense, gravadas de conformidad con lo dispuesto en este Título, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente, que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en Fondos de Inversión.

b) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- i. En los supuestos de localización de derechos.
- ii. En la distribución de bienes gananciales como consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia, Ley N.º 5476, de 21 de diciembre de 1973, y sus reformas.
- iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.

En ningún caso, los supuestos a que se refiere este inciso podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

c) Se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en las reducciones del capital. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, se considerará renta del capital mobiliario la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente. En caso de que existan utilidades acumuladas, cualquier devolución de capital se imputará primero a éstas, antes que a los aportes originales.

d) Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad no se considerarán como tales, a los efectos de este Título, cuando lo enajenado constituya una inversión permanente para el transmitente y este sea un contribuyente del artículo 2 de esta Ley, con la excepción de las personas físicas.

e) No se computarán como pérdidas de capital las siguientes:

- i. Las no justificadas.
- ii. Las debidas al consumo.
- iii. Las debidas a donaciones u obsequios.
- iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

#### **ARTÍCULO 47 D.- Reorganización empresarial.**

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

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

#### **ARTÍCULO 48.- Contribuyentes.**

Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica mencionados en el artículo 2 de esta Ley y los Fondos de Inversión, contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley N.º 7732, del 17 de diciembre de 1997, y sus reformas; domiciliados en el territorio nacional, que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente Título, durante el período fiscal correspondiente.

No obstante, los contribuyentes que obtengan rentas del capital inmobiliario, para cuya generación tengan contratado un mínimo de un empleado, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario por el Título I, debiendo comunicar expresamente esta opción a la Administración tributaria antes del inicio del periodo fiscal regulado en aquel Título y mantenerla por un mínimo de diez (10) años. Tratándose de Fondos de Inversión, deberán cumplir con las mismas obligaciones contables aplicables a los contribuyentes del Título I de esta Ley.

#### **ARTÍCULO 48 B.- Exenciones**

Están exentos del impuesto conforme a las regulaciones de este Título:

1. Las rentas obtenidas por los Fondos de Pensiones referidos en el artículo 2 de la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas.
2. Las rentas obtenidas por el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley N.º 7531, de 10 de julio de 1995, y sus reformas.
3. Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes que sean sociedades mercantiles y desarrollen una actividad lucrativa.

Asimismo las ganancias de capital obtenidas por sociedades mercantiles que desarrollan una actividad lucrativa en virtud de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad no afectos a su propia actividad lucrativa, en la parte correspondiente a utilidades no distribuidas.

En los casos en que no aplique esta exención, las ulteriores distribuciones por el contribuyente no serán objeto de este impuesto, en estos casos se deberán llevar los controles correspondientes, según se determine reglamentariamente.

4. La distribución de dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, sin perjuicio de la

tributación que le pueda corresponder a la posterior enajenación de las mismas de conformidad con lo dispuesto en este Título.

5. Las rentas y ganancias de capital derivadas de las participaciones de los fondos de inversión contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley N.º 7732, del 17 de diciembre de 1997, en la parte correspondiente a rentas y ganancias de capital por las que los Fondos de Inversión han tributado.

6. Las subvenciones otorgadas por el Estado y sus instituciones y por organismos internacionales, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación.

7. Las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, en los términos que se establezca en el Reglamento a esta Ley.

8. La ganancia de capital derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujetos a inscripción en un Registro público, con excepción de títulos valores, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa.

9. Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de las leyes N.º 7671, de 25 de abril de 1997 y 7970, de 22 de diciembre de 1999 y sus reformas. Para los efectos de este y del anterior inciso, el concepto de Título Valor deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el Código de Comercio.

10. Los premios de las loterías nacionales.

11. Las herencias, legados y donaciones respecto de sus perceptores.

#### **ARTÍCULO 49.- Renta imponible del capital inmobiliario.**

1. La renta imponible del capital inmobiliario será la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles.

2. Se entenderá por renta bruta el importe total de la contraprestación.

3. Para la deducción de gastos el contribuyente aplicará una reducción del quince por ciento 15% del ingreso bruto, sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

#### **ARTÍCULO 49 B.- Renta imponible del capital mobiliario.**

La renta imponible estará constituida por la renta bruta generada por el capital mobiliario, representada por el importe total de la contraprestación.

**ARTÍCULO 49 C.- Renta imponible de las ganancias o pérdidas de capital.**

La renta imponible de las ganancias o pérdidas de capital será, con carácter general:

1. En el supuesto de transmisión onerosa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los bienes o derechos.
2. En los demás supuestos, el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

**ARTÍCULO 49 D.- Transmisiones a título oneroso.**

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

- a) El importe real por el que dicha adquisición se haya efectuado.
- b) El costo 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 hayan sido satisfechos por el adquirente.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará reglamentariamente con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), atendiendo al año en que se hayan satisfecho, el importe real o las inversiones y mejoras.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos referidos en el inciso b) del apartado 1 de este artículo, en cuanto estén a cargo del transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al determinado de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre bienes inmuebles, Ley N.º 7059 de 9 de mayo de 1995 y sus reformas, del periodo en que se transmitió, en cuyo caso, salvo prueba en contrario, este prevalecerá.

**Artículo 49 E.- Normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital.**

Sin perjuicio de la aplicación de las normas generales indicadas en los artículos anteriores, cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión, a título oneroso, de valores o participaciones no admitidas a negociación en mercados costarricenses de valores regulados oficialmente y representativas 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 se 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:

- i) La cifra resultante del balance correspondiente al último periodo fiscal cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.
- ii) El que resulte de capitalizar al veinte por ciento (20%) el promedio de los resultados de los tres periodos fiscales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto. Para este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos, así como 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 las participaciones que correspondan al adquirente.

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

Para los efectos del cálculo del valor de adquisición de acciones o participaciones, tanto si corresponden a entidades mencionadas en este numeral como si no, cuando se trate de valores que parcialmente se hayan recibido como representativas de utilidades reinvertidas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones que totalmente se hayan recibido como representativas de utilidades reinvertidas, el valor de adquisición tanto de estas como de aquellas de las que proceden, resultará de repartir el costo total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los distribuidos en representación de las utilidades reinvertidas correspondientes.

b) De 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 de dicho valor. A este valor se le añadirá el importe de las primas de emisión.
- ii. El valor de cotización de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día 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.

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

- i. El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- ii. El valor de mercado del bien o derecho recibido a cambio.

**ARTÍCULO 50.- Devengo del impuesto, período fiscal compensación de ganancias y pérdidas, y diferimiento de pérdidas.**

1. Tratándose de rentas del capital, el impuesto se devenga cuando las mismas se perciban o resulten exigibles.
2. Para las ganancias de capital, la obligación de pagar el impuesto nacerá en el momento en que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente de conformidad con el artículo 47 C apartado 4) de esta Ley
3. Las obligaciones tributarias mencionadas en los numerales 1 y 2 anteriores se deberán autoliquidar y pagar, cuando proceda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 F.
4. No obstante, cuando el contribuyente sufra alguna pérdida de capital sujeta a las disposiciones de este Título y en los doce meses anteriores hubiera obtenido ganancias de capital por las que autoliquidó y pagó el impuesto, podrá presentar una declaración en los términos del párrafo tercero del artículo 62 F, donde compensará las ganancias y las pérdidas, solicitando la correspondiente devolución, cuando corresponda.
5. Si el contribuyente obtuviera sólo pérdidas, en cuyo caso deberán haber sido previamente declaradas, o el resultado de la compensación fuera negativo, las pérdidas de capital se pueden diferir para aplicar contra ganancias de capital que se obtengan en los tres años siguientes y consecutivos.

**ARTÍCULO 51.- Tarifa del impuesto.**

La tarifa aplicable a la renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital será del quince por ciento (15%).”

**Artículo 4.-** Refórmese el Título IV de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado iniciará en el artículo 52 y terminará en el artículo 57, para que se lea como sigue:

**“TÍTULO IV  
Del impuesto sobre las remesas al exterior**

**CAPÍTULO XXII  
De la materia imponible y del hecho generador**

**ARTÍCULO 52.- Objeto del impuesto.**

Este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense que se pague o resulte exigible por una persona física o jurídica domiciliada en el exterior.

**ARTÍCULO 53.- Hecho generador.**

El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague a, o resulte exigible, por personas domiciliadas en el exterior.

**CAPÍTULO XXIII  
De los contribuyentes y de la renta imponible**

**ARTÍCULO 54.- Contribuyentes.**

Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior a las que se les pague o que puedan exigir rentas o beneficios de fuente costarricense.

**ARTÍCULO 55.- Base de la imposición.**

La base imponible de las ganancias y pérdidas de capital se determinará conforme a lo dispuesto en el Título III de esta Ley.

Para las restantes rentas, la base de la imposición será el monto total de las rentas o beneficios pagados o exigibles por el beneficiario domiciliado en el exterior.

**CAPÍTULO XXIV**  
**De la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago**

**ARTÍCULO 56.- Tarifas.**

La tarifa de este impuesto será del quince (15%) por ciento, salvo lo dispuesto en los incisos siguientes:

- a) Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).
- b) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

**ARTÍCULO 57.- Devengo y periodo fiscal.**

1. Tratándose de rentas del capital, el impuesto se devenga cuando las mismas se paguen o resulten exigibles.
2. Para las ganancias de capital, la obligación de pagar el impuesto nacerá en el momento en que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente de conformidad con el artículo 47 C numeral 4) de esta Ley. Las reglas de compensación de pérdidas y ganancias establecidas en el artículo 50 de esta Ley son también aplicables a los contribuyentes de este Impuesto.
3. En los restantes casos, el impuesto nacerá cuando se paguen o cuando sean exigibles las correspondientes rentas.
4. Las obligaciones tributarias mencionadas en los numerales anteriores se deberán autoliquidar y pagar, cuando proceda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 F.”

**Artículo 5.-** Refórmese el “Capítulo XXV” ubicado en el Título V de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado iniciará en el artículo 61 y concluirá en el artículo 62 F, para que se lea como sigue:

**“CAPÍTULO XXV**  
**De la Administración, Fiscalización y Autorización**

**ARTÍCULO 61.- Administración y fiscalización.**

Corresponde a la Dirección General de la Tributación la administración y fiscalización de los impuestos a que se refiere esta ley.

## **ARTÍCULO 62.- Retención en la fuente.**

Toda persona física o jurídica, pública o privada, sujeta o no al pago de este impuesto, incluidos: el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, está obligada a actuar como agente de retención o retenedor del impuesto, o como obligado a enterar a cuenta tratándose de rentas en especie, cuando pague o les resulten exigibles rentas afectas al impuesto establecido en los diversos Títulos de esta Ley.

Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar, o enterar únicamente tratándose de renta en especie, al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan:

1. Salarios y cualquier otra remuneración que se pague en ocasión de trabajos personales ejecutados en relación de dependencia.

En estos casos el pagador o patrono deberá calcularle el impuesto mensual que corresponda a cada uno de los beneficiarios de las rentas indicadas.

Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso.

2. Dietas, provengan o no de una relación laboral dependiente, gratificaciones y otras prestaciones por servicios personales, en ocasión del trabajo en relación de dependencia. En estos casos, si los beneficiarios de tales rentas fueren personas domiciliadas en el país, el pagador deberá retener el quince por ciento (15%) sobre los importes que pague o les resulten exigibles a dichas personas; si los receptores de la renta fueren personas no domiciliadas en Costa Rica, se retendrán las sumas que correspondan, según lo estipulado en el artículo 59 de esta Ley.

3. Estarán sujetas a retención las rentas del capital mencionadas en los numerales 2 y 3 del artículo 47 C de esta Ley.

Están obligados a retener los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, les resulten

exigibles o paguen intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, así como los intermediarios que intervengan o en su defecto quienes efectúan la recompra, respecto de las rentas derivadas de las operaciones de recompra o reporto de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o varias operaciones simultáneas. Asimismo, tratándose de Fondos de Inversión, deberán retener el impuesto correspondiente a las ganancias de capital que no resulten exentas de conformidad con el artículo 48 B inciso 5).

Cuando los bancos y las entidades financieras debidamente registradas ante la Superintendencia General de Entidades Financieras avalen letras de cambio o aceptaciones bancarias, la retención se aplicará sobre el valor de descuento que, para estos casos, se equiparará a la tasa de interés pasiva determinada por el Banco Central de Costa Rica, para el plazo correspondiente, más tres puntos porcentuales.

Los representantes de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país deberán retener y pagar al Fisco por cuenta de la casa matriz el impuesto sobre la renta disponible de aquellos, de conformidad con lo dispuesto en el literal a) numeral 3 del artículo 47 C de esta Ley.

Todo pagador de las rentas a que se refiere este inciso retendrá, una cantidad equivalente a la suma del impuesto que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51 de esta Ley.

Las sumas retenidas se considerarán como impuesto único y definitivo, salvo cuando, de conformidad con los artículos 1, 47 B y 47 C) de esta Ley, estos ingresos deban integrarse en la renta imponible del contribuyente y tributar de conformidad con lo dispuesto por el Título I de esta Ley. Particularmente las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos acreedores que se generen en virtud de la diferencia resultante del impuesto a las utilidades que deben pagar y las sumas retenidas a que se refiere este inciso, pero en ningún otro caso se devolverá el impuesto retenido por este concepto con arreglo a derecho.

No están sujetos a retención los intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, así como otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios, que obtengan los Fondos de Pensión referidos en el artículo 2 de la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas, el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del

Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley N.º 7531, de 10 de julio de 1995, y sus reformas o los que se paguen o resulten exigibles entre entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

Lo dispuesto en este artículo, en particular otras posibles excepciones a la obligación de retener del apartado 1, se podrán desarrollar reglamentariamente.

4. Remesas o créditos a favor de beneficiarios domiciliados en el exterior. En estos casos, el pagador retendrá, como impuesto único y definitivo, una cantidad equivalente a la suma del impuesto que corresponda de acuerdo con lo señalado en el artículo 59 de esta Ley.

5. 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, que paguen rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país o les resulte exigibles a estos, deben retener el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.

Se faculta a la Administración Tributaria a establecer obligaciones de retener o ingresar a cuenta, en los casos de operaciones entre contribuyentes de este impuesto siempre que los retenedores sean contribuyentes del artículo 2 de esta Ley, cuando con ello se facilite el control y cumplimiento voluntario. La retención o ingreso a cuenta que se fije no podrá exceder del quince por ciento (15%).

#### **ARTÍCULO 62 B.- Declaración jurada y pago de las retenciones.**

Quienes actúen como agentes de retención, retenedores y obligados a enterar lo correspondiente a rentas en especie de los impuestos establecidos en los diferentes títulos de esta Ley, deberán:

1. Efectuar las retenciones en las fechas en que se realicen los pagos o los créditos cuando resulten exigibles.
2. Depositar el importe de las retenciones practicadas en el Banco Central de Costa Rica, sus agencias, o en las entidades recaudadoras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron.
3. Presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes. El plazo para presentarla

será el mismo que tienen para enterar al fisco los valores retenidos o percibidos.

4. En el Reglamento se establecerá, en cada caso, los requisitos que deberán cumplir los agentes de retención o percepción, así como lo relativo a los informes que deberán proporcionar a la Administración Tributaria, y a los comprobantes que deberán entregar a las personas a quienes se les hizo la retención de que se trate.

5. Los requisitos que deberán cumplir y la forma de las retenciones que establece este artículo serán fijados en el Reglamento de esta Ley.

#### **ARTÍCULO 62 C.- Acreditación de las retenciones.**

Cuando los ingresos sujetos a retención a su vez provienen de recursos afectos a la actividad del contribuyente, gravada de conformidad con las disposiciones del Título I de esta ley, lo retenido se considerará pago a cuenta del impuesto que corresponda pagar al final del periodo.

#### **ARTÍCULO 62 D.- Responsabilidad por la retención.**

Los agentes de retención, retenedores y obligados a enterar lo correspondiente a rentas en especie son responsables solidarios del pago del impuesto único y definitivo y de las retenciones o ingresos a cuenta que estén obligados a realizar de conformidad con esta Ley e intereses que correspondan y, además, no se les aceptará deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esta ley, todo sin perjuicio de las demás disposiciones que al respecto contempla el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En todo caso, efectuada la retención, el obligado a ella será el único responsable ante el Fisco del impuesto retenido.

Tratándose de rentas sujetas al impuesto sobre remesas al exterior previsto en el Título IV de esta Ley, la obligación de retener y pagar el impuesto a que se refiere este capítulo, subsiste aun en el caso en que el contribuyente esté ocasionalmente en el país.

#### **ARTÍCULO 62 E. Retención en Ganancias de capital obtenidas por no domiciliados.**

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio nacional propiedad de un no domiciliado, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el tres por ciento (3%) de la contraprestación total acordada, en concepto de retención a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

En los casos en que se transmita otros bienes o derechos situados en territorio nacional propiedad de un no domiciliado, la retención mencionada en el párrafo anterior se deberá practicar siempre que el adquirente sea un contribuyente del artículo 2 de esta Ley.

No procederá la retención a que se refiere este artículo en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades domiciliadas en territorio nacional.

Si la retención no se hubiese ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de lo retenido.

**ARTÍCULO 62 F. Declaración, liquidación y pago de las Rentas de los Títulos III y IV.**

Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en esta Ley para rentas de los Títulos III y IV en que se haya configurado dicha retención como impuesto único y definitivo, y siempre que no proceda según el artículo 1 de esta Ley su inclusión en la declaración ordinaria del impuesto a que hace referencia el artículo 20 de esta Ley, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

Esta declaración deberá presentarse por cada hecho generador del impuesto.

El impuesto deberá liquidarse y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente del momento en que ocurra el hecho generador.

Reglamentariamente se definirá la forma de realizar la declaración, liquidación y pago del impuesto correspondiente a estas rentas.

No obstante, para determinados hechos generadores que se produzcan en forma periódica varias veces en el año, se podrá disponer reglamentariamente la presentación de una declaración trimestral o anual.”

**Artículo 6.-** Refórmese el inciso g) y el penúltimo párrafo del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, para que se lean como sigue:

**“ARTÍCULO 72.- Requisitos.**

(...)

g) Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

La fijación de los límites cuantitativos de los elementos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

(...)"

**Artículo 7.-** Adiciónese la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas en la forma que se indica a continuación:

**1.-** Adiciónese los artículos 8 bis, 14, 14 B, 14 C, 14 D al Título I, los cuales se leerán como sigue:

**“ARTÍCULO 8 bis.- Limitación a la deducción de intereses**

1. Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto estará sujeto a las siguientes limitaciones y siempre que exista perjuicio fiscal en el conjunto de la transacción:

a) No serán deducibles los intereses devengados que excedan el cuarenta por ciento (40%) del total de la base imponible del impuesto, calculada sin tener en cuenta la deducción de intereses, ni las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

b) La limitación prevista en el inciso anterior no será de aplicación cuando el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses sea inferior al triple del saldo promedio anual de su capital.

c) A los efectos del inciso anterior, se entenderá que el capital será igual a los fondos propios de la entidad, de acuerdo con sus estados financieros, excluido el resultado del ejercicio. El saldo promedio anual se calculará sumando el capital al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.

d) El saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses se determinará dividiendo la suma de los saldos de esas deudas el último día de cada uno de los meses del ejercicio, excluidos los intereses devengados durante el mes, entre el número de meses del ejercicio fiscal.

2. Cuando la actividad que desarrolla una entidad exija un nivel de endeudamiento superior al previsto en el inciso a) anterior, los contribuyentes podrán solicitar que la administración tributaria considere una proporción de

endeudamiento distinta, fundamentada en las condiciones normales de mercado.

3. Los intereses no deducidos en un ejercicio podrán ser deducidos en los siguientes. En estos casos, el contribuyente queda obligado a comprobar los intereses contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

4. La limitación prevista en este artículo no será de aplicación a entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

#### **ARTÍCULO 14.- El principio de libre competencia.**

Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas se valorarán por el precio o monto que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables en condiciones de libre competencia. El valor así determinado, que será el valor de mercado, deberá reflejarse en los libros y registros contables del contribuyente.

Esta valoración sólo procederá cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento en el pago del impuesto.

La Administración Tributaria está facultada para hacer los ajustes correspondiente y estará vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes relacionadas residentes en el país.

#### **ARTÍCULO 14 B.- Definición de partes relacionadas y condiciones para valorar al precio de libre competencia**

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, en el reglamento a esta ley se establecerá:

- 1- La definición de partes relacionadas.
- 2- Los elementos que permitan comparar operaciones entre entidades relacionadas con otras operaciones realizadas entre partes independientes.
- 3- Los métodos para poder determinar el valor de las operaciones en condiciones de libre competencia, que serán los siguientes:
  - a) Método del precio comparable no controlado.
  - b) Método del costo adicionado.
  - c) Método del precio de reventa
  - d) Método de la partición de utilidades

- e) Método del margen neto de la transacción
- f) Método de valoración de bienes con cotización internacional.

Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia, en función de lo dispuesto en este artículo y de las circunstancias específicas del caso.

4- El tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas.

5- La posibilidad para los contribuyentes de solicitar un acuerdo de precios por anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a su realización. En los casos en que la Administración rechace el acuerdo planteado conforme a lo dispuesto en este inciso, no cabrá recurso alguno.

**ARTÍCULO 14 C.- Eliminación de la doble imposición. Ajuste correlativo.**

Cuando como consecuencia de un ajuste por operaciones entre entidades relacionadas practicado en otro Estado resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste. Si considerara que respeta las disposiciones de esta ley y que, a consecuencia de aquel, se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente sobre esos beneficios y, en su caso, por los elementos accesorios de la deuda tributaria que se deriven del ajuste mencionado.

**ARTÍCULO 14 D.- Principios generales de información y documentación.**

Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes relacionadas, según se defina reglamentariamente.”

2.- Adiciónese un “Capítulo XXIV bis” ubicado en el Título V de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, que iniciará en el artículo 58, concluirá en el artículo 60 y se leerá como se indica a continuación:

**“TÍTULO V  
Disposiciones generales**

**CAPÍTULO XXIV bis  
Disposiciones generales no relacionadas con la  
administración del impuesto**

**ARTÍCULO 58.- Requisitos para acogerse a la exoneración de donaciones y cesiones gratuitas de derechos.**

Para que los donatarios y beneficiarios de cesiones gratuitas de derechos se beneficien de las exenciones establecidas en esta Ley deberán cumplir con las formalidades establecidas en el Código Civil, incluida su realización mediante escritura pública y además, en caso de que sean en dinero, deberán especificarse la forma en que se transmite éste, que en ningún caso podrá ser en efectivo. La transmisión del dinero deberá haberse efectuado simultánea o anteriormente al momento en que se formaliza la donación.

**ARTÍCULO 59.- Renta de fuente costarricense.**

Son rentas de fuente costarricense:

- a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.
- b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.
- c) Las originadas en territorio nacional derivadas de actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; así como las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o

remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos -cualquiera que sea la denominación que se les dé-, las pensiones, jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o le sea exigible al Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.

ch) Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas o les resulte exigible a estos, por servicios prestados en el territorio nacional.

d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso en el territorio nacional de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.

e) Las ganancias y pérdidas de capital derivadas de bienes situados, derechos utilizados en territorio nacional gravadas de conformidad con el Título III, que se paguen o resulten exigibles a personas no domiciliadas.

Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.

#### **ARTÍCULO 60.- Casos especiales de rentas de fuente costarricense.**

Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense:

a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la Ley N.º 3530 del 5 de agosto de 1965.

b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los

beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.

c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y los países extranjeros, cuando el servicio que presten las empresas se origine en Costa Rica.

e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.

f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.

h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que resulten exigibles o paguen empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero o administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

Para estos efectos se entiende por asesoramiento técnico financiero o administrativo el derivado de un contrato en el que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares de índole técnico financiero o administrativo, a la otra parte que puede utilizarlos por su cuenta y sin que el cedente intervenga en el uso que el cesionario haga de los conocimientos o experiencias cedidos y sin garantizar el resultado. El asesoramiento técnico financiero o administrativo no comprende los contratos de prestación de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte”

## CAPÍTULO II

### REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS, LEY N.º 6826, DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1982, Y SUS REFORMAS Y LEYES CONEXAS.

**Artículo 8.-** Refórmese la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley 6826 de 8 de noviembre de 1982, y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

1. Modifíquese el Artículo 1 para que se lea como sigue:

#### **“ARTÍCULO 1.- Objeto del Impuesto.**

1- Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios realizados en el territorio de la República

2. A efectos de este impuesto se entenderán realizados en el territorio de la República:

a) Las ventas de bienes en los siguientes casos:

i. Cuando los bienes no sean objeto de transporte, si los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio.

ii. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el referido territorio.

iii. Cuando los bienes se importen.

b) Las prestaciones de servicios en los siguientes casos:

i. Cuando los servicios sean prestados por un contribuyente del artículo 4 de esta Ley ubicado en dicho territorio.

ii. Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta Ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios.

iii. Los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando estén localizados en el citado territorio.

iv. Los servicios de transporte en los siguientes casos:

a. En transporte terrestre por la parte de trayecto que discurra por el territorio de la República.

- b. En transporte marítimo y aéreo, cuando se origine en el territorio de la República.
- c) Los siguientes servicios cuando se presten materialmente en el territorio de la República:
  - i. Los relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, así como las exposiciones comerciales, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.
  - ii. Servicios de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio.”

2. Modifíquese el Artículo 2 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 2.- Hecho Generador.**

El hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, en forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta Ley.

- 1. Para los fines de esta ley se entiende por venta de bienes:
  - a) La transferencia del dominio de bienes.
  - b) La importación o internación de bienes en el territorio nacional.
  - c) La venta en consignación, el apartado de bienes, así como el arrendamiento de bienes con opción de compra cuando esta sea vinculante o, cuando no lo sea, en el momento en que se ejercite la opción.
  - ch) El retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente, o su transferencia sin contraprestación a terceros.
  - d) El suministro de productos informáticos estandarizados, que se compone del soporte físico y los programas o las informaciones incorporados a dicho suministro.  
Se considerarán productos informáticos estandarizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, en forma que puedan ser utilizados, indistintamente, por cualquier consumidor final.

e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

2. Para los fines de esta Ley se entiende por prestación de servicios, toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes. Entre otras, tendrán la consideración de prestación de servicios:

a) Los que se deriven de contratos de agencia, de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, que impliquen obligaciones de hacer o de no hacer.

b) La transmisión de los derechos de llave.

c) Los préstamos y créditos en dinero.

d) El uso personal o para fines ajenos a la actividad de servicios, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos del dominio pleno.”

3. Modifíquese el Artículo 3 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 3.- Momento en que ocurre el hecho generador.**

El hecho generador del impuesto ocurre:

1. En la venta de bienes, en el momento de la facturación o entrega de ellos, el acto que se realice primero.

2. En las importaciones o internaciones de bienes en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. No obstante, cuando un bien desde su entrada al territorio nacional, sea colocado en zonas francas, depósitos temporales o sea vinculado a determinados regímenes aduaneros que se especifiquen reglamentariamente, la importación se producirá cuando salga de las mencionadas áreas y abandone los regímenes indicados para ser introducido en el territorio nacional.

3. En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. No obstante lo anterior, en las prestaciones de servicios que originen pagos anticipados anteriores a o en el curso de estas, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

4. En el autoconsumo de bienes o servicios, en la fecha en que los bienes se retiren de la empresa o cuando se efectúen las operaciones gravadas.

5. En las ventas en consignación en el momento de la entrega en consignación y en los apartados de bienes, en el momento en que el bien queda apartado, según sea el caso.

6. En los arrendamientos de bienes con opción de compra vinculante en el momento de la puesta a disposición del bien y cuando la opción no es vinculante en el momento de ejercicio de la opción.”

4. Modifíquese el Artículo 4 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 4.- Contribuyentes.**

1. Son contribuyentes de este impuesto las personas a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas. Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley.

En el caso de los servicios cuyo prestador no se encuentre domiciliado en Costa Rica, el contribuyente será el destinatario del servicio , siempre que sea a la vez contribuyente de este impuesto conforme a lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo.

Igualmente son contribuyentes todos los exportadores y los que se acojan al el régimen de tributación simplificada.

2. No son contribuyentes de este impuesto quienes lo soliciten a la Administración Tributaria y cumplan con los siguientes requisitos:

a) que puedan probar, en forma directa o por medio de indicios, un promedio de ingreso mensual equivalente, para los últimos doce meses, a medio salario base por el total de operaciones, sujetas o no al pago de este impuesto. Para estos efectos el concepto de salario base debe entenderse como el contenido en el artículo 2 de la Ley N.º 7337.

b) que quienes presenten la solicitud no estén o hayan estado inscritos en los últimos doce meses, como contribuyentes de este impuesto, del régimen de tributación simplificada o del impuesto sobre la renta.

c) que no tengan ni hayan tenido empleados durante los últimos doce meses.”

5. Modifíquese el Artículo 9 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 9.- Exenciones**

Están exentas del pago de este impuesto:

1. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, la cual será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), y será revisada y actualizada cada vez que se publiquen los resultados de una nueva Encuesta nacional de ingresos y gastos de los hogares. Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de los hogares que se encuentren en los dos primeros deciles de ingresos, de acuerdo a los estudios efectuados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).
2. Los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definen, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda.
3. Las medicinas.
4. Los libros con independencia de su formato. Esta exoneración no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y lectura de libros en soporte diferente del papel.
5. Las exportaciones de bienes, así como las operaciones relacionadas con estas; las ventas de bienes a-y entre beneficiarios del Régimen de Zona Franca; la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación. Igualmente estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto así como la prestación de aquellos servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de Zona Franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen.
6. Los servicios de transporte terrestre de pasajeros cualquiera que sea el medio de transporte utilizado.
7. Los préstamos y créditos.

8. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como los garajes y anexos accesorios a las viviendas y el menaje de casa, arrendado conjuntamente con aquéllos.

9. Los servicios de educación cuya remuneración total anual por cualquier vía represente, en promedio mensual, un monto equivalente o inferior al treinta y cinco por ciento (35%) de un salario base mensual. En los casos en que la remuneración exceda dicho monto, el impuesto se calculará sobre el total de esta.

10. El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 250 kw/h; cuando el consumo mensual exceda de los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.

11. La venta o entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 40 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 40 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos. No gozará de esta exención el agua envasada en recipientes de cualquier material.”

6. Modifíquese el Artículo 10 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 10.- Tarifa del impuesto.-** La tarifa del impuesto es del catorce por ciento (14%) para todas las operaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de esta ley”.

7. Modifíquese el Artículo 11 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 11.- Base imponible en ventas de bienes.**

En las ventas de bienes el impuesto se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto de los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre tales bienes, en particular, el impuesto selectivo de consumo, del Impuesto específico sobre las bebidas envasadas sin contenido alcohólico, excepto la leche y los jabones de tocador y del Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas, cuando los bienes de que se trate estén afectos a estos impuestos.

En las operaciones a que se refieren los artículos 2, numeral 1 inciso ch) y 2 numeral 2 inciso d), será el costo de la mercancía o servicio.

En aquellas transacciones cuya contraprestación no consiste en dinero, será la que se habría acordado en condiciones normales de mercado y en la misma fase de producción o comercialización, entre partes independientes.

En las operaciones entre partes vinculadas, el precio neto de venta podrá ajustarse al valor normal de mercado que pactarían partes independientes, siempre que se produzca un perjuicio fiscal.

No forman parte de la base imponible:

1. Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva o en otro documento expedido por el contribuyente, en las condiciones que se determine reglamentariamente. Esta disposición no será de aplicación cuando las disminuciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.
2. El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de bienes gravadas, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado.
3. Los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado, siempre y cuando el monto del financiamiento no supere el equivalente a tres veces la tasa básica pasiva calculada por el Banco Central de Costa Rica.

La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en este artículo, se reducirá en las cuantías siguientes:

1. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
2. Las devoluciones de bienes realizadas según las prácticas comerciales, así como por los bienes entregados en consignación y no vendidos.
3. 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, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la fórmula de cálculo de 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 ventas de bienes 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 contribuyentes 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.”

8. Modifíquese el Artículo 14 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 14.- Determinación del impuesto.**

El impuesto que debe pagarse al Fisco se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales.

El débito fiscal se determina aplicando la tarifa de impuesto a que se refiere el artículo 10 de esta Ley al total de ventas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

El contribuyente queda obligado a trasladar el débito fiscal a quien adquiera el bien o el servicio, quien queda obligado a pagarlo.

El crédito fiscal nace en el momento en que, con posterioridad a que ocurra el hecho generador, el contribuyente dispone de la correspondiente factura o, tratándose de descuentos, en otro documento expedido por el contribuyente, en las condiciones que se determine reglamentariamente.

Cuando el crédito fiscal sea mayor que el débito en un período fiscal, la diferencia constituye un saldo del impuesto a favor del contribuyente que podrá compensarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de esta Ley.”

9. Modifíquese el Artículo 16 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 16.- Plazo y formas de aplicar el crédito.**

El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración relativa al período en que nace para su titular de acuerdo al artículo 14 de esta Ley o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Cuando la diferencia entre el débito y el crédito fiscales sea a favor del contribuyente, el saldo existente se transferirá al mes o meses siguientes y se sumará al crédito fiscal originado por las adquisiciones efectuadas en esos meses. Si por circunstancias especiales, el contribuyente prevé que no ha de originar, en los tres meses siguientes, un débito fiscal suficiente para absorber la totalidad del saldo de su crédito fiscal, tendrá derecho a utilizarlo en la forma prevista en los artículos 45 y 47 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el contribuyente realice operaciones de las mencionadas en los párrafos segundo y tercero del artículo 14-E de esta Ley, en una cuantía superior al 75% del total de sus operaciones con derecho a crédito de acuerdo con el artículo 14-G de esta Ley, tendrá derecho a solicitar la devolución expedita del crédito en la forma que se determine reglamentariamente, para lo cual deberá inscribirse en un registro especial y rendir la garantía que determine la Administración Tributaria.”

10. Modifíquese el Artículo 17 para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 17.- No gravamen a los bienes exentos o no sujetos.**

En ningún caso los bienes a que se refieren los artículos 9 y 9 bis de esta ley deberán gravarse con impuestos selectivos de consumo.”

11. Modifíquese el Artículo 26 cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 26.- Autorización para establecer mecanismos de incentivo al cumplimiento y control tributario masivo.**

Se autoriza a la Administración tributaria para que reglamentariamente desarrolle los medios, acordes con el desarrollo tecnológico, que estime pertinentes para fiscalizar a los contribuyentes de este impuesto o estimular a los compradores o consumidores finales a exigir la factura o documento que lo reemplace.

A estos efectos el Ministerio de Hacienda estará autorizado para devolver hasta un punto porcentual de la alícuota del tributo, a consumidores finales, conforme a rangos de actividad y tipos de comercio en aras de establecer controles para mejorar la gestión y fiscalización del tributo. Para estos efectos deberá realizar estudios de costo beneficio o similares que justifique la aplicación de este esquema de devolución para actividades económicas específicas. Igualmente podrá establecer planes de incentivo por premios. Los fondos para el pago de premios, logística, publicidad, organización y otros, no excederán del cinco por ciento (5%) 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.”

12. Modifíquese los párrafos primero y segundo del inciso f) del Artículo 28 cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 28.- Requisitos.**

(...)

f) Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

La fijación de los límites cuantitativos de los elementos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad correspondiente.”

13. Modifíquese los Artículos 5, 8, 15 bis y 29, para que donde dice “mercancías”, se lea “bienes”.

14. Modifíquese los Artículos 7, 13 y 19, para que donde dice “mercancías”, “las mercancías”, “las mercancías sobre las” o “las mercancías respectivas”, se lea “bienes”, “los bienes”, “los bienes sobre los” o “los bienes respectivos”.

**Artículo 9.-** Adiciónese la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

1. Adiciónese un Artículo 10 bis para que se lea como sigue:

**“ARTÍCULO 10 bis.- Tarifa Reducida.** Los servicios de educación estarán sujetos a una tarifa reducida del diez por ciento (10%).

Tratándose de educación superior universitaria esta tarifa será aplicable únicamente a las carreras universitarias que estén debidamente acreditadas por el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior.”

2. Adiciónese un Artículo 9 bis, cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 9 bis.- No sujeción.**

No estarán sujetas al impuesto:

1) Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales gravados con impuesto a la transferencia (Ley N.º 7088).

2) La transmisión de la totalidad del patrimonio o una o varias líneas de negocio del contribuyente, en casos de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, escisiones, compra del establecimiento mercantil, compra

total o parcial de activos y/o pasivos y otros, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente.

El crédito de impuesto no prescrito, si lo hubiere, será aplicado por el adquirente a efecto de que lo impute a futuros débitos de impuesto, o bien le será devuelto a éste aunque lo haya solicitado el transmitente.

3) El suministro de muestras gratuitas de bienes sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades.

Se entenderá por muestras de bienes los artículos representativos de una categoría de tales bienes que, por su modo de presentación o cantidad, solo pueda utilizarse con fines de promoción.

4) Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades.

5) El suministro de impresos u objetos de carácter publicitario, sin que medie contraprestación.

Se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne, en forma indeleble, la mención publicitaria.

6) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus asociados de trabajo.

7) El suministro de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

En todo caso, se consideran incluidos en los supuestos de este inciso, los servicios de salud y educación realizados por los entes públicos.

8) El suministro de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de las normas jurídicas o los convenios colectivos.

9) La entrega de dinero a título de contraprestación o pago.

10) La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley de simplificación y eficiencia tributarias, Ley N.º 8114, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo”.

3. Adiciónese un párrafo segundo al Artículo 12, cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 12.- Base imponible en la prestación de servicios.**

(...)

En el caso de los préstamos y créditos la base imponible será el valor de los intereses; tratándose de juegos de azar, será el valor de lo apostado y en los casinos, será el valor de las fichas compradas.”

4. Adiciónese un Artículo 13 bis, cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 13 bis.- Base imponible en operaciones en moneda distinta al Colón.**

En las operaciones cuya contraprestación se haya 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 en que se produce el respectivo hecho generador.”

5. Adiciónese los Artículos 14 A, 14 B, 14 C, 14 D, 14 E, 14 F, 14 G, 14 H, 14 I, cuyo texto se leerá como sigue:

**“ARTÍCULO 14 A.- Requisitos subjetivos del crédito fiscal.**

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, podrán hacer uso del crédito fiscal los contribuyentes que hayan iniciado actividades sujetas a este impuesto.

No obstante, el impuesto pagado con anterioridad al inicio de la actividad sujeta, conforme a las disposiciones de esta ley, dará derecho a crédito fiscal siempre que proceda de operaciones que sean necesarias para al ejercicio de la actividad y se inicie efectivamente la misma.

**ARTÍCULO 14 B.- Limitaciones del crédito fiscal.**

1. Los contribuyentes no tendrán crédito fiscal por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no estén vinculadas, directa y exclusivamente, a su actividad.

2. No se entenderán vinculadas directa y exclusivamente a la actividad, entre otros:

a) Los bienes o servicios que se utilicen alternativa o simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas.

b) Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.

c) Los bienes y derechos que no se integren en el patrimonio de la actividad.

**ARTÍCULO 14 C.- Exclusiones y restricciones del crédito fiscal.**

1. No procederá el crédito fiscal en cuantía superior a la que legalmente corresponda, ni antes del momento en que ocurra el hecho generador.

2. No darán derecho a crédito fiscal la adquisición de los bienes y servicios que se indican a continuación y los accesorios o

complementarios a los mismos, salvo que sean objeto de venta o alquiler por contribuyentes dedicados con habitualidad a tales operaciones o que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta:

- a) Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
- b) Los alimentos, bebidas y tabaco.
- c) Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- d) Los servicios de desplazamiento o viajes, hotelería y alimentación.
- e) Los vehículos cuya placa no tenga clasificación especial, así como la cesión de uso de estos por cualquier título. En estos casos se concederá crédito por el 50% del impuesto pagado.

#### **ARTÍCULO 14 D.- Requisitos formales del crédito fiscal.**

1. No procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o servicios, cuando las compras no estén debidamente documentadas o el documento no cumpla los requisitos reglamentarios.

2. Sólo tendrán crédito fiscal los contribuyentes que estén en posesión de la documentación que respalde su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del crédito fiscal:

- a) La factura original expedida por quien realice la venta o preste el servicio o los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, así como, tratándose de descuentos, **los** documentos expedidos por el contribuyente, en las condiciones que se determine reglamentariamente.
- b) En el caso de las importaciones, el documento en el que conste el impuesto pagado.
- c) En el caso de recaudación del impuesto a nivel de fábrica, mayorista o Aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley, el contribuyente podrá aplicar como crédito el factor que determine la Administración sobre el valor de la factura o documento equivalente que se emita en la adquisición.

3. Los documentos anteriores que no cumplan los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no serán válidos para

respaldar el crédito fiscal, salvo que los defectos sean subsanados previo al inicio de cualquier actuación fiscalizadora.

4. No será admisible el crédito fiscal en cuantía superior al impuesto expresa y separadamente consignado según el documento justificativo del crédito fiscal que haya sido pagado.

5. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes tendrá crédito fiscal en la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada una de las copias de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible e impuesto trasladado a cada uno de los destinatarios.

#### **ARTÍCULO 14 E.- Operaciones que dan derecho a crédito fiscal.**

Como regla general sólo da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas al impuesto.

También tendrán derecho al crédito fiscal, los contribuyentes que hayan realizado operaciones con instituciones del Estado, en virtud de la inmunidad fiscal, o con entes públicos o privados que por disposición en leyes especiales gocen de exención de este tributo, cuando tales operaciones hubieran estado de otro modo sujetas y no exentas.

Igualmente da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones exentas por exportaciones, operaciones relacionadas con exportaciones y servicios que se presten por contribuyentes del artículo 4 cuando sean utilizados fuera del ámbito territorial del impuesto.

#### **ARTÍCULO 14 F.- Realización de operaciones con y sin derecho a crédito fiscal.**

Cuando la totalidad o una parte de los bienes o servicios adquiridos se destinen indistintamente a operaciones con derecho a crédito fiscal y a operaciones sin derecho a crédito fiscal, la determinación del crédito fiscal a utilizar contra el débito fiscal se hará de acuerdo a las reglas siguientes:

- a) El crédito procedente de la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones con derecho a crédito fiscal se utilizará en un 100% contra el débito fiscal del período;
- b) El impuesto procedente de la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones sin derecho a crédito no concede derecho a crédito fiscal, constituyendo un costo o gasto; y,

c) En aquellos casos que no pueda identificarse, para un determinado Impuesto pagado, si el bien o el servicio adquirido ha sido utilizado exclusivamente en operaciones con derecho al crédito fiscal o en operaciones sin derecho a crédito fiscal, el contribuyente únicamente tendrá derecho al crédito fiscal en la proporción correspondiente a las operaciones con derecho a crédito del periodo sobre el total de operaciones. El resto del impuesto pagado o por pagar constituirá un costo o gasto.

**ARTÍCULO 14 G.- Porcentaje de crédito fiscal en la realización conjunta en actividades con y sin derecho a crédito.**

La proporción de crédito fiscal a que se refiere el inciso c) del artículo anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1. En el numerador, el monto total, determinado para cada año, de las operaciones con derecho a crédito realizadas por el contribuyente.
2. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las operaciones realizadas por el contribuyente, incluidas las operaciones sin derecho a crédito. En particular se incluirán en el importe total, las operaciones cuyo impuesto general sobre las ventas se hubiera cobrado a nivel de fábrica o aduanas, así como las operaciones no sujetas contempladas en el inciso 1 del artículo 9 bis de esta Ley.
3. Si del porcentaje resultante se obtiene una cifra con decimales, se redondeará a la unidad superior.

Para la determinación de la proporción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1. Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de la República.
2. El importe de las ventas y exportaciones de los bienes de capital que el contribuyente haya utilizado en su actividad.
3. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad habitual del contribuyente. Una actividad financiera no se considera actividad habitual del contribuyente cuando no exceda el quince por ciento (15%) de su volumen total de operaciones en el periodo fiscal considerado.
4. Las operaciones no sujetas al impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 2 del párrafo primero de este artículo.

**ARTÍCULO 14 H.- Aplicación de la proporción de crédito fiscal**

La proporción provisionalmente aplicable a cada periodo fiscal, empezando desde el periodo fiscal del mes de enero, será la fijada como definitiva para el año calendario precedente.

En la declaración del impuesto correspondiente al mes de diciembre, el contribuyente calculará la proporción definitiva en función de las operaciones realizadas en el correspondiente año calendario.

La misma se aplicará a la suma del impuesto pagado por el contribuyente durante el año correspondiente.

En función de este resultado de crédito definitivo el contribuyente practicará el consiguiente ajuste del crédito provisional en la liquidación del impuesto correspondiente al mes de diciembre.

El procedimiento para la determinación y aplicación de la proporción del crédito aplicable también será utilizado por aquellos contribuyentes que inicien operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, para lo cual deberán utilizar durante los periodos incluidos en el primer año calendario de operaciones una proporción provisional previsible.

**ARTÍCULO 14 I.- Crédito fiscal por bienes de capital.**

Cuando el contribuyente realice o prevea realizar exclusivamente operaciones con derecho a crédito fiscal, en la adquisición de bienes de capital afectos a la actividad, el impuesto pagado dará derecho a crédito fiscal el mes de su adquisición.

En caso de que el contribuyente realice o prevea realizar operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, dicho crédito se ajustará en la forma en que se determine en el reglamento.”

6. Adiciónese un “Capítulo V bis”, el cual contendrá un “Artículo 17 bis” cuyo texto se leerá como sigue:

**“Capítulo V bis  
Régimen especial de bienes usados.**

**Artículo 17 bis.- Régimen especial de bienes usados.**

1. Se establece un régimen especial para los contribuyentes revendedores de bienes usados.

2. Los contribuyentes que deseen acogerse a este régimen deberán comunicárselo a la Administración Tributaria con carácter previo al comienzo del periodo fiscal al que vaya a resultar aplicable. La opción deberá mantenerse por un periodo mínimo de 2 años calendario, cualquiera que sea la modalidad elegida.

3. Los contribuyentes por este régimen especial deberán aplicar las siguientes disposiciones:

a. Si adquirieron un bien de un contribuyente que tuvo derecho al crédito por la totalidad del Impuesto general sobre las ventas que él pagó en su adquisición, o si lo importaron o internaron, deberán aplicar a este bien las reglas generales del impuesto contenidas en esta Ley, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) siguiente.

b. Si adquirieron un bien de quien no fuera contribuyente o de un contribuyente que no tuvo derecho al crédito por la totalidad del impuesto que él pagó en su adquisición, deberán cobrar al adquirente el Impuesto general sobre las ventas sobre la diferencia entre el precio de venta y el de compra del mencionado bien, determinada de la forma siguiente, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) siguiente:

i. El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.

ii. El precio de compra estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que en su caso grave esta operación.

c. Los contribuyentes podrán acogerse a la siguiente modalidad especial, en forma alternativa a lo previsto en los subincisos a) y b) anteriores. Por esta modalidad deberán cobrar este impuesto en cada operación sobre una base imponible determinada de la forma siguiente:

i. El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.

ii. Se dividirá por: 2,25 si se trata de reventa de ropa usada; 1,8 si se trata de repuestos de vehículos y 1,25 en los demás casos.

iii. El resultado obtenido se restará del valor de venta y sobre esta diferencia se cobrará el impuesto general sobre las ventas.”

**Artículo 10.-Reforma a otras Leyes.** Modifíquese las siguientes leyes en la forma que se indica a continuación:

1. Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, Ley N.º 6999 de 3 de setiembre de 1985 y sus reformas para que en el artículo 8 donde dice: “(...) uno y medio por ciento (1,5%).” se lea “(...) tres por ciento (3%).”
2. El inciso a) del impuesto establecido en el artículo 13 de la Ley 7088 de 30 de noviembre de 1988 para que donde dice: “(...) dos y medio por ciento (2,5%).” se lea “(...) tres por ciento (3%).”
3. La tarifa del impuesto selectivo de consumo aplicable a los vehículos automotores se incrementa en diez puntos porcentuales por cada partida arancelaria.

### **CAPÍTULO III DISPOSICIONES FINALES Y DEROGATORIAS**

**Artículo 11.-**El Poder Ejecutivo deberá reglamentar la presente ley en el plazo de seis meses a partir de su entrada en vigencia.

**Artículo 12.-**Deróguese las disposiciones que se indica a continuación:

1. Ley de impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas: incisos f) y h) del artículo 3, artículos 61 bis, 63, 78, 81, así como el “Capítulo XXVIII” cuyo articulado va del 65 al 70.
2. Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, Ley N.º 7732, del 17 de diciembre de 1997.
3. Artículo 46 de la Ley Reguladora del Mercado de Seguros, Ley N.º 8653, del 22 de julio de 2008.
4. La Ley de Sujeción de Instituciones Estatales al Pago de Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7722, del 9 de diciembre de 1997.
5. El incentivo previsto en el inciso f) del artículo 20 de la Ley de régimen de zonas francas, Ley N.º 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas cesará automáticamente y dejará de otorgarse a las empresas que accedan al Régimen de Zonas Francas a partir de la entrada en vigencia de esta Ley. Igualmente se deroga el incentivo previsto en el inciso g) del artículo 20 de dicha ley, únicamente en lo que se refiere a la distribución de dividendos de las empresas que accedan al Régimen de Zonas Francas a partir de la entrada en vigencia de esta Ley. Lo dispuesto en el párrafo anterior es sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de los acuerdos ejecutivos de otorgamiento del Régimen de Zonas Francas.
6. Deróguese los siguientes artículos, párrafos o frases, de la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas según se indica a continuación:

- a) En el Artículo 5 la frase: “(...) sobre la existencia de mercancías que mantenga en inventario (...)”.
- b) El artículo 7.
- c) En el Artículo 8, incluido el encabezado, las frases: “(...) y los declarantes (...)” y “(...) y declarante (...)” respectivamente.
- d) El párrafo segundo del artículo 10.
- e) El párrafo primero del artículo 19.
- f) El artículo 20 bis.

7. Con excepción de las exoneraciones previstas la Ley del Régimen de Zonas Francas, Ley N.º 7210 y sus reformas, deróguense, a partir de la entrada en vigencia de esta Ley, todas las no sujeciones o exenciones existentes contenidas en leyes especiales y no contenidas en convenios internacionales o contratos de préstamo internacional, en relación con la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

## CAPÍTULO IV

### DISPOSICIONES TRANSITORIAS RELACIONADAS CON LAS MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### TRANSITORIO I.-

Los beneficiarios de los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, N.º 7575, del 13 de febrero de 1996, que, a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por esta Ley a la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092 de 21 de abril de 1988, se encuentren amparados a un contrato administrativo con el Estado o sus instituciones, sujeto a un plazo de vigencia expresamente establecido en él, mantendrán dicho incentivo por la vigencia del contrato respectivo.

#### TRANSITORIO II.-

Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los Certificados de Abono Tributario que encuentren en discusión en sede judicial o pendientes de pago, respecto de los cuales se aplicarán las disposiciones del Impuesto sobre la renta vigentes antes de la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por esta Ley.

#### TRANSITORIO III.-

Las personas micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que gocen de la exoneración en el pago del impuesto sobre la renta que establece la Ley N.º 8591 de 28 de junio del 2007, continuarán gozando de este beneficio fiscal

hasta que finalice el periodo para el cual se otorgó, mientras se continúe cumpliendo las condiciones que dieron origen al otorgamiento del beneficio.

#### **TRANSITORIO IV.-**

Los contribuyentes domiciliados en Costa Rica que, con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley, hayan adquirido obligaciones contractuales con bancos en el exterior o con las entidades financieras de estos, 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, no pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros durante el periodo de vigencia que le reste a los respectivos contratos a la entrada en vigencia de esta Ley.

Tampoco se pagará el impuesto, mientras se mantenga la vigencia contractual, por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que los respectivos contratos se hubieren celebrado con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley y sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.

#### **TRANSITORIO V**

Para los inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta ley que no estén contabilizados, el contribuyente podrá optar por determinar la ganancia de capital aplicando al precio de enajenación el 15% (quince por ciento), porcentaje que constituirá la base sobre la que se aplicará la tarifa correspondiente a las ganancias de capital gravadas de conformidad con el Título III de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley N.º 7092 de 21 de abril de 1988.

### **CAPÍTULO V**

#### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS RELACIONADAS CON LAS MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS**

**TRANSITORIO VI.-** Para efectos de las modificaciones introducidas por esta Ley a la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, se entenderán gravados los servicios prestados con posterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley, aún cuando el acto, convenio o contrato que los origina se hubiere suscrito con anterioridad. En este caso, el impuesto recaerá solamente sobre la porción del servicio que reste por prestar y sobre el monto de la contraprestación o pago correspondiente a este.

**TRANSITORIO VII.-** Tratándose de créditos al Impuesto general sobre las ventas, los contribuyentes deberán de utilizar las reglas de deducción vigentes al momento en que ocurrió el hecho generador.

No obstante, aquellos contribuyentes que iniciaron una nueva actividad con posterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley, podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14 A de la Ley de Impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, para créditos que se hayan generado con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley.

**TRANSITORIO VIII.-** Para efectos de aplicar lo dispuesto en los nuevos artículos 14 F, 14 G y 14 H de la Ley de Impuesto general sobre las ventas, Ley N.º 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, los contribuyentes que realicen operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, de conformidad con las reformas introducidas en esta Ley, deberán utilizar, para efectos de cálculo de la proporción provisional aplicable para el periodo comprendido entre la entrada en vigencia de esta Ley y el 31 de diciembre de 2011, la información correspondiente a las operaciones del año 2010, como si las operaciones se hubiesen encontrado sujetas a las nuevas disposiciones contenidas en esta Ley.

De igual modo, para efectos del cálculo de la proporción provisional aplicable en 2011, se tendrán en cuenta los meses del año calendario 2011 anteriores a la entrada en vigencia de esta Ley como si las operaciones se hubiesen encontrado sujetas a las nuevas disposiciones contenidas en esta Ley.

**VIGENCIA.** Esta Ley rige a partir del primer día del segundo mes siguiente a su publicación, con excepción de las modificaciones introducidas por esta Ley a la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988, que entrarán a regir a partir del primer día de mes siguiente a su publicación, con excepción de las disposiciones relacionadas con el impuesto que tengan periodo fiscal anual, las cuales entrarán a regir el 1 de octubre de 2011 o después, para quienes inicien su período fiscal en otra fecha.

Dado en la Presidencia de la República, San José a los 17 días del mes de enero del dos mil once.

Laura Chinchilla Miranda

Fernando Herrero Acosta  
**MINISTRO DE HACIENDA**

**18 de enero de 2011.**

**NOTA: Este proyecto pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.**

**NOTA: Este proyecto se presenta literalmente a la copia fiel.**