

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

**BORRADOR**

**PROYECTO DE LEY**

**Reforma Ley del Impuesto sobre la Renta**

**EXPEDIENTE N.º**

## Proyecto de Ley

### Reforma Ley del Impuesto sobre la Renta

#### Exposición de Motivos

El presente proyecto propone la modificación de los Títulos I, II, III, IV y V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El **artículo 1 reforma el Título I** de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ampliando de forma genérica la materia imponible del impuesto, al sujetarse las rentas derivadas del capital así como las ganancias y pérdidas de capital. Se enfatiza también el carácter lucrativo que deben tener las actividades económicas en general, para que su utilidad sea gravable.

Se incluye expresamente en **el artículo 2** de la Ley, a las empresas públicas como contribuyentes del impuesto. En el caso específico del Instituto Costarricense de Electricidad solo se gravan los ingresos por telecomunicaciones, no así los referidos a la venta de electricidad. Asimismo, se sujeta la prestación de servicios de educación privada en todos los niveles académicos, independientemente de la forma jurídica adoptada para la realización de su actividad.

Por otra parte, se define con mayor claridad el concepto de “establecimiento permanente”, a fin de delimitar los casos de contribuyentes que deben clasificarse como tales. Esta definición se adapta, además, a los estándares internacionales establecidos en materia de Tributación Internacional.

**En el artículo 3**, se establece la diferencia entre los entes que deben considerarse no sujetos al impuesto (al no perseguir un fin lucrativo con la actividad económica que realizan) y los entes exentos. Entre los no sujetos se incluyen las entidades públicas, en el tanto desarrollen su actividad en condiciones monopólicas o bien, suministren bienes o servicios cuyas tarifas estén sujetas a regulación y se rijan por el principio de servicio al costo.

En cuanto a los entes exentos, se modifica la regulación de las cooperativas, para dejar como exentas únicamente a las micro, pequeñas y medianas empresas y las que se dediquen a la venta de electricidad y cuyos precios estén regulados por la ARESEP.

**En el artículo 4**, se modifica el período fiscal impositivo anual para que abarque del 1° de enero hasta el 31 de diciembre. Este cambio va de la mano con las mejores prácticas internacionales, lo que facilita tanto el control tributario como el cierre del período y la presentación de la declaración tributaria de parte de los contribuyentes.

**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.

**En el artículo 6** la modificación es especialmente importante desde un punto de vista técnico y que refiere el tema de 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 regula la deducción de intereses en el caso de 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.

Asimismo, se podrán amortizar las inversiones en derechos e intangibles.

Respecto a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, este aplicará para todas las empresas, no sólo para las industriales o agrícolas, como lo indica la ley vigente. De la mano con lo anterior, se presentan otras deducciones que en principio buscan evitar conductas elusivas. En cuanto a los gastos de representación, viáticos y otros similares, estos podrán ser deducibles en el tanto no superen el 1% de los ingresos brutos del contribuyente. En el caso de las donaciones, la deducción no podrá ser mayor al 10% de la renta neta. También 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.

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

En un orden similar de ideas, **en el artículo 10** se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria ajuste la tasa de interés ante la presunción de onerosidad en ingresos gravables por préstamos y financiamientos que se realicen 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 lleven 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 introduce **el artículo 14** para regular lo relativo a las transacciones entre partes vinculadas, materia conocida como “precios de transferencia”, determinando 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 establecidas en el **artículo 15**, 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 22, 23, 24 y 24 bis**, definen los criterios para la certificación de estados contables, los libros de contabilidad y las normas aplicables al respecto. El artículo 22 regula la posibilidad de contar un contador público autorizado para la certificación de los estados contables y financieros que acompañarán la declaración. El artículo 23 regula la validez de las certificaciones y la responsabilidad de la certificación otorgada por el contador. El artículo 24 mantiene la redacción del artículo equivalente de la legislación actual, mientras que en el artículo 24 bis se incluye la obligación de registrar los bienes y derechos afectos a la actividad del contribuyente.

En el **Título II** de la Ley se modifica **el artículo 32** para incluir como ingresos afectos, las rentas provenientes de excedentes distribuidos y pagados por asociaciones solidaristas y cooperativas.

**En el artículo 35** se sujeta el pago de la cesantía sobre el exceso del tope máximo de los 8 años y se grava con una tarifa del 15%, a fin de equipararlo a las rentas por concepto de dietas y gratificaciones establecidas en el Título II.

El **Título III** se reforma por 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 del **artículo 49**, en el caso de este Título III, 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, 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 a 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%, excepto en el caso de títulos del Sistema Financiero para la Vivienda, así como los emitidos por cooperativas de ahorro y crédito, que pagarían un 8%. Asimismo, los rendimientos por ahorros para asociados de cooperativas tendrán un límite anual exento de un 25% de un salario base; sobre el exceso se pagará un 8%.

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. En el caso de 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, podría caber la duda de si una renta del capital tiene naturaleza de tal exclusivamente, o si en realidad formaría parte de una actividad lucrativa.

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.

¿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); lo que 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 la empresa que las posea se dedique con habitualidad a su compra-venta; es el caso, en particular, de las inversiones financieras permanentes. 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.

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 ésta la renta bruta en los demás casos.

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.

En el caso del pago de intereses **del artículo 56**, se mantiene en el Transitorio VIII la reforma reciente sobre el Sistema de Banca para el Desarrollo (Ley 9274), en la que se establecieron tarifas reducidas para bancos extranjeros que forman parte de un grupo financiero supervisado por el CONASSIF; asimismo se mantiene la sujeción de todos los bancos en el exterior y la eliminación del privilegio que existía en el tratamiento a la llamada banca “off shore”.

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 a 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 (servicios) 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, pero aclarándose en el inciso d) referido al transporte y comunicaciones, que se trata del servicio que se origine en Costa Rica.

En el nuevo **artículo 60 B** se establecen otros casos especiales de renta de fuente costarricense, para sustentar un criterio de territorialidad reforzada, solo que limitado a la repatriación de rentas del capital percibidas en el extranjero por parte del domiciliado en Costa Rica (dividendos, rendimientos, regalías, alquileres de inmuebles, ganancias de capital). Dentro de los supuestos establecidos destaca el referido a los premios y cualquier tipo de remuneración que perciban los clubes deportivos y jugadores de fútbol profesional domiciliados en Costa Rica, generados por su participación en eventos internacionales, con independencia del domicilio del pagador.

Con respecto al nuevo **artículo 60 C**, este busca evitar la doble imposición para el contribuyente, a través de la corrección de la misma, en el caso de la generación de rentas pasivas.

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 efectuados 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.

Se crea un **artículo 62C** para acreditar las retenciones realizadas por el artículo 62, a efecto de que puedan ser aplicadas como un pago a cuenta, en los casos en que el contribuyente deba tributar tales rentas conforme al Título I y no conforme al Título III. Esta acreditación es una consecuencia del criterio de renta global a aplicarse en nuestro país, a partir de la modificación del artículo 1 de la ley.

Este Título es de enorme importancia para la correcta aplicación del impuesto, pues se ha decidido fundamentar 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, cuya propiedad es de un no domiciliado, la persona que adquiere el bien está obligada a retener el 3% del valor de la transacción, siendo que el comprador es un contribuyente del impuesto sobre 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 el **artículo 72** de la actual legislación (régimen simplificado), para modificar el inciso g) y el penúltimo párrafo de ese artículo, con el fin de poder incluir una redacción más clara.

Este proyecto contiene varias **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** exige 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 por un plazo de seis meses a partir de la publicación de esta ley, el tratamiento tributario vigente para transacciones sujetas al artículo 23 inciso c) de la Ley que aquí se reforma.

**En el cuarto transitorio**, se contempla la posibilidad de aplicar un 15% sobre el precio de enajenación respecto de la ganancia de capital generada en inmuebles adquiridos antes de la vigencia de esta Ley y que no hayan sido contabilizados.

**En el quinto transitorio**, se considera la aplicación del nuevo período impositivo del artículo 4 de la ley, así como el pago de los pagos parciales.

**En el transitorio sexto**, para efectos de la deducción de gastos establecidos en el inciso j) del artículo 9 de esta ley, se establece la utilización del listado oficial de paraísos fiscales dictado por la Organización para el Desarrollo Económico (OCDE).

**En el séptimo transitorio**, se indica que las obligaciones tributarias afectas a transacciones sujetas a precios de transferencia, deberán aplicar el Decreto correspondiente al tema de referencia. **En el octavo transitorio**, se aclara que se mantiene la vigencia y aplicación de las tarifas reducidas establecidas en el inciso h) del artículo 60 de la Ley 9274, que reforma el Sistema de Banca para el Desarrollo.

**REFORMA DE LA LEY No. 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,  
DE 21 DE ABRIL DE 1988, Y SUS REFORMAS**

**ARTÍCULO 1.- REFORMA DEL TÍTULO I DE LA LEY No. 7092**

Refórmese el Título I de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

**“TÍTULO I**

**IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES**

**CAPÍTULO I**

**HECHO GENERADOR Y MATERIA IMPONIBLE**

**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.

**CAPÍTULO II**

**CONTRIBUYENTES Y PERSONAS EXENTAS**

## **Artículo 2.-        **Contribuyentes.****

Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:

- a)** Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que actúen en el país.
- b)** Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país.

Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente la actividad de la empresa.

Se considerarán establecimientos permanentes:

1. Los centros administrativos
2. Las sucursales
3. La oficinas
4. Las fábricas
5. Los talleres
6. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales

La expresión “establecimiento permanente” comprende asimismo:

- i.** Las obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.
- ii.** La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

- c)** Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.

- ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada que actúen en el país.
- e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento.

- f) Los profesionales que presten sus servicios de forma liberal.
- g) Todas las personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.
- h) Las personas físicas y jurídicas que se dediquen a la prestación de servicios de educación privada, independientemente de la forma jurídica adoptada.
- i) Las entidades empresariales del Estado, en particular las siguientes:

El Instituto Costarricense de Electricidad únicamente por los ingresos derivados de su operación en mercados nacionales competitivos de servicios y productos de telecomunicaciones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley No. 8660, Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector Telecomunicaciones, de 8 de agosto de 2008, y el artículo 6 de la Ley No. 8642, Ley General de Telecomunicaciones, de 4 de junio de 2008, Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima, Banco Crédito Agrícola de Cartago, Banco Nacional de Costa Rica, Banco de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Instituto Nacional de Seguros por los ingresos derivados de su actividad en condiciones de competencia, Fábrica Nacional de Licores, Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico y el Sistema Nacional de Radio y Televisión Cultural.

### **Artículo 3.-Entidades no sujetas al impuesto y exentas.**

Se consideran no sujetos:

- a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales, así como los fideicomisos constituidos por estas, el Consejo Nacional de Rectores y el Sistema Nacional de Acreditación de la Educación Superior, por las actividades educativas y conexas que realicen y por los recursos provenientes de la venta de servicios, siempre y cuando sean reinvertidos en el desarrollo y cumplimiento de sus fines institucionales.

Las restantes entidades públicas no mencionadas expresamente en el inciso i) del artículo anterior, siempre y cuando desarrollen su actividad en condiciones monopólicas o suministren bienes o servicios cuyas tarifas se encuentren sujetas a regulación y estén regidas por el principio de servicio al costo.

- b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas, cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.
- c) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente, a fines públicos, de investigación o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.
- d) Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza.
- e) El Hospicio de Huérfanos de San José.
- f) Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo, buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro, así como sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios.

Además, los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente a los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes.

- g) El cuerpo de Bomberos.
- h) La Benemérita Cruz Roja Costarricense.

**Se consideran exentos:**

- a) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley No. 6756, del 5 de mayo de 1982, y sus reformas, en el tanto sean declaradas, micro, pequeñas o medianas empresas por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, o que se dediquen a la venta de electricidad y cuyos precios estén regulados por la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos, respecto de los ingresos derivados de la actividad regulada.
- b) Las asociaciones solidaristas, únicamente respecto de los aportes de sus asociados, no así respecto de las rentas que generen esos ingresos que

constituyan una actividad lucrativa.

- c) La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.

Para efectos de esta ley, los rendimientos pagados por la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores a sus accionistas tendrán el mismo tratamiento tributario previsto para los excedentes distribuidos a los miembros de una cooperativa.

- d) Las siguientes instituciones educativas:

- I. Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, creada mediante la Ley No. 7044, de 29 de setiembre de 1986, y el fideicomiso citado en el artículo 6 de esa ley.
- II. El Centro Agronómico Tropical de Investigación y Enseñanza (CATIE), creado mediante convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA) de la Organización de Estados Americanos (OEA), ratificado mediante la Ley No. 8028, de 27 de setiembre de 2000, y sus fideicomisos.
- III. La Universidad para la Paz y sus fideicomisos.

- e) La Corporación Hortícola Nacional, la Corporación Bananera Nacional, la Corporación Arrocera Nacional, la Corporación Ganadera Nacional, el Instituto del Café de Costa Rica y la Liga Agrícola Industrial de la Caña de Azúcar.

### **CAPÍTULO III**

#### **PERÍODO FISCAL**

##### **Artículo 4.- Período del impuesto.**

El período del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que se establezcan en la presente ley, cada período del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer, cuando se justifique, con carácter general, períodos del impuesto con fechas de inicio y de cierre distintos, por rama de actividad y sin que ello perjudique los intereses fiscales.

## CAPÍTULO IV

### DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

#### **Artículo 5.- Renta bruta.**

La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades lucrativas a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

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.

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, siempre y cuando se realicen. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley.

También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley.

Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Para esos efectos, no se considera como incremento del patrimonio la repatriación de capitales.

Para la verificación de estos antecedentes, todo contribuyente obligado a declarar el impuesto sobre la renta deberá acompañar a su declaración anual un estado patrimonial de sus bienes, incluidos sus activos y pasivos, de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento de esta ley.

#### **Artículo 6.- Exclusiones de la renta bruta.**

No forman parte de la renta bruta:

- a) Los aportes de capital social en dinero o en especie.
- 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 período 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 estos. 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 establezcan reglamentariamente.

- c) Las utilidades, los dividendos, las participaciones sociales y cualquier forma de distribución de beneficios sujetos al Título III de esta ley.
- ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hayan celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.
- 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 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.

Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa, de manera principal y predominante y que ejecuta en forma pública y frecuente, y a la que se dedica la mayor parte del tiempo.

- e) Las herencias, los legados, las donaciones y los bienes gananciales.
- f) Los premios de las loterías nacionales.
- g) Las donaciones, respecto del donante, conforme a lo establecido en el inciso



p) 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 No. 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997.

### **Artículo 7.- Renta Neta.**

La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad.

En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos.

Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.

### **Artículo 8.-Gastos deducibles.**

Son deducibles de la renta bruta:

- a) El costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares, y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta.
- b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda. Además, podrá deducirse una cantidad igual adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y las normas que se fijan en esta ley. Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.
- c) Los impuestos y las tasas que afecten los bienes, los servicios y las negociaciones del giro habitual de la empresa, o las actividades ejercidas por personas físicas, con las excepciones contenidas en el inciso c) del artículo 9.

**ch)** Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con instituciones aseguradoras autorizadas.

**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 párrafos 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.

**e)** Las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación, a juicio de la Administración Tributaria y de acuerdo con las normas que se establezcan en el reglamento de esta ley.

**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 efectos 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 del 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 estos efectos, 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.

Las 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.

- h)** La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el reglamento de esta ley. En ningún caso, el total de las deducciones por concepto de agotamiento de recursos naturales no renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien. En este inciso quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.
- i)** Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes.
- j)** Las remuneraciones, los sueldos, las comisiones, los honorarios o las dietas que se paguen o resulten exigibles por miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero.
- k)** Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares, el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, así como materiales para "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento (10%) de las ventas brutas obtenidas durante el periodo fiscal correspondiente.

- l)** Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, siempre que no representen más del uno por ciento (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.
- m)** Los gastos pre operativos o de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o resulten exigibles o, si se acumulan, en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo. Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta ley, sean deducidos de la renta bruta.
- n)** 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.
- ñ)** Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables.
- o)** Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.
- p)** Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período fiscal respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a la Junta de Protección Social, a las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas a favor de la Junta Directiva del Parque Recreativo Nacional Playas de Manuel Antonio, de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones, o de los comités nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación, en las zonas definidas como rurales según el reglamento de esta ley, durante el período tributario respectivo.

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

Las donaciones en especie se valorarán a su valor de mercado, para efectos de esta deducción.

La Dirección General de Tributación tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este inciso, y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación, en las zonas definidas como rurales según el reglamento de la presente ley. En este reglamento se contemplarán las condiciones y los controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor.

- q) Las pérdidas por destrucción de bienes, por causas no imputables al contribuyente, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.
- r) Las reservas y las provisiones técnicas relativas a las entidades de seguros y reaseguradoras. La Administración Tributaria definirá, de forma vinculante, los límites técnicos aplicables para determinar las sumas necesarias de reservas y provisiones técnicas, a efectos de fijar la utilidad de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.
- s) Todas las deducciones contempladas en la Ley No. 7064, Ley de Fomento a la Producción Agropecuaria, de 29 de abril de 1987.
- t) 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 i) del artículo 2 de esta ley, en el monto que se les haya aprobado por la entidad competente, en caso de requerirlo; en caso contrario, la Administración Tributaria definirá, de forma vinculante, los límites técnicos aplicables para determinar las sumas necesarias de reservas y provisiones técnicas, a efectos de fijar la utilidad de estos contribuyentes.

La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso p), siempre que, en conjunto, se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta ley.
- 2) Que se haya cumplido la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta ley.
- 3) Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la

Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el reglamento de la presente ley.

La Administración Tributaria está facultada para rechazar, parcial o totalmente, los gastos citados en los incisos anteriores, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice.

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.

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

**Artículo 8 bis.- Limitación a la Deducción de Intereses.** Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el período impositivo (I) por dos veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses (D) ( $I \cdot 2(C/D)$ ).

A los efectos del párrafo anterior se entenderá que:

- a. El capital contable será la cantidad que resulte de sumar las cuentas de capital social, reserva legal y utilidad no distribuida de la entidad, de acuerdo con sus estados financieros, excluido el resultado del ejercicio.  
El saldo promedio anual del capital contable se calculará sumando el capital al inicio y al final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.
- b. El saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses se calculará sumando el saldo de dichas deudas al inicio y al final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.
- c. 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, ni a la proporción de operaciones realizadas con este tipo de entidades por los contribuyentes.
- d. Tampoco se aplicará la limitación prevista en este artículo a los intereses provenientes del crédito comercial concedido por proveedores no vinculados, siempre que el interés de este tipo de crédito no sea superior al promedio de tasas activas de interés anual en moneda local, de las entidades del Sistema Financiero Nacional. Para estos efectos se entenderá que existe vinculación entre personas cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra o

cuando el poder de decisión sobre dos o más personas jurídicas involucradas en la operación es ejercido por una misma persona o grupo de interés económico. En uno y otro caso se entiende que existe poder de decisión cuando la persona física o jurídica que lo ejerce posee una participación directa o indirecta en el capital social de la otra, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

- e. En estos casos, el contribuyente queda obligado a probar los intereses, contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período. Asimismo deberá demostrar a satisfacción de la Administración que no existe vinculación entre el contribuyente y sus proveedores en caso de ser requerido.

### **Artículo 9.- Gastos no deducibles.**

No son deducibles de la renta bruta:

- a) El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas las erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- b) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no estén respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.
- c) Los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre estos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias.
- ch) Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas.
- d) Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley.
- e) Los gastos en inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones estén confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.



- f) 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 sean adquiridos a título oneroso.
- g) Las retenciones y los pagos a cuenta efectuados de acuerdo con esta ley.
- h) No son deducibles de la renta bruta:
  - 1) Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS). Si el pago de la retención se da en forma tardía, se mantiene la viabilidad de la deducibilidad del gasto, el cual deberá aplicarse en el periodo fiscal en que procedía efectuarlo. Si no existió el pago correspondiente, y la Administración determina la improcedencia del gasto, ésta deberá comunicarlo a la CCSS para que proceda con el estudio correspondiente. Esta comunicación deberá realizarse por las vías que se definan en el convenio que se suscriba al efecto.
  - 2) Los obsequios y las regalías o donaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos b) y p) del artículo 8 de esta ley.
  - 3) Los gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia.
- i) Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes o derechos, a excepción de lo dispuesto en el inciso f), del artículo 8 de esta ley.
- j) Tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración. Para estos efectos se entiende como Paraíso Fiscal o jurisdicción no cooperante, aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:
  - i.-Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un 40% (cuarenta por ciento) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de esta Ley, o
  - ii.-Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.
- k) El pago o remuneración de sobornos que el sujeto pasivo o empresas vinculadas a este realicen en beneficio de funcionarios públicos o empleados del sector privado, con el objeto de agilizar o facilitar una transacción considera gravable para efectos de la presente Ley.

Lo anterior, independientemente de las formas jurídicas adoptadas para realizar el pago de la remuneración citada.

- I) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables.

## **CAPÍTULO V**

### **RENTAS NETAS PRESUNTIVAS**

#### **Artículo 10.- Presunción de onerosidad en préstamos y financiamientos.**

Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés anual no menor a la tasa básica pasiva que fije el Banco Central de Costa Rica más un margen de cinco puntos porcentuales, o, a falta de esta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional.

En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. 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.

La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta ley.

Las disposiciones de este artículo son de aplicación para los Títulos III y IV de esta ley.

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

Las empresas de transporte en general y las de telecomunicaciones, 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 12.- Otras rentas presuntivas.**

Para los contribuyentes que sean personas físicas, independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, obtienen una renta mínima anual por los conceptos siguientes:

**a)** Prestación de servicios en forma liberal: todo profesional o técnico que preste servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, que no presente declaración sobre la renta cuando corresponda y, por ende, no cancele el impuesto correspondiente o no emita los recibos o comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, como lo establece esta ley, o que incurra en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) del presente artículo, se presumirá que obtiene una renta neta mínima anual de acuerdo con la clasificación siguiente:

**i.** Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base.

**ii.** Peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos, colegiados o no, que no se contemplan en el numeral anterior, el monto equivalente a doscientos cincuenta (250) salarios base.

En ningún caso, esas rentas de presunción mínima se podrán prorratear entre el tiempo que el profesional o el técnico dedique a prestar otros servicios, sean estos en relación de dependencia, o bien, por el desarrollo de otras actividades sujetas a este impuesto.

**b)** Para explotar el transporte terrestre remunerado de personas y carga, si no se presentan declaraciones o si se ha incurrido en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) de este artículo, la renta neta mínima anual presuntiva será el monto equivalente a:

Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil kilogramos (4.000 kg).....	ciento diecisiete (117) salarios base por cada vehículo.
Autobuses.....	ciento diecisiete (117) salarios base por cada autobús.
Microbuses.....	ochenta y cuatro (84) salarios base por cada microbús
Taxis.....	ochenta y cuatro (84) salarios base por cada taxi

Para calcular el impuesto no se permitirá fraccionar esa renta.

El cálculo debe efectuarse antes de repartir dividendos o cualquier otra clase de utilidades entre socios, accionistas o beneficiarios y antes de separar las reservas legales o las especiales. Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

- 1.- Que no presenten la declaración de la renta.
- 2.- Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

Las presunciones establecidas en este artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para establecer las rentas netas que realmente correspondan, por aplicar las disposiciones de esta ley y del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La denominación salario base utilizada en este artículo debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

## **CAPÍTULO VI**

### **RENTA IMPONIBLE**

#### **Artículo 13.- Renta imponible.**

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

Para la determinación de su renta 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 tres millones quinientos mil colones (¢3.500.000,00) 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 párrafo 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 inciso a) del numeral 3 del artículo 15 de esta ley.

#### **Artículo 14.- Principio de Libre Competencia.**

Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas se valoraran 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 solo procederá cuando la valoración acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país o un diferimiento en el pago del impuesto.

Lo aquí dispuesto alcanza cualquier operación que se realice entre partes relacionadas y tenga efectos en la determinación de la renta neta del ejercicio en que se realiza la operación o en los siguientes.

Mediante reglamento el Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables para efectos de poder determinar adecuadamente los precios de libre competencia.

### **CAPÍTULO VII**

#### **TARIFA DEL IMPUESTO**

#### **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 jurídicas clasificadas como microempresas y pequeñas empresas, calificados e inscritos como tales por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, de conformidad con lo dispuesto en la Ley No. 8262, Ley de

Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas, de 2 de mayo de 2002, 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 cinco millones de colones (¢5.000.000,00) de renta neta anual.
- b) Quince por ciento (15%) sobre el exceso de cinco millones de colones (¢5.000.000,00) y hasta siete millones quinientos mil colones (¢7.500.000,00) de renta neta anual.
- c) Veinte por ciento (20%) sobre el exceso de siete millones quinientos mil colones (¢7.500.000,00) y hasta diez millones de colones (¢10.000.000,00) de renta neta anual.
- d) Veinticinco por ciento (25%) sobre el exceso de diez millones de colones (¢10.000.000,00) de renta neta anual. 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. Las personas físicas con actividad lucrativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de esta ley:

- a) Diez por ciento (10%) sobre el exceso de tres millones quinientos mil colones (¢3.500.000,00) y hasta cinco millones doscientos cincuenta mil colones (¢5.250.000,00) de renta neta anual.
- b) Quince por ciento (15%) sobre el exceso de cinco millones doscientos cincuenta mil colones (¢5.250.000,00) y hasta ocho millones setecientos cincuenta mil colones (¢8.750.000,00) de renta neta anual.
- c) Veinte por ciento (20%) sobre el exceso de ocho millones setecientos cincuenta mil colones (¢8.750.000,00) y hasta catorce millones de colones (¢14.000.000,00) de renta neta anual.
- d) Veinticinco por ciento (25%) sobre el exceso de catorce millones de colones (¢14.000.000,00) de renta neta anual.

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.

4. 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 veintitrés mil doscientos veinte colones (¢23.220,00) 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 treinta y cuatro mil quinientos sesenta colones (¢34.560.00) 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, solo se permitirá esta deducción a aquél 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 párrafo tercero del artículo 13 de esta ley y los montos consignados en este artículo serán actualizados anualmente 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).

## **CAPÍTULO VIII**

### **LIQUIDACIÓN Y PAGO**

#### **Artículo 16.- Plazo para presentar declaraciones y cancelar el impuesto.**

Los sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta ley deberán presentar la declaración jurada de sus rentas y, simultáneamente, cancelar el impuesto respectivo.

Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal, cualquiera que sea la cuantía de las rentas brutas obtenidas, y aun cuando estas estén, total o parcialmente, exentas por disposición legal a pagar el impuesto.

La Administración Tributaria podrá disponer que se presente, junto con la declaración, los estados financieros y económicos, así como las notas explicativas donde se justifiquen todos y cada uno de los rubros consignados en aquella. Estos rubros deberán coincidir con los registros de los libros de contabilidad y con los comprobantes que respaldan los asientos. Los contribuyentes que tengan actividades referidas a un período menor de cuatro meses, comprendido entre el día en que se iniciaron los negocios y la fecha del cierre del período fiscal, estarán exentos de presentar la declaración respectiva; pero, el movimiento referente a ese lapso deberá adjuntarse a

la declaración siguiente. Además, deberá efectuarse por separado la liquidación de cada período.

En el caso de que un contribuyente cese sus actividades y por ese motivo no esté obligado a presentar la declaración jurada de sus rentas, deberá dar aviso, por escrito, a la Administración Tributaria y adjuntar una última declaración y el estado o balance final, dentro de los treinta días siguientes al término de sus negocios, fecha en que deberá pagar el impuesto correspondiente, si lo hay.

Cuando se trate de las empresas a las que se refiere el artículo 2 de esta ley, la obligación de presentar la declaración jurada de sus rentas subsiste, aún cuando se extingan legalmente, si continúan ejerciendo actividades de hecho.

Los contribuyentes afectos al impuesto único sobre las rentas de trabajo dependiente no estarán obligados a presentar la declaración exigida en este artículo, salvo que perciban otros ingresos, en cuyo caso deberán presentar la respectiva declaración a que se refiere este artículo.

La obligación de presentar la declaración subsiste aún cuando no se pague el impuesto.

#### **Artículo 17.- Liquidación y pago del impuesto.**

El impuesto resultante de la liquidación de las declaraciones presentadas en el plazo establecido en el artículo anterior, deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal respectivo, salvo la situación prevista en el párrafo tercero del artículo 16 de esta ley.

El impuesto liquidado, así como los recargos, intereses y multas deberán pagarse en el Banco Central de Costa Rica, sus agencias o en las tesorerías autorizadas.

El recibo oficial cancelado por la oficina recaudadora correspondiente, será suficiente como comprobante del pago de las sumas en él indicadas.

Cuando el pago se efectúe mediante cheque, la validez del recibo queda condicionada a que el cheque no sea rechazado por el banco contra el que se ha girado.

#### **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 período fiscal deje de serlo al final de este, por ganar la condición de no domiciliado en ese período, estará en la obligación de regularizar su situación mediante la presentación de una declaración, en los términos, la forma y las condiciones que determine la Administración Tributaria, en la cual ajuste su situación tributaria a las disposiciones del Título IV de esta ley.



Las cantidades que se le hayan 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 período fiscal deje de serlo, por ganar la condición de domiciliado en ese período, estará obligado a presentar su declaración de acuerdo con lo dispuesto en el presente capítulo.

Las sumas que se le hayan 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.- Pagos parciales del impuesto.**

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley están obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto de cada período fiscal, conforme a las reglas siguientes:

- a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos fiscales, el que sea mayor.

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hayan declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hayan presentado y, si es la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año.

Si no se presenta, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

- b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año.
- c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias, exclusivamente, podrán pagar el

impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos parciales cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esa dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período fiscal del que se trate.

#### **Artículo 20.- 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 período de prescripción, de conformidad con lo dispuesto por la, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, sin perjuicio de las declaraciones rectificativas que pueda presentar.

#### **Artículo 21.- Deducciones del impuesto**

Del impuesto determinado conforme a lo indicado en el artículo 17 de esta ley, los contribuyentes a que se refiere este Título tendrán derecho a deducir:

- a) Los pagos parciales señalados en el artículo 19 de esta ley.
- b) Las retenciones practicadas según lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, cuando correspondan.
- c) Las retenciones practicadas según lo dispuesto en el artículo 103 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas.

### **CAPÍTULO IX**

#### **CERTIFICADOS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS, LIBROS Y NORMAS DE CONTABILIDAD**

#### **Artículo 22.- Certificación de estados contables.**

Los declarantes podrán servirse de contadores públicos autorizados para que, de acuerdo con el inciso c) del artículo 7 de la Ley No. 1038, del 19 de agosto de 1947, y sus reformas, les certifiquen los estados contables y financieros que deban incluir en la declaración. En la certificación, la firma del contador deberá ir precedida de la razón

"Certificado para efectos tributarios".

**Artículo 23.- 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 conocimiento del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, para lo que corresponda.

**Artículo 24.- Registro de los contadores públicos.**

En la Dirección General de Tributación se establecerá el Registro de Contadores Públicos Autorizados, cuyos miembros estarán facultados para emitir el "Certificado para efectos tributarios" a que alude el artículo trasanterior. El Poder Ejecutivo, mediante reglamentación emitida al efecto con la participación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, establecerá las disposiciones normativas a las cuales debe ajustarse todo el trabajo de detalle relativo a las certificaciones para efectos tributarios.

**Artículo 24 bis.- Libros y otros registros contables.**

En el reglamento de la presente ley se fijarán los requisitos y las condiciones en cuanto a los libros de contabilidad y otros que deberán llevar los contribuyentes. También, en cuanto a los sistemas especiales que ellos puedan solicitar.

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.

Las disposiciones de esta ley que afecten la contabilidad de los contribuyentes tienen el carácter de ajustes a los resultados mostrados por aquella, necesarios para determinar la renta imponible, pero no son principios de contabilidad a que deban sujetarse. La Administración Tributaria indicará los registros que requiera para llevar, en cuentas de memorándum, los ajustes señalados en este párrafo.

**ARTÍCULO 2.- REFORMA DEL TÍTULO II DE LA LEY No. 7092**

Refórmese el Título II de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto Sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

a. Para que se modifique el artículo 32 de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, y sus reformas y se lea como sigue:

### **ARTICULO 32.- Ingresos afectos.**

A las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala sobre las rentas que a continuación se detallan:

- a. Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales (Así reformado por el inciso h) del artículo 19 de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).
- b. Excedentes distribuidos y pagados por las asociaciones solidaristas a sus miembros. En caso de que una persona deje de ser miembro de la asociación solidarista de previo al momento en que la asociación acuerde la distribución y pago de excedentes, estas rentas tendrán el tratamiento previsto para las rentas del capital mobiliario a que se refiere el Título III de esta ley.
- c. Excedentes distribuidos y pagados por las cooperativas a sus asociados. Para estos efectos, en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la totalidad de la remuneración correspondiente al trabajo será considerada como excedentes y estará gravada de conformidad con las disposiciones de este Título.
- d. Dietas y gratificaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia.
- e. Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.
- f. Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación podrá fijar de oficio su valor.

b. Para que se modifique el artículo 33 de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, y sus reformas y se lea como sigue:

### **Artículo 33.-Escala de tarifas**

El empleador o el patrono retendrá el impuesto establecido en el artículo anterior y lo aplicará sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador. En los casos de los incisos a), d) y e) del artículo anterior lo aplicará el patrono o el

pagador y, en el caso del inciso f) de ese mismo artículo, todas las demás entidades, públicas o privadas, pagadoras de pensiones. La aplicación se realizará según la siguiente escala progresiva de tarifas:

- a) Las rentas de hasta ¢793.000,00 (setecientos noventa y tres mil colones) mensuales no estarán sujetas al impuesto.
- b) Sobre el exceso de ¢793.000,00 (setecientos noventa y tres mil colones) mensuales y hasta ¢1.190.000,00 (un millón ciento noventa mil colones) mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- c) Sobre el exceso de ¢1.190.000,00 (un millón ciento noventa mil colones) mensuales y hasta ¢2.225.000,00 (dos millones doscientos veinticinco mil colones) mensuales, se pagará el quince por ciento (15%).
- ch) Sobre el exceso de ¢2.225.000,00 (dos millones doscientos veinticinco mil colones) mensuales y hasta ¢4.450.000,00 (cuatro millones cuatrocientos cincuenta mil colones) mensuales, se pagará el veinte por ciento (20%).
- d) Sobre el exceso de ¢4.450.000,00 (cuatro millones cuatrocientos cincuenta mil colones) mensuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).

Las personas que obtengan rentas de las contempladas en los incisos d) y e) del artículo 32, e inciso c) del artículo 35, pagarán sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna, el quince por ciento (15%).

El impuesto establecido en este artículo, que afecta a las personas que solamente obtengan ingresos por los conceptos definidos en este artículo, tendrá el carácter de único, respecto de las cantidades a las cuales se aplica.

Los excesos de dicho monto deberán ser tratados conforme se establece en el párrafo segundo del artículo 46 de esta ley.”

c. Para que se modifique en el artículo 34 el primer párrafo de los incisos i) y ii) para que donde dice: “mil doscientos noventa colones (¢1.290,00)” y “mil novecientos veinte colones (¢1.920,00)”, se lea respectivamente: “mil novecientos treinta y cinco colones (¢1.935,00)” y “dos mil ochocientos ochenta colones (¢2.880,00)”. En el penúltimo párrafo donde dice: “artículo 15 inciso c)”, léase: “artículo 15”.

d. Para que se modifique el inciso c) del artículo 35, para que donde dice: “(...); así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo”, se lea respectivamente: “salvo la cesantía pagada sobre el exceso del tope máximo de ocho años”.

e. El inciso f) del artículo 35 debe leerse: f) El monto total que reciben, por concepto de salario escolar, los trabajadores, sean públicos o privados.

f. Adiciónense dos nuevos párrafos al final del artículo 38, corriendo los restantes, cuyo texto se leerá como sigue:

“[...]”

Tratándose de asociaciones solidaristas, fondos de ahorro, crédito y recreación de trabajadores del sector público y cooperativas deberán retener y enterar al fisco, a título de impuesto único y definitivo, el impuesto resultante de aplicar a la totalidad de excedentes que paguen o resulten exigibles por sus asociados durante el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, la escala de tarifas establecida en este título, de forma independiente y no acumulativa, sin que se les descuente la parte que, como asalariados, disfrutaron de la cuota libre prevista en el inciso a) del artículo 33 de esta ley. Para estos efectos, sobre el equivalente del tramo exento, según lo dispuesto en el inciso a) del artículo 33 de esta Ley, pagarán una tarifa del 5%.

En el caso de asociados a cooperativas de cogestión y autogestión se aplicará la escala de tarifas establecida en este título de forma mensual sobre los excedentes que distribuyan a sus asociados como remuneración a su trabajo, de forma análoga al tratamiento fiscal previsto para las remuneraciones percibidas por el trabajo personal dependiente.

Tendrán la consideración de excedentes, con el tratamiento previsto en este artículo, los rendimientos generados por los aportes de los patronos por concepto de cesantía, que distribuyan las cooperativas de ahorro y crédito y las asociaciones solidaristas, a sus asociados.”

f) En el artículo 41 donde dice: “artículo 23”, léase: “Capítulo XXV” del Título V.

### **ARTÍCULO 3.- REFORMA DEL TÍTULO III DE LA LEY No. 7092**

Refórmese el Título III de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, 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**

### **RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL**

#### **CAPÍTULO XXI**

#### **MATERIA IMPONIBLE Y HECHO GENERADOR**

### **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.**

Las rentas del capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario y rentas del capital mobiliario.

#### **1- 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.

#### **2- 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 que 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.

Los 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, no sujetos 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 párrafo segundo de este inciso, a efectos 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, se aplicarán las siguientes disposiciones:

- En el caso de sociedades de personas de derecho o de hecho, fideicomisos y encargos de confianza, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley, se considerará que el ciento por ciento (100%) de la renta disponible, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo subinciso iv del numeral 2 del presente artículo, corresponde a los socios, fideicomisarios o beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el territorio nacional.
- 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:

- i. Los intereses o similares obtenidos por el contribuyente por sus ventas a plazo realizadas en desarrollo de su actividad lucrativa.
- ii. En el caso de las cooperativas, los fondos de ahorro, crédito y recreación de Trabajadores del Sector Pública, Asociaciones Solidaristas u otras similares, el ciento por ciento (100%) de los excedentes o utilidades pagados a sus beneficiarios.



### **3- 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 la Ley No. 5476, Código de Familia, de 21 de diciembre de 1973, y sus reformas.

iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía, testamentario o de administración.

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 estas, 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, a 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, 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 produjeran con ocasión de una enajenación posterior de aquellos.

#### **Artículo 48.- Contribuyentes.**

Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión, contemplados en la Ley No. 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, 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 período fiscal regulado en aquel título y mantenerla por un mínimo de cinco años.

Tratándose de fondos de inversión deberán cumplir 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 y ganancias de capital obtenidas por los fondos y planes de pensiones, así como el Fondo de Capitalización Laboral, referidos en el artículo 2 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000, y sus reformas. Asimismo, las rentas y ganancias de capital obtenidas por los regímenes de pensiones especiales, referidos en el artículo 75 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000.

2. Las rentas obtenidas por el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley No. 7531, del 10 de julio de 1995, y sus reformas.

3 Las utilidades, los dividendos, las participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes que sean sociedades de capitaldomiciliadas en Costa Rica 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.

Para efectos de aplicar esta exoneración será requisito indispensable que el perceptor desarrolle una actividad económica en el país y utilice los recursos percibidos en el desarrollo de la misma o en la generación de una nueva actividad, situación que debe estar respaldada mediante un plan de inversión que deberá estar disponible en el momento en que la Administración Tributaria así lo requiera, para verificar el cumplimiento de lo dispuesto en este inciso. En caso de demostrarse que no se cumple con lo dispuesto en este inciso, el perceptor deberá cancelar el impuesto dejado de pagar.

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 estas, 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 No. 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, 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 de 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, a 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 No. 7671, del 25 de abril de 1997, y No. 7970, del 22 de diciembre de 1999, y sus reformas. Para los efectos de este y del inciso anterior, 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, los legados y las 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.

4. Los fondos de inversión inmobiliaria aplicarán una reducción del veinte por ciento (20%) del ingreso bruto, como gasto deducible 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 que se determine con la utilización de las Plataformas de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas y el Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva elaborados por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles según lo dispuesto en la Ley No. 7509, del 9 de mayo de 1995, y sus reformas, vigentes en el período 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 período 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 períodos 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 o no, cuando se trate de valores que parcialmente se hayan recibido como representativos 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 estas 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 3 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 solo 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%).

Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley No. 7052, del 13 de noviembre de 1986, y sus reformas, así como los títulos emitidos por las cooperativas

de ahorro y crédito, estarán sujetos a una tarifa del ocho por ciento (8%). Los rendimientos de los ahorros efectuados por los asociados en las cooperativas de ahorro y crédito tendrán un límite anual exento equivalente al veinticinco por ciento (25%) de un salario base; sobre el exceso se retendrá y aplicará la tarifa indicada del ocho por ciento (8%).”

#### **ARTÍCULO 4.- REFORMA DEL TÍTULO IV DE LA LEY No. 7092.**

Refórmese el Título IV de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 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**

### **IMPUESTO SOBRE LAS REMESAS AL EXTERIOR**

#### **CAPÍTULO XXII**

#### **MATERIA IMPONIBLE Y 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, con independencia de la jurisdicción donde se realice el pago.

##### **Artículo 53.- Hecho generador.**

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

#### **CAPÍTULO XXIII**

#### **CONTRIBUYENTES Y 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

### TARIFA DEL IMPUESTO Y LIQUIDACIÓN Y PAGO

#### **Artículo 56.- Tarifas.**

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

- a) Por el transporte y las telecomunicaciones 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%).
- c) Por intereses, comisiones y otros gastos financieros, así como por los arrendamientos de bienes de capital pagados o acreditados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica a entidades o personas físicas del exterior, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Los intereses, las comisiones y otros gastos financieros que paguen o acrediten personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica a los bancos extranjeros que forman parte de un grupo o conglomerado financiero costarricense regulados por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero pagarán una tarifa del quince por ciento (15%) del monto pagado o acreditado.

Por intereses, comisiones y otros gastos financieros que paguen o acrediten las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras a entidades del extranjero que estén sujetas a la vigilancia e inspección en sus correspondientes jurisdicciones, se pagará una tarifa del cinco coma cinco por ciento (5,5%).

Se exoneran del pago del impuesto señalado en este inciso los intereses y las comisiones, y otros gastos financieros que procedan de créditos otorgados por bancos multilaterales de desarrollo y organismos multilaterales o bilaterales de desarrollo, así como las organizaciones sin fines de lucro domiciliadas en el exterior que estén exoneradas del impuesto o no sean sujetas al impuesto según la legislación vigente de la jurisdicción en la que estén domiciliadas.

Las operaciones que se indican en el presente inciso deberán ser informadas a la Administración Tributaria y al Banco Central periódicamente. Sin detrimento de otras informaciones que se consideren necesarias, se deberá proporcionar la siguiente información, referida a cada operación individual sobre la que se paguen intereses y comisiones: monto, plazo, saldo por pagar, plazo al vencimiento, tasa de interés, etc. Para tales efectos, además ambas dependencias podrán realizar las acciones necesarias para obtenerla.

Los recursos que se recauden en la aplicación de lo dispuesto en este inciso serán transferidos al Fideicomiso Nacional para el Desarrollo establecido en la Ley No. 8634, del 23 de abril de 2008, y sus reformas, hasta por un monto de quince mil millones de colones (¢15.000.000.000) por año, ajustable cada año por el crecimiento del índice de precios al consumidor. Dicho monto se transferirá siempre y cuando se recaude un monto igual o superior. De recaudarse un monto inferior, se transferirá la totalidad del monto recaudado.

- d) Por los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, así como por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia, se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

#### **Artículo 57.-Devengo y período fiscal.**

1. Tratándose de rentas del capital, el impuesto se devenga cuando estas 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 3 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.- ADICIÓN DEL CAPÍTULO XXIV BIS AL TÍTULO V DE LA LEY No. 7092.**

Adiciónese un Capítulo XXIV bis en el Título V de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988, y sus reformas, que iniciará en el artículo 58 y concluirá en el artículo 60, cuyo texto 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 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 este, 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 o servicios de cualquier naturaleza o que tengan su origen en actividades de cualquier índole; desarrollados, gestionados o utilizados 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 No. 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 las comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aun 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 Costa Rica 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, ya sean estos analógicos o digitales.
- 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 servicios de cualquier naturaleza, que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

### **Artículo 60 B.- Otros casos especiales de renta de fuente costarricense**

También se considerarán de fuente costarricense las siguientes rentas del capital:

1. Los dividendos y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades no domiciliadas, obtenidos por domiciliados, siempre y cuando provengan de la inversión de bienes o derechos no afectos a actividades lucrativas.
2. 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 no afectos a actividades lucrativas, satisfechos a domiciliados por personas o entidades no domiciliadas en el país.
3. Las regalías satisfechas a contribuyentes domiciliados por personas o entidades no domiciliadas, con independencia de su lugar de utilización, siempre y cuando provengan de bienes o derechos no afectos a actividades lucrativas.
4. Las rentas derivadas de bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas, situados fuera del territorio nacional, cuando sean obtenidas por un contribuyente domiciliado. En este caso, se entenderá como no afecta la renta proveniente del arrendamiento de un bien inmueble cuando, para su administración, no se cuente con al menos un empleado formalmente contratado a satisfacción de la Administración Tributaria.
5. Las ganancias de capital obtenidas por contribuyentes domiciliados, cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades no domiciliadas, de otros bienes muebles, distintos de los valores, no situados en Costa Rica o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten dentro o fuera de territorio nacional.

En el caso de acciones o de cualquier otro título que represente la participación en el capital de personas o entidades no domiciliadas, solo se considerarán de fuente costarricense las ganancias de capital cuando estas personas o entidades se dediquen a la obtención de las rentas enumeradas en este artículo, o bien, cuando el enajenante posea una participación directa igual o inferior al cinco por ciento (5%) en entidades no domiciliadas, antes de la enajenación.

6. Las ganancias de capital obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de derechos o participaciones en una entidad, domiciliada o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.
7. Las ganancias de capital obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, domiciliada o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas no situados en territorio nacional.
8. Las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas, no situados en territorio nacional, cuando su titular sea un contribuyente domiciliado.
9. Los premios y cualquier tipo de remuneración que perciban los clubes deportivos y jugadores de fútbol profesional domiciliados en Costa Rica, generados por su participación en eventos internacionales, con independencia del domicilio del pagador.

Las rentas y las ganancias de capital mencionadas en los incisos anteriores, solo se entenderán obtenidas en territorio costarricense cuando las rentas se satisfagan o el producto de la enajenación se acredite en cuentas bancarias de entidades financieras sujetas a regulación por la Superintendencia General de Entidades Financieras, o de cualquier otra forma ingresen a territorio nacional.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un domiciliado transfiera fondos desde el exterior a cuentas bancarias de entidades financieras sujetas a supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras o los ingrese de cualquier otra forma a territorio nacional, se presumirá que estos fondos transferidos provienen de las rentas o ganancias de capital precitadas, salvo que el contribuyente pruebe un origen distinto.

Cuando se determine la existencia de incrementos de patrimonio no justificados a los que se refiere el artículo 5 de esta ley, no podrán justificarse argumentando que proceden de capitales o rentas originados en el extranjero, salvo que el contribuyente pruebe que provienen de una renta que no debió tributar en Costa Rica, de acuerdo con las reglas de este capítulo.

No obstante, no se considerarán de fuente costarricense las rentas de capital establecidas en los numerales 1), 2) y 5) de esta ley, cuando sean obtenidas por contribuyentes sometidos a supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

**Artículo 60 C.- Corrección de la doble imposición para rentas pasivas obtenidas en el exterior.**

Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rentas o ganancias de capital obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá del impuesto a pagar la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho por el contribuyente en el extranjero, por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto sobre dichas rentas o ganancias de capital.
- b) El quince por ciento (15%) de las rentas o de las ganancias de capital.”

**ARTÍCULO 6.- REFORMA DEL CAPÍTULO XXV DEL TÍTULO V DE LA LEY No. 7092.**

Refórmese el Capítulo XXV en el Título V de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988, y sus reformas, cuyo articulado será del 61 al 62 F, para que se lea como sigue:

**“CAPÍTULO XXV**

**ADMINISTRACIÓN, FISCALIZACIÓN Y AUTORIZACIÓN**

**Artículo 61.- Administración y fiscalización.**

Corresponde a la Dirección General de 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. Todas las remuneraciones que se paguen y estén sujetas al impuesto establecido en el Título II de esta ley.

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 es una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o que resulte exigible se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 56 de esta ley. En el reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso.

2. Estarán sujetas a retención las rentas del capital mencionadas en los numerales 1 y 2 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 básica 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 exonerados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48 B numerales 1) y 2) de esta ley, así como los que se paguen o resulten exigibles entre entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras. Tampoco estarán sujetos a retención ni al tributo establecido en el título IV de esta ley, los intereses que se paguen o resulten exigibles por organismos financieros internacionales y sus entes derivados, constituidos mediante convenio internacional debidamente ratificado por Costa Rica, tales como pero no limitado a: el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo o el Banco Centroamericano de Integración Económica, que se dedican a actividades financieras en cumplimiento de sus fines, por los créditos otorgados al Estado, municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas del Estado, las universidades estatales y los órganos desconcentrados con personería jurídica instrumental.

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

3. 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 56 de esta ley.
4. 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, aún 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 dos por ciento (2%).

- 5.- La Federación Costarricense de Fútbol (FEDEFUTBOL), la Unión de Clubes de Fútbol de la Primera División (UNAFUT) o el club deportivo respectivo, según corresponda, respecto de los premios y otros reconocimientos establecidos en el numeral 9 del artículo 60 B, debe retener el quince por ciento (15%) del ingreso bruto percibido.

#### **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, debiendo indicar, entre otros, la base sobre la cual se aplicó la retención. 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 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 período.

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

Además de lo establecido en el artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 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 aún 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 aquellos.

En los casos en que se transmitan 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, el Registro Nacional no podrá inscribir el traspaso de los bienes transmitidos, y tratándose de bienes muebles o derechos no sujetos a inscripción quedarán afectos al pago del impuesto que corresponda con ocasión de la transacción realizada.

#### **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 las 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 16 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, la liquidación y el pago del impuesto correspondiente a estas rentas.

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

## **ARTÍCULO 7.-REFORMAS DEL INCISO G) Y DEL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 72 DE LA LEY No. 7092.**

Refórmese el inciso g) y el penúltimo párrafo del artículo 72 de la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988, y sus reformas, para que se lea 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.

[...]”

## **CAPÍTULO III**

### **DISPOSICIONES FINALES Y DEROGATORIAS**

#### **ARTÍCULO 12.- REGLAMENTACIÓN.**

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

#### **ARTÍCULO 13.-DEROGACIONES**

Deróguense las disposiciones que se indican a continuación:

1. La Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988, y sus reformas: artículos 26, 59 bis, 63, 81, así como el Capítulo XXVIII, cuyo articulado va del 65 al 70.
2. El artículo 100 de la Ley No. 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, del 17 de diciembre de 1997.
3. El artículo 46 de la Ley No. 8653, Ley Reguladora del Mercado de Seguros, del 22 de julio de 2008.
4. La Ley No. 7722, Sujeción de Instituciones Estatales al Pago de Impuesto sobre la Renta, del 9 de diciembre de 1997.
5. El párrafo segundo del artículo 62 de la Ley No.7800 del 30 de abril de 1998 y sus reformas.

#### **ARTÍCULO 14.-DISPOSICIONES TRIBUTARIAS DE LOS REGÍMENES DE PENSIONES COMPLEMENTARIAS**

1. Los Sistemas de Pensiones y el Fondo de Capitalización Laboral establecidos de conformidad con la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000, y sus reformas, mantendrán el tratamiento fiscal existente con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
2. En el artículo 71 de la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000, y sus reformas, se deroga la frase "(...) y los impuestos sobre la planilla (...)"; y donde dice "(...) diez por ciento (10%) (...)", léase "(...) quince por ciento (15%)".

Se exonera del impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, del 21 de abril de 1988, y sus reformas, las pensiones del Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias y las pensiones del Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias, establecidos de conformidad con la Ley No. 7983, Ley de Protección al Trabajador, del 16 de febrero de 2000, y sus reformas, en cualquiera de las modalidades que estas se pacten para su pago.

#### **CAPÍTULO IV**

#### **DISPOSICIONES TRANSITORIAS RELACIONADAS CON LAS MODIFICACIONES DE LA LEY No. 7092, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL 21 DE ABRIL DE 1988, Y SUS REFORMAS**

##### **TRANSITORIO I.-**

Los beneficiarios de los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley No. 7575, Ley Forestal, del 13 de febrero de 1996, que, a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por esta ley a la Ley No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 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 se 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.-**

Los contribuyentes domiciliados en Costa Rica que, con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley, hayan adquirido instrumentos financieros gravados con el impuesto establecido en el artículo 23, inciso c) de la Ley No. 7092, del 21 de abril de 1988, y sus reformas, continuarán teniendo el tratamiento tributario vigente al momento de realizar la respectiva inversión o adquirir la obligación contractual por un plazo de seis meses, contado a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta ley, luego del cual estarán sujetos a las modificaciones al Impuesto sobre la Renta contenidas en la presente ley.

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

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 quince por ciento (15%), 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 No. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, del 21 de abril de 1988.

#### **TRANSITORIO V.-**

Aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta contenido en el artículo 4 de esta Ley, no coincida con el que tenía en operación, tendrá un período de transición que abarca desde el primer día de la entrada en vigencia de la citada ley hasta el último día del mes en el cual termina el nuevo período impositivo.

En cuanto al cálculo para efectuar los pagos parciales en el nuevo período impositivo se realizará con base en los estados fiscales de los anteriores períodos incluyendo como uno de ellos, el período de transición.

#### **TRANSITORIO VI.-**

Para efectos del cumplimiento de lo indicado en el inciso j) del artículo 9 de esta ley, en el tanto la Administración Tributaria no disponga de un listado oficial de paraísos fiscales, se utilizará el listado elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

#### **TRANSITORIO VII.**

Para efectos de la aplicación del artículo 14 de esta ley, en el tanto no se elabore un nuevo reglamento sobre precios de transferencia, los sujetos pasivos deberán autoliquidar la obligación tributaria y cumplir con las demás obligaciones que se establecen en el Decreto Ejecutivo No.37898-H del 05 de junio de 2013, denominado “Disposiciones sobre Precios de Transferencia”.

#### **TRANSITORIO VIII.**

Los supuestos indicados en el párrafo segundo del inciso c) del artículo 56 de esta ley, mantendrán las tarifas reducidas establecidas en el artículo 60 de la Ley No. 9274 del 12 de noviembre de 2014, denominada “Reforma Integral de la Ley No.8634 Ley del Sistema de Banca para el Desarrollo y Reforma de otras Leyes”.

#### **ARTÍCULO 16.- VIGENCIA**

Esta ley rige a partir de su publicación.