

PODER LEGISLATIVO

PROYECTOS

N° 15.516

LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL

Asamblea Legislativa:

Desde hace varios años, el país viene realizando esfuerzos para atender y dar solución al problema fiscal. La Administración Pacheco de la Espriella, desde su inicio, asumió este tema como una de sus prioridades. Así, presentó a conocimiento de la Asamblea Legislativa varios proyectos de ley en materia de reforma fiscal. Dentro de ellos destacan el proyecto de Ley de Imposición sobre la Renta, el proyecto de Reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio, el proyecto de Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, y el del Impuesto sobre el Valor Agregado.

La Asamblea Legislativa, preocupada por el tema en cuestión creó la COMISIÓN ESPECIAL MIXTA QUE TENDRÁ COMO OBJETIVO PRINCIPAL LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES ESTRUCTURALES AL DESEQUILIBRIO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, A TRAVÉS DE LA PROMOCIÓN DE UN PACTO FISCAL QUE INVOLUCRE A TODOS LOS SECTORES DE LA POBLACIÓN EN LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA DEL DÉFICIT FISCAL Y EN LA BÚSQUEDA DE NUEVAS ALTERNATIVAS DE DESARROLLO ECONÓMICO PARA EL BIENESTAR DE LAS Y LOS COSTARRICENSES; A TAL EFECTO TENDRÁ FACULTADES PARA ESTUDIAR, ANALIZAR, PROPONER Y DICTAMINAR LOS PROYECTOS DE LEY QUE SIRVAN AL CUMPLIMIENTO DE ESTE OBJETIVO". La Comisión estudió los proyectos presentados por el Poder Ejecutivo, así como otras iniciativas de ley de las señoras y señores diputados.

Esta Comisión tuvo participación de diputadas y diputados de diversas fracciones políticas representadas en el Congreso, así como de representantes de diferentes sectores de la sociedad costarricense (diputados Mario Redondo Poveda, Epsy Campbell Barr, Bernal Jiménez Monge, Margarita Penón Góngora, Nury Garita Sánchez y Olman Vargas Cubero, y asesores externos: Doris Osterlof Obregón, Alvaro Ramírez Bogantes, Albino Vargas Barrantes, Rodrigo Aguilar Arce, Víctor Hugo Morales Zapata, Enrique Acosta Granados, Alberto Dent, Ulises Blanco Mora), quienes en un esfuerzo cívico, concertaron un acuerdo que se materializó en un informe y en un proyecto de ley que presentaron a finales del año 2003 al Pleno Legislativo.

El Poder Ejecutivo estima que ese proyecto refleja el consenso de ese proceso de concertación nacional en el seno de la Comisión Legislativa Mixta que estudió el tema y por lo tanto, en razón de la necesidad de la pronta aprobación de esta iniciativa y para facilitar su tramitación legislativa, decide acogerlo para su presentación y convocarlo en el presente período de sesiones extraordinarias.

De esta forma se incorpora a este proyecto el texto del proyecto de ley que fue preparado por ese distinguido grupo de ciudadanos costarricenses.

La Administración Pacheco de la Espriella solicita respetuosamente a la Asamblea Legislativa el estudio y la pronta aprobación de esta iniciativa de ley, con la seguridad de que será un gran aporte para la solución de los problemas fiscales del país y que servirá de motor para el mayor desarrollo económico y el bienestar social de las y los costarricenses.

En razón de lo anterior, presentamos a conocimiento de la Asamblea Legislativa el presente proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, estableciendo como parte de esta exposición de motivos el contenido del informe que dio origen a este proyecto y que el pasado 9 de diciembre del 2003 firmaron catorce de los quince miembros de la Comisión Mixta legislativa.

ASAMBLEA LEGISLATIVA
DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

Asamblea Legislativa:

"COMISIÓN ESPECIAL MIXTA QUE TENDRÁ COMO OBJETIVO PRINCIPAL LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES ESTRUCTURALES AL DESEQUILIBRIO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, A TRAVÉS DE LA PROMOCIÓN DE UN PACTO FISCAL QUE INVOLUCRE A TODOS LOS SECTORES DE POBLACIÓN EN LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA DEL DÉFICIT FISCAL Y EN LA BÚSQUEDA DE NUEVAS ALTERNATIVAS DE DESARROLLO ECONÓMICO PARA EL BIENESTAR DE LAS Y LOS COSTARRICENSES; A TAL EFECTO TENDRÁ FACULTADES PARA ESTUDIAR, ANALIZAR, PROPONER Y DICTAMINAR LOS PROYECTOS DE LEY QUE SIRVAN AL CUMPLIMIENTO DE ESTE OBJETIVO"

N° 14.584

Informe de Mayoría

9 de diciembre del 2003

"El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza"

Artículo 50.—"Los derechos y beneficios a que este capítulo se refiere son irrenunciables. Su enumeración no excluye otros que se deriven del principio cristiano de justicia social...a fin de procurar una política permanente de solidaridad social".

Artículo 74.—Título V. Derechos y Garantías Sociales. Constitución Política de la República de Costa Rica.

ÍNDICE

Creación e integración de la Comisión
Esquema de trabajo de la Comisión
La Ley de Contingencia Fiscal
Situación de las Finanzas Públicas
El Informe de ex Ministros de Hacienda
La expresión de un esfuerzo nacional
Expedientes en estudio en la Comisión
Propuesta de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural
Mejora en la calidad de gasto
Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas de Estado
Reformas a la Ley de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos N° 8131 y a la Ley de Planificación Nacional N° 5525
Creación del Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas en el Estado Costarricense
Pérdidas del Banco Central de Costa Rica
Sistema nacional de pensiones
Fiscalización del Estado Paralelo
Regulación de compras en la CCSS a través de un Sistema de Costes
Transferencia de recursos a Fodesaf
Modificación de la Ley del tratamiento del componente inflacionario de los pagos por concepto de intereses
Reactivación Económica
Educación para el desarrollo y la reactivación económica
Titulación de tierras
Cooperativas y asociativismo
Mejora recaudatoria
Eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria
Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio
Impuesto justos y equitativos
Impuesto sobre la Renta
Impuesto al Valor Agregado
Otros impuestos
Un acuerdo político
Procedimiento legislativo
Reconocimientos
Conclusiones
Recomendaciones

Los suscritos, miembros de la "COMISIÓN ESPECIAL MIXTA QUE TENDRÁ COMO OBJETIVO PRINCIPAL LA BÚSQUEDA DE SOLUCIONES ESTRUCTURALES AL DESEQUILIBRIO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, A TRAVÉS DE LA PROMOCIÓN DE UN PACTO FISCAL QUE INVOLUCRE A TODOS LOS SECTORES DE POBLACIÓN EN LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA DEL DÉFICIT FISCAL Y EN LA BÚSQUEDA DE NUEVAS ALTERNATIVAS DE DESARROLLO ECONÓMICO PARA EL BIENESTAR DE LAS Y LOS COSTARRICENSES; A TAL EFECTO TENDRÁ FACULTADES PARA ESTUDIAR, ANALIZAR, PROPONER Y DICTAMINAR LOS PROYECTOS DE LEY QUE SIRVAN AL CUMPLIMIENTO DE ESTE OBJETIVO", Expediente N° 14.854, diputados: Mario Redondo Poveda (Presidente), Epsy Campbell Barr (Secretaria), Bernal Jiménez Monge, Margarita Penón Góngora, Nury Garita Sánchez y Olman Vargas Cubero, y asesores externos: Doris Osterlof Obregón, Alvaro Ramírez Bogantes, Albino Vargas Barrantes, Rodrigo Aguilar Arce, Víctor Hugo Morales Zapata, Enrique Acosta Granados, Alberto Dent, Ulises Blanco Mora; rendimos el presente INFORME.

Creación e integración de la Comisión

Tras una larga discusión sobre los mecanismos para abordar la problemática fiscal, el Plenario Legislativo acordó constituir una Comisión Especial Mixta, cuya moción de constitución aprobada expone explícitamente lo siguiente:

"Para que este Plenario Legislativo acuerde crear una Comisión Especial Mixta. Integrada por sete diputados (dos del PUSC, dos del PLN, dos del PAC y uno del ML), y ocho asesores externos (dos por el sector empresarial, dos por el sector laboral, uno por el sector cooperativo, uno por el sector solidario, uno por el Poder Ejecutivo y otro por el Foro Agropecuario). Dicha Comisión tendrá como objetivo principal la búsqueda de soluciones estructurales al desequilibrio de las finanzas públicas, a través de la promoción de un Pacto Fiscal que involucre a todos los sectores de la población en la solución al problema del déficit fiscal y en la búsqueda de nuevas alternativas de desarrollo económico para el bienestar de los costarricenses; a tal efecto tendrá facultades para estudiar, analizar, proponer y dictaminar los proyectos de ley que sirvan al cumplimiento de este objetivo. La Comisión diseñará y aplicará una metodología de trabajo que promueva audiencias públicas y foros de discusión sobre el tema garantizado la mayor

participación posible de los diversos sectores de la población costarricense. Tendrá un plazo de 30 días para dictaminar un Plan de Contingencia Fiscal, orientado a detener el agravamiento del déficit en las finanzas públicas, y de un año para dictaminar los demás proyectos orientados a buscar soluciones estructurales y permanentes en este ámbito.”

En suma, el mandato del Plenario Legislativo ha sido claro en el sentido de que la Comisión Especial Mixta Fiscal, no solo debía generar un Plan de Contingencia Fiscal que posibilitara paliar por un año los desequilibrios fiscales, sino que, además, debía conocer de una reforma fiscal estructural profunda que implicara nuevas alternativas de desarrollo para el bienestar de todos los costarricenses, donde se deriva entonces el objetivo contenido en el Proyecto de Ley (ver el artículo 1), que se presenta a la consideración de los señores (as) diputados (as), cuyo texto es el siguiente:

“La presente ley tiene como objetivo principal la solución estructural al desequilibrio de las finanzas públicas a través de la mejora en la calidad del gasto, la reactivación económica, la eficiencia y el fortalecimiento de la administración tributaria, así como de una mayor justicia y equidad tributaria; en beneficio de nuevas alternativas de desarrollo económico para el bienestar de los costarricenses.”

Esquema de trabajo de la Comisión

La Comisión Mixta Fiscal se conformó a inicios de agosto del 2002; comenzó a laborar el 8 de ese mes y acordó sesionar los días lunes y jueves. Sesionó oficialmente ciento treinta y una veces y generó como resultados fundamentales la Ley de Contingencia Fiscal y el Proyecto de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, que se propone en el presente informe.

Como parte de los acuerdos políticos establecidos, quienes suscriben acordaron promover, en un segundo mandato legislativo y para el 2004, el abordaje de otras iniciativas enmarcadas en el tema del desarrollo y la reactivación económica, así como la mejora en la calidad del gasto público, las cuales no pudieron agotarse en esta etapa, en razón de la amplitud de la materia y la urgencia de atender el desbalance fiscal.

Para seguir el mandato de la moción que le dio origen, el trabajo de la Comisión Mixta se dividió en dos etapas: la primera para dictaminar un proyecto de ley de Contingencia Fiscal, y la segunda para proponer las reformas fiscales estructurales del Pacto Fiscal.

Durante el año 2002, la Comisión se abocó a analizar y dictaminar un proyecto de Contingencia Fiscal, aprobado como Ley de la República, N° 8343, después de veintiséis sesiones y tres prórrogas.

Para facilitar el debate nacional en torno a esta sensible materia, se desarrollaron diversas actividades de divulgación y consulta, entre las que destacan:

- La apertura de un espacio específico de la Comisión en la página Web de la Asamblea Legislativa;
- La invitación en los medios de comunicación colectiva de la disposición de la Comisión para atender también por esa vía las observaciones de la población;
- La realización de cuatro foros de discusión, con el auspicio de la Universidad Nacional y la Asamblea Legislativa, también publicitadas por la prensa nacional;
- La celebración de dos seminarios, con especialistas internacionales a nivel tributario, realizados con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo, el segundo de ellos programado en un receso del Plenario Legislativo, a efecto de facilitar la participación de todas y todos los señores diputados.
- La gran cantidad de conferencias de prensa y actividades similares brindadas por los miembros integrantes de la Comisión a efecto de divulgar con regularidad los avances que se tenían sobre los temas en discusión.
- Todas las sesiones de la Comisión, Subcomisiones y reuniones de trabajo fueron públicas y abiertas a la prensa.

Las jornadas de trabajo consistieron en sesiones ordinarias los días lunes y jueves, que se complementaron con el trabajo de las subcomisiones y con sesiones extraordinarias, las cuales se intensificaron al final del mandato de la Comisión. La mayoría de las sesiones se dedicaron a discutir los proyectos en agenda; se recibió en audiencia a expertos en temas fiscales y se escuchó la posición de las fracciones políticas y los sectores sociales sobre cada tópico.

Para apoyar el trabajo de la Comisión y colaborar con ella, se contó con dos tipos de ayuda: en la primera etapa, con el Proyecto Estado de la Nación como Secretaría Técnica, que aportó especialmente en lo que respecta al método y el abordaje del tema de transparencia y rendición de cuentas; en la segunda etapa, se conformó una “mesa de expertos tributarios”, quienes contribuyeron a deliberar sobre los proyectos de reformas del Código, y el de Imposición sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Este grupo de expertos se denominó Mesa Técnica Tributaria (MTT) y constituyó un considerable aporte y apoyo a la deliberación de los diputados y diputadas y los representantes de los sectores sociales (asesores externos).

La Comisión Mixta también contó con el apoyo de siete miembros de los sectores sociales, quienes junto a los diputados y las diputadas, conformaron el panel de la Comisión Mixta Fiscal. A ellos se les denominó Asesores Externos; su participación durante el proceso fue sustantiva.

La Comisión contó con el apoyo técnico del Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa y de los asesores personales y de fracción de los diputados y las diputadas.

A los representantes de la sociedad civil se unió como asesor externo el Ministro de Hacienda. En este sentido, jugaron un papel importante, los Ministros de Hacienda (D. Jorge Walter Bolaños y D. Alberto Dent), particularmente en los procesos de negociación. Además, se contó con el asesoramiento técnico de los jefes de la Institución: los Viceministros de Egresos e Ingresos y los personeros de las Direcciones de Tributación y Aduanas, entre otros.

La Ley de Contingencia Fiscal

Un primer producto de la Comisión Fiscal fue la Ley de Contingencia Fiscal, Ley N° 8343, aprobada el 18 de diciembre de 2002, la cual combina medidas no tributarias con medidas impositivas; entre las primeras destacan las de gasto público, eficiencia y control tributario y reactivación económica.

Entre las medidas tributarias se encuentran los impuestos extraordinarios sobre la renta, imposición al patrimonio, impuesto a los vehículos de lujo, casinos y salas de juego, apuestas electrónicas, entidades financieras no domiciliadas en el país, aranceles de registro y derechos de salida, entre otras. También se creó la Comisión de Mejora Regulatoria para la Simplificación de Trámites y Regulaciones. Algunas medidas fueron acordadas con carácter permanente, pero la mayoría de tipo temporal que vencen al finalizar el presente año. Todo este esfuerzo significó un monto de cercano al uno por ciento (1%) del PIB, lo que sin duda no solo vino a solventar en alguna medida la angustiada situación fiscal del país, sino a enviar una señal positiva a la sociedad costarricense y a la comunidad internacional sobre la firme voluntad política de encontrar una solución al crónico problema de las finanzas del Estado.

Situación de las Finanzas Públicas

El presente Informe atiende a reiterados diagnósticos y alternativas de solución a la situación fiscal del país propuestas en los últimos años por distintas organizaciones y expertos en temas fiscales. Así por ejemplo el Noveno Informe del Estado de la Nación (Proyecto Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible. Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, Noveno Informe 2002. San José- Costa Rica) afirma:

“Un déficit fiscal reiterado, creciente y a un nivel importante es un síntoma de problemas. Si al déficit fiscal se le agrega un mecanismo recurrente de financiación del Estado que presiona las tasas reales de interés y el margen de intermediación, que genera una distorsión a favor de la especulación financiera, en detrimento del estímulo a la producción y propicia para la concentración de la riqueza, el problema sobrepasa el ámbito de la solvencia para convertirse en un obstáculo al crecimiento y a la ampliación de las oportunidades para la población.

A su vez, el proceso de endeudamiento puede llegar a generar situaciones en las que la atención de la deuda pública –intereses y amortizaciones– sea el factor principal de estriamiento del gasto público, así como de la calidad y cantidad de servicios públicos disponibles. (...) El servicio de la deuda pública (amortización e intereses) representó el 9.4% del PIB y un 42.8% del gasto del Gobierno Central en el 2002. De esos porcentajes un 8% y un 36%, respectivamente, correspondieron a la deuda interna.”

(...)

“Este “estriamiento” del gasto coloca a muchas decisiones públicas en el terreno de confrontación aguda, en temas como la inversión de empresas estatales, o en asuntos tan elementales, como la infraestructura, el volumen de empleo público, los salarios y las políticas de contratación de funcionarios.”

Además, en el Informe publicado por la Contraloría General de la República (Contraloría General de la República. El Sistema Tributario Costarricense. Contribuciones al debate nacional. Año 2002. San José, Costa Rica) se manifiesta que:

“En Costa Rica, entre 1973 y el año 2000, la proporción gasto/ PIB ha disminuido, y la comparación con otros países sugiere que esa proporción es relativamente baja. Junto con la información sobre la carga tributaria presentada anteriormente, la conclusión es que el ajuste fiscal debe venir por el lado de los ingresos y no por la vía de la reducción del gasto.

El problema de la inflexibilidad del gasto refuerza la afirmación anterior. Con la legislación actual y con base en los resultados del año 2002 el gobierno prácticamente no podría reducir el gasto, dado que tiene 9.5 puntos del PIB comprometidos de una carga tributaria que no supera el 12%.”

(...)

“El problema de la brecha fiscal, como es obvio, se puede enfrentar a través de un aumento en la carga tributaria o una reducción del gasto público. El análisis realizado en este capítulo sugiere en forma bastante clara que el enfoque adecuado es el aumento de la carga tributaria, esta afirmación se sustenta en los siguientes hallazgos:

- En las últimas tres décadas se ha reducido el gasto público con relación al PIB.
- El gasto público con relación al PIB es bajo si se compara con otros países con niveles de ingreso per cápita similares.
- Hay normas constitucionales y cargas contractuales del Estado que hacen muy difícil reducir el gasto.
- Más que reducirse con relación al PIB lo más probable es que el gasto aumente en los próximos años, tanto por el aumento en el gasto de educación, como por el traspaso de la deuda del Banco Central al Gobierno Central.
- La inversión pública con respecto al PIB se redujo en forma importante en los noventa.
- Si este rubro se aumentara a su nivel de 1991 habrá un aumento, en el gasto del gobierno central en un 0.5% del PIB.”

Adicionalmente, el Informe preparado por la Comisión Ad hoc de ex Ministros de Hacienda (Informe de ex Ministros de Hacienda. 2002) concluye que:

“(…) la adopción de las reformas propuestas no es fácil. Pero es menester que un conjunto de medidas como el propuesto se adopte a la brevedad, pues de otra manera la situación fiscal y económica del país sufrirá un importante deterioro en el corto plazo. La

proyección favorable activa implica que si todas las medidas recomendadas por la Comisión se adoptaran, de manera completa en el año 2002 para que entraran en vigencia en el año 2003. Si la adopción de las medidas se pospusieran las mejoras que podríamos cosechar en los próximos años, iniciando en el año 2003 no solo se pospondrían, sino que se reducirían, porque permitiríamos, que la situación pasiva, ejerza el deterioro que quisimos evitar. Lo mismo ocurre si las medidas no se adoptan en su totalidad. Así, una posposición de medidas obligaría al país a subir la dosis a futuro, para quedar dentro de lo previsto en el escenario activo. Dicha dosis necesariamente conllevaría la revisión de las actuales tasas impositivas de ventas lo que significaría un sacrificio de la población en general ante una posible inopia política.

(...)

“La posposición de las medidas propuestas o su no aprobación obligarían al país a considerar medidas alternas urgentes que conllevarían no solo un incremento en las tasas ya indicadas sino una discusión nacional sobre el tema del traspaso de activos estatales a la esfera privada con el propósito de buscar eficiencia y lograr una reducción significativa de la deuda del gobierno.”

(...)

Adicionalmente la Comisión hace “un llamado muy respetuoso a la sociedad civil ya que de seguir con una actitud de no pago de tributos resultará muy difícil encontrar soluciones que permitan un vigoroso desarrollo sostenido que obviamente llevaría a una mejor calidad de vida para todos los ciudadanos”.

En consideración a los mencionados estudios, así como a otros tantos que en la misma dirección fueron planteados en el permanente debate nacional y en el seno de la Comisión, es que quienes suscriben optaron por no postergar más la toma de decisiones sobre un tema de tan trascendental importancia para la estabilidad económica de las familias costarricense. Entendemos que no actuar ahora –como insistentemente han advertido los especialistas- podría derivar en un agravamiento de la situación, pasándole la carga a los sectores más desposeídos de la población y obligando posteriormente a la implementación de medidas más dramáticas.

El Informe de ex ministros de Hacienda

A finales del año 2001, ante la preocupación por el devenir de las finanzas públicas del país, las máximas autoridades del Gobierno solicitaron la creación de la mencionada Comisión ad hoc de ex ministros de Hacienda para analizar el problema fiscal y, al mismo tiempo, ofrecer algunas sugerencias para su solución.

En ese marco, en abril de 2002, esta Comisión entregó al Presidente de la República un informe denominado “Agenda para la transformación fiscal con fines de desarrollo económico y Social de Costa Rica”, el cual contenía un detallado análisis y una serie de recomendaciones al efecto.¹

Es así como la administración Rodríguez Echeverría elabora el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el cual es impulsado posteriormente por la Administración Pacheco de la Espriella, quien accogiendo también las recomendaciones de los ex ministros de Hacienda, le solicita al entonces Ministro de Hacienda, realizar las gestiones pertinentes para llevar adelante la reforma. La Ley de Ordenamiento Fiscal contenía iniciativas en áreas como: pensiones, impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como en materia de reestructuración de la deuda interna, algunas de las cuales han sido aprobadas por esta Asamblea Legislativa.

Ante la presentación de este proyecto y por la complejidad de los temas, se le solicitó al Ministro de Hacienda dividir el proyecto general por temas, en expedientes distintos; asimismo, se le solicitó tramitar un proyecto de “contingencia fiscal” que permitiera, aliviar para el año 2003 el problema de las finanzas públicas con medidas de tipo temporal; los temas estructurales y permanentes serían discutidos en los primeros ocho meses del año 2003.

La expresión de un esfuerzo nacional

Costa Rica transita por un periodo de grandes transformaciones, estas son posibles en un periodo en el que el sistema político ha dado respuesta a la gran demanda ciudadana por mayores espacios de participación, por nuevas formas de negociación y toma de decisiones sobre la Costa Rica a la que aspiramos. En este sentido, este informe significa la consolidación de una nueva forma de concertación social, cuyo objetivo es llevar a cabo una profunda reforma fiscal de orden estructural, basado en los principios de justicia y equidad.

Esta propuesta se origina en la convicción de que todos los asuntos del interés público conciernen al derecho ciudadano a una vida con bienestar, lo que pasa inevitablemente por el fortalecimiento de nuestro Estado Social de Derecho no como un fin en sí mismo, sino como un medio para la inclusión social, productiva y de género, para potenciar y proteger integralmente los derechos humanos y fortalecer nuestra institucionalidad democrática, mediante mecanismos de participación real y políticas públicas oportunas, eficaces y transparentes.

En ese sentido, este informe refleja el esfuerzo colectivo de distintos sectores políticos, sociales y productivos del país. Muchas sesiones de la Comisión Mixta y muchas horas de trabajo dan como resultado un acuerdo intersectorial y político que, sin duda alguna, representa un hito histórico, tanto por el producto en sí mismo, como por el mecanismo mediante el cual se llega a los acuerdos. Indudablemente, en el espacio de la Comisión Mixta Fiscal se posibilitó una nueva forma de lograr acuerdos en beneficio nacional.

A diferencia de lo sucedido en el pasado, el presente Informe y sus recomendaciones de una Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural combina medidas de ordenamiento fiscal no tributarias, con medidas propiamente tributarias, las cuales, conjuntamente, contribuyen a la

equidad impositiva, a la racionalización del gasto y al mejoramiento de la eficiencia y administración tributaria, en el marco de una ética administrativa con rendición de cuentas.

El presente informe constituye la expresión económico-social de un acuerdo, el cual expresa el compromiso democrático y ciudadano de quienes lo suscriben.

La discusión de los temas fiscales es un tema altamente complejo, no solo por su carácter técnico, sino por su importancia esencial en la definición del desarrollo económico y social del país.

La mejora en el funcionamiento de una sociedad democrática está en la adecuada distribución del producto nacional bruto; por tanto, es imperativo mejorar ambos lados de la ecuación fiscal: el ingreso y el gasto público.

Expedientes en estudio en la Comisión

De los expedientes en estudio en la Comisión los siguientes fueron directamente integrados al Expediente N° 15.461 Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural: N° 14.837 Reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio; N° 14.828 Ley de Imposición sobre la Renta; N° 15.133 Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado; N° 15.250 Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria; N° 14.830 Ley de Creación de la Agencia Nacional de la Administración Tributaria.

Los demás fueron oportunamente valorados determinándose que es necesario que los mismos sean trasladados a una Comisión permanente para su debido trámite: N° 14.845, N° 14.893, N° 15.372

Propuesta de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural

El esfuerzo contributivo de los ciudadanos, todavía regresivo, debe reorganizarse sobre principios de legalidad, justicia, equidad y responsabilidad administrativa. Ello concierne no solo al aspecto de la recaudación sino también a la calidad del gasto. Los impuestos son la materialización financiera del contrato social que, en conjunto con las medidas no tributarias y de eficiencia administrativa, en un marco de ética administrativa y rendición de cuentas, conforman el escenario que hoy estamos llamados a construir en beneficio de las actuales y de las nuevas generaciones. En esta dirección, se constituyen en acciones indispensables, las siguientes:

- Medidas destinadas a la racionalización y el mejoramiento del gasto público en áreas como la educación, la salud, la asistencia y promoción social y las pensiones.
- Medidas destinadas a lograr la reactivación socioproductiva nacional, por medio del fortalecimiento y mejoramiento de las micro, pequeñas y medianas unidades productivas. El fomento de figuras asociativas en la producción, así como la promulgación de mecanismos que procuren revertir el proceso de informalización de la economía.

Estos temas, junto a la mejora recaudatoria y a un nuevo fundamento de tributación directa e indirecta, se constituyen en ejes del modelo ideado en la Comisión Mixta Fiscal, para impulsar el desarrollo económico y social del país.

A continuación se exponen sintéticamente los principales contenidos del texto que se recomienda tener como proyecto de ley; éste se denominará: “Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural”.

MEJORA EN LA CALIDAD DEL GASTO

Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas de Estado

El Estado costarricense ha financiado el desarrollo nacional por medio de una dinámica pública vigorosa, la cual ha logrado niveles de desarrollo y estabilidad social ejemplarizantes para el resto de la región. Sin embargo, para lograrlo se ha generado un serio desequilibrio entre el gasto y los ingresos tributarios, el cual ha sido financiado por medio del endeudamiento público, principalmente mediante la deuda interna. Este endeudamiento ha ido creciendo exponencialmente y ya ha provocado que un porcentaje mayoritario del presupuesto nacional se destine al pago del servicio de la deuda y muy pocos recursos a la inversión económica y social.

Esta rigidez del gasto público ha obligado a una disminución en la discrecionalidad en la asignación del gasto en beneficio de programas de bienestar nacional; por lo tanto, el tema de reorganizar el Estado es prioritario, a fin de hacerlo eficiente en el uso de los escasos recursos disponibles para la inversión.

La crisis fiscal limita grandemente la acción del Estado frente a las expectativas legítimas de una ciudadanía que clama por acciones públicas efectivas en el campo social y económico. Por tanto, la limitación fiscal ha trascendido de lo meramente económico para constituirse en un problema que carcome la legitimidad democrática, el nivel de vida de amplios sectores de la población e imposibilita acciones en favor del sector productivo nacional.

Indistintamente de la posición teórica o ideológica que se sostenga, se acepta como cierta la premisa de que los recursos existentes siempre son escasos frente a las necesidades sociales; por eso, en la Costa Rica de hoy es necesario evaluar detalladamente la utilización de los recursos públicos para lograr reorientarlos hacia un esquema de democracia económica de bienestar generalizado.

El Estado ha crecido en forma desorganizada, existen duplicidades; se sostienen programas que ya no responden a la realidad nacional; se generan acciones contradictorias y descoordinadas con el consecuente desperdicio de los escasos recursos públicos; todo en el marco de una hipertrofia institucional, que es necesario corregir.

En ese contexto, se promueve la creación por parte de la Asamblea Legislativa de una “Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas del Sector Público”, que afronte, por un periodo de dieciocho meses, la importante tarea de evaluar la acción de diferentes entes en relación con sus objetivos, metas y resultados a fin de determinar si

¹ A este Informe se le adicionó un documento con el voto salvado del Lic. Óscar Barahona Streber.

en realidad están respondiendo a las necesidades nacionales actuales. Podrá así recomendar las acciones de reorganización que racionalicen los recursos públicos y logren un mayor impacto a favor del desarrollo humano.

En primer lugar, es necesario definir dónde estamos situados para poder determinar con claridad hacia dónde debemos dirigirnos. El pueblo costarricense necesita una revisión integral del Estado, mediante la evaluación objetiva de sus logros y desaciertos; por otra parte, fortalecer el Estado significa hacerlo más flexible ante las condiciones cambiantes de un mundo globalizado, más efectivo en el alcance de los objetivos de promoción de la equidad y el bienestar de los costarricenses.

Reformas a la Ley de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos N° 8131 y a la Ley de Planificación Nacional N° 5525.

La reforma propuesta tiene el propósito de establecer la congruencia y articulación de la Ley de Planificación Nacional, N° 5525, con una serie de normas y cumplimiento de responsabilidades que establece la Ley de Administración Financiera de la República y de Presupuestos Públicos N° 8131, en particular para el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN). Desde esta perspectiva, se hace obligatoria la reforma de la Ley N° 5525, promulgada en mayo de 1974, a efecto de incorporar las reformas de la nueva Ley N° 8131, promulgada en septiembre del 2001.

Es importante destacar que las reformas propuestas tienen como propósito general el fortalecimiento del proceso de planificación nacional como herramienta fundamental del gobierno, a efecto de que el Plan Nacional de Desarrollo Cuatrienal sirva de plataforma básica para la preparación y ejecución de los presupuestos públicos.

Así, el plan de mediano plazo o cuatrienal, cuya elaboración es coordinada por el Ministerio de Planificación Nacional (MIDEPLAN), se establece una amplia participación de la sociedad civil organizada y de las entidades del sector público, debe convertirse en una herramienta fundamental del Gobierno, al establecer los programas, políticas y proyectos de inversión de los diferentes sectores, todo lo cual debe estar reflejado y ser congruente con el presupuesto de las entidades públicas correspondientes.

Para operativizar la ejecución del Plan Cuatrienal de Desarrollo, se establece como parte del Sistema Nacional de Planificación que las instituciones públicas deben formular planes anuales operativos, instrumentos básicos que permiten realizar la planificación de corto plazo, por medio de la ejecución de los presupuestos de las diferentes entidades públicas.

Por otra parte, como parte de la presente iniciativa se determina la responsabilidad del MIDEPLAN en la preparación coordinada y participativa de una plan de largo plazo, que establezca los grandes lineamientos, prioridades y objetivos nacionales a nivel de diferentes sectores y regiones del país, instrumento que servirá de marco de referencia para la formulación del Plan Cuatrienal de Desarrollo y de los respectivos planes anuales operativos.

Es importante considerar también que entre las iniciativas propuestas se recupera la responsabilidad del MIDEPLAN en favor del proceso de planificación regional y, como parte de ello, se propone dentro de un proceso participativo la formulación de planes para el desarrollo de las regiones y la creación de los Consejos de Desarrollo Regional, instancias formales que garantizan la participación de diferentes entidades y organizaciones públicas presentes en las regiones.

Asimismo, se establece la responsabilidad del MIDEPLAN en la formulación del Programa Nacional de Inversiones Públicas, como instrumento que materializará un proceso de asignación de recursos en forma estricta, con la determinación de las prioridades nacionales derivadas del Plan de Desarrollo de Largo Plazo y del Plan Cuatrienal de Desarrollo.

También vale destacar una modificación en la integración de la Autoridad Presupuestaria, que establece a un ministro o un viceministro en representación del Sector Social, con lo cual se procura que exista un equilibrio entre los asuntos económicos y lo de índole social que son discutidos y resueltos por este importante órgano.

Para concluir, las reformas propuestas a ambas leyes son de fundamental importancia pues su propósito es utilizar la planificación en las instancias nacionales y regionales como herramientas que permitan al Gobierno racionalizar su política económica y social a favor de las grandes mayorías.

Creación del Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas en el Estado Costarricense

Este Sistema tendrá como reto fundamental articular las distintas instituciones especializadas en el seguimiento de la gestión público-institucional, por lo cual se propone la creación de un sistema-red de rendición de cuentas y no una institución aparte que opere independientemente del resto.

Se valora que en estado actual de desarrollo institucional del país se necesita acentuar la cooperación, la colaboración y la articulación entre instituciones. También se valora que el país necesita nuevos mecanismos que logren sentar responsabilidades, tal como obtener resultados concretos en el mejoramiento del desempeño público. De ahí que es clave la creación de este sistema-red, como un proceso y no un producto automático de la creación de una ley. Dicho sistema rendiría cuentas de los distintos momentos del ciclo de la política pública, desde la programación hasta el seguimiento, a la ejecución y la evaluación.

Para conseguir su cometido, el sistema de rendición de cuentas contiene, en primer lugar, la creación de una Red de Información del Desempeño Público-Institucional, como mecanismo de transparencia del sistema. Además, prevé la creación e implementación gradual de otros mecanismos que fortalezcan y potencien el proceso de rendición de cuentas, a saber, las Auditorías de Calidad, la Carta de Derechos Ciudadanos y un Código de Conducta para los y las funcionarias públicas.

La democracia necesita un régimen político, un Estado de Derecho que posea mecanismos horizontales y verticales de rendición de cuentas. En una democracia, toda delegación de poder que los ciudadanos realizan a favor de sus gobernantes es de carácter parcial, pues al delegar ningún ciudadano renuncia al conjunto de sus derechos.

Los componentes de la rendición de cuentas son: el derecho de petición, o sea, el derecho de los ciudadanos o instituciones de pedir cuentas sobre los asuntos públicos, la voluntad política y las garantías de cumplimiento.

Las acepciones tradicionales limitan los objetivos de la rendición de cuentas a la prevención de "lo malo" y su sanción (control). La otra cara de esta misma moneda es la corrección de cursos de acción y la premiación de la eficiencia. Este proyecto busca comprender ambas caras de la moneda: por un lado, el premio y la sanción; y por otro, la corrección y el aprendizaje.

Pérdidas del Banco Central de Costa Rica

La política monetaria y la fiscal juegan en la economía un papel complementario: Por ello, este proyecto de Ley no solo incorpora una serie de disposiciones relativas a los ingresos y los gastos del sector público, sino que también plantea la obligación del Banco Central de Costa Rica de emprender las acciones necesarias, a efecto de reducir su situación deficitaria en forma paulatina. Los resultados financieros del Banco en los últimos años, muestran cifras negativas cercanas al 1.5% anual del PIB.

Esta política sin duda limita las posibilidades del Banco de controlar la inflación, la cual se ha estabilizado en los años recientes en una cifra promedio de alrededor de un diez por ciento (10%).

En razón de lo anterior, los suscritos proponen una acción decidida por parte de las autoridades monetarias de este país para tomar las medidas correctivas necesarias en procura de una solución en el mediano plazo de la situación descrita.

Sistema nacional de pensiones

Al aprobarse la Ley de Protección al Trabajador, el sistema de pensiones de Costa Rica adquirió una estructura multipilar. En efecto, se establece un primer pilar básico, integrado por tres sistemas: el Régimen de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social, el Régimen de capitalización del Magisterio Nacional y el Régimen de Pensiones y Jubilaciones del Poder Judicial; además, existen otros regímenes públicos básicos con cargo al Presupuesto Nacional, cerrados mediante la Ley N° 7302, del 8 de julio de 1992, los cuales otorgan beneficios a los funcionarios con derechos adquiridos a la fecha de emisión de la mencionada Ley.

El sistema de Invalidez, Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social ha logrado acumular reservas importantes; no obstante, desde su creación se han producido cambios en el entorno, los cuales, sin duda, afectarán al sistema en los próximos años y lo obligarán a transformarse sustancialmente para mantener su equilibrio financiero. En efecto, en los primeros años del sistema, la esperanza de vida de los costarricenses era aproximadamente de cuarenta y siete años; no obstante, hoy se estima en cerca de los setenta y seis años. Por otra parte, la tasa de natalidad en el pasado era más alta y los trabajadores jóvenes que ingresaban al sistema constituían un número mayor que los trabajadores con derecho a la jubilación o pensión. En la actualidad, por el contrario, la tasa de natalidad ha bajado lo mismo que la de mortalidad. Por tanto se ha presentado en el país una transformación de la estructura demográfica de tal modo que afecta directamente al régimen. En sus inicios el número de contribuyentes por cada afiliado en edad de pensionarse era de trece, mientras que para el año 2005 se estima que será únicamente de seis; para el año 2040, será solo de tres contribuyentes.

A la situación anterior, debe agregarse que el sistema ha sufrido de altas tasas de evasión y morosidad, ya que los patronos no han asegurado a todos sus empleados y muchos han utilizado mecanismos de subdeclaración de los salarios efectivamente devengados por los asalariados. Esta situación, unida a una alta morosidad del sector privado y en años anteriores también del sector público, obliga a introducir modificaciones en algunos de los parámetros del sistema: la edad de retiro, las contribuciones o bien una revisión integral de la prestación de beneficios.

Un comentario aparte merece el mecanismo de invalidez que refleja igual número de pensionados que el régimen de vejez. Esta situación podría considerarse bastante anormal dentro de un régimen de pensiones. El sistema de invalidez resulta altamente oneroso para el Sistema, porque muchos de los beneficiarios cuentan con poca edad, en comparación con los pensionados por vejez; todo ello implica un costo muy alto para el régimen.

Adicionalmente, los regímenes públicos con cargo al presupuesto de la República se han constituido en un verdadero disparador del gasto gubernamental. Es preciso introducir modificaciones en esos sistemas, de forma tal que pueda normalizarse la situación de estos regímenes. Debe evitarse que ingresen en ellos funcionarios que no han cotizado durante toda su vida laboral o que, por circunstancias especiales, puedan acogerse a pensiones altas basadas en los últimos salarios percibidos.

En razón de lo anterior, podrían establecerse al monto de las pensiones límites mínimos y máximos, así como demandar una revisión integral de todo el sistema nacional de pensiones, bajo ciertas reglas predeterminadas, a efecto de que una comisión pueda estudiar, analizar y proponer un proyecto de reforma que permita lograr una amplia cobertura de la seguridad social en el tema de pensiones y una mayor equidad para toda la población costarricense.

Fiscalización del Estado Paralelo

Tal y como se apuntó anteriormente, el crecimiento desorganizado del Estado ha generado una serie de entidades y programas públicos que operan al margen del control presupuestario a pesar de que algunos se nutren de este.

Para la solución de este problema y atendiendo algunas de las recomendaciones de la Comisión de Notables nombrada por el Poder Ejecutivo para el Control y Ordenamiento del Gasto Público, se

consideraron dos cursos de acción: el primero de ellos consistente en la inclusión expresa en el sistema presupuestario oficial de estas entidades y programas, y el segundo -asumido por quienes suscriben- consistente en la dotación de mayores facultades de fiscalización a la Contraloría General de la República a efecto de que ejerza con mayor eficacia las labores que le corresponden.

De esta forma se plantean en la propuesta de ley un conjunto de reformas orientadas a fortalecer el nivel de supervisión y control sobre organizaciones paralelas o extrapresupuestarias, de modo tal que la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos se aplique a todo órgano u ente que utilice recursos públicos.

Para ello, también se amplía el concepto jurídico de Fondos Públicos y de Hacienda Pública previstos en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. Finalmente, se completa el esquema con una regulación a los pagos por concepto de servicios prestados a quienes trabajen en las unidades ejecutoras que realicen su gestión con préstamos.

Regulación de compras en la CCSS a través de un Sistema de Costes

El gasto público en salud representa el cuatro coma ocho por ciento (4.8%) del PIB, la gran mayoría ejecutado por la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS) por medio de los servicios de atención curativa del Seguro de Enfermedad y Maternidad (SEM). Estos servicios equivalen al ochenta por ciento (80%) de los recursos del todo el Sector Salud. Para ejecutar dicha inversión, la CCSS mantiene una estrecha relación con el Sector Privado, tanto mediante la compra de insumos como mediante la compra de servicios. Hasta la fecha, estas compras se hacen sin contar con un sistema de contabilidad de costos que permita a la Institución comparar costos entre proveedores y, sobre todo, lo que le cuesta la producción interna y externa de servicios.

Como lo documentan informes de la Asamblea Legislativa, de la Defensoría de los Habitantes y de la Contraloría General de la República, eso genera un desperdicio importante de recursos, cuya utilización urge racionalizar. Para estos efectos, se propone que la CCSS establezca y ponga en funcionamiento, en un plazo de tres años, un sistema de contabilidad de costos que permita evaluar las decisiones de compra que deban hacerse al sector privado frente a la producción directa, así como un sistema de información sobre las necesidades poblacionales, que permita asignar los recursos en función de dichas necesidades.

Transferencia de recursos a Fodesaf

Creado en 1974, el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares precede en una década a los fondos que se crearon para el combate a la pobreza en la década de los ochenta en toda América Latina. Se financia con recursos nacionales provenientes del cinco por ciento (5%) de la planilla y del veinte (20%) del impuesto de ventas; actualmente equivale a alrededor del uno coma cincuenta por ciento (1.50%) del PIB.

Estos recursos se ejecutan por medio de más de cincuenta programas, de los que son responsables un gran número de instituciones. Se trata, por tanto, de un gran volumen de gasto así como de un intenso uso de las capacidades técnicas e institucionales. Sin embargo, existen dos problemas que podrían resolverse con una misma medida: por un lado, el Ministerio de Hacienda no está transfiriendo la totalidad de los recursos que por ley le corresponden al Fondo, por el otro existe carencia de información y de análisis sobre las acciones y resultados alcanzados por la inversión social, que se canaliza por medio del Fondo.

Por eso, se requiere iniciar un proceso de mejora en la cantidad de recursos transferidos por Hacienda al FODESAF, condicionado a una comprobación y fortalecimiento de la *calidad* de dicha inversión. Por lo anterior, se propone el giro efectivo de recursos por parte del Ministerio de Hacienda a FODESAF condicionando dichas transferencias a una comprobación de metas y logros y al fortalecimiento de la calidad de dicho gasto.

Por lo anterior se propone el giro efectivo de recursos por parte del Ministerio de Hacienda a FODESAF, vinculado al desarrollo de un proceso gradual de control, evaluación y reformulación de los actuales programas de asistencia y promoción social y de cambio institucional del propio Fondo, de manera que los recursos disponibles se utilicen con eficiencia y eficacia para el verdadero combate de la pobreza.

Modificación de la Ley del tratamiento del componente inflacionario de los pagos por concepto de intereses

Se propone reducir el plazo establecido en la Ley N° 8255, Tratamiento del componente inflacionario de los pagos por concepto de intereses, para que en un tiempo menor los gastos por intereses, en su componente real y en su componente inflacionario, se consideren gastos corrientes; de esta manera, queda derogada dicha Ley.

REACTIVACIÓN ECONÓMICA

Educación para el desarrollo y la reactivación económica

El proceso acelerado de la globalización de los mercados que abren posibilidades inéditas de integración regional y mundial en el ámbito material y económico, conlleva adicionalmente posibilidades de mayor integración cultural, la cual es posibilitada por las novedosas formas de información y comunicación que este proceso promueve.

Ciertamente, la integración de mercados ofrece una oportunidad a nuestro país para lograr el desarrollo con apropiada y justa distribución; este objetivo se alcanza no solo si se logra una favorable negociación con nuestros socios comerciales, sino también, si a lo interno del país se toman las medidas estructurales para fortalecer las posibilidades productivas. Esta coyuntura requiere esfuerzos explícitos y planificados del Gobierno para aprovechar las ventajas comparativas, y así alcanzar el desarrollo sostenible que anhelamos. Nos referimos a un desarrollo sostenible porque necesariamente deberá implicar la creación de riqueza y su equitativa distribución, en un marco de relaciones justas y dignas de producción, la utilización sostenible de los recursos naturales y el respeto a las oportunidades culturales de todos los habitantes del país.

El desarrollo integral que se busca debe fincarse en el esfuerzo y el trabajo digno y bien remunerado de los habitantes, quienes habrán de transformar laboriosamente los recursos productivos en bienes comerciables. El secreto del éxito costarricense habrá de residir en la producción de alto valor agregado que, sin duda alguna, requiere recursos humanos calificados.

Al respecto, algunos estudios comparativos llevados a cabo por CEPAL y UNESCO, relacionan la formación de sistemas de capacitación de recursos humanos, con el crecimiento de la productividad. Al comparar los niveles educativos y la productividad, se concluye que las diferencias entre los niveles educativos y los sistemas de aprendizaje influyen decisivamente en las diferencias entre los niveles de productividad y creatividad en la ejecución del trabajo. Un estudio del Massachusetts Institute of Technology concluyó que las deficiencias del sistema de formación de los recursos humanos repercuten en forma importante en la pérdida relativa de competitividad de la economía. Adicionalmente, se ha demostrado que no se puede aprovechar plenamente el potencial técnico o económico de las nuevas tecnologías, sin introducir al mismo tiempo cambios en los sistemas de educación y capacitación.

En relación con el desarrollo personal del ser humano, es ampliamente conocido que a mayor número de horas y años en el sistema educativo, mayor es la posibilidad de que el ser humano logre desarrollar sus capacidades para resolver problemas, incorporarse exitosamente en el sistema productivo y expresarse plenamente en el ámbito cultural. Varios estudios de la CEPAL indican que dos años menos de educación implican, en promedio, un 20% menos de ingresos mensuales durante toda su vida activa (Véase el Informe sobre el Estado de la Nación correspondiente al año 2001).

Según el Estado de la Nación, existen diversos diagnósticos que denotan la baja calidad de la educación pública costarricense comparada con la educación privada nacional y con la educación pública de otros países. El sistema educativo costarricense carece de atención, actualidad, excelencia y eficiencia.

Los estudiantes no se interesan, no se motivan ni se entusiasman con lo que estudian. Además, lo que se estudia no tiene relevancia alguna para los estudiantes en relación con lo que esperan obtener. Los estudiantes desertan por diversas razones, algunas tienen que ver con la economía familiar, se ven obligados a dejar los estudios cuando deberían tener becas y permanecer en las aulas. Por otra parte, no existen suficientes medios de transporte.

En cuanto a la deserción, según datos del año 2001, esta es muy alta, por ejemplo, 67 desertan niños por día en el 1° y 2° ciclos y de 90 estudiantes diarios en el tercer ciclo. Las causas de la deserción se relacionan con la pobreza, carencia de becas y de instrumentos de estudio.

Otra problemática del sistema educativo es que no se cuenta con aulas suficientes. Para 1999 el déficit acumulado en infraestructura escolar era cercano a las 5.200 aulas. Según datos de "La Nación", el Ministerio de Educación Pública no utiliza de manera racional los recursos destinados a infraestructura. Además, la infraestructura está deteriorada, es inadecuada y carece de áreas recreativas.

Por otra parte, los maestros y profesores están desmotivados y no cuentan con salarios dignos, los mejor remunerados se sitúan en el campo de la administración y no de la docencia, son irrespetados por los estudiantes y por los padres de estos. También, no se les paga con puntualidad, no se les incentiva, no se propicia su capacitación permanente, no se les estimula para que sean mejores maestros ni se les reconocen sus méritos como educadores. Además, la política se infiltra en los nombramientos y muchos son nombrados interinamente cuando carecen del grado requerido, otros son nombrados en cargos inferiores aun cuando cuentan con la calificación necesaria y los currícula no resultan atractivos ni atinentes.

Además de lo anterior, los docentes carecen de tiempo suficiente para tratar las materias, tienen demasiados estudiantes en cada aula y a veces algunos llegan al aula sin alimentarse adecuadamente. También, carecen de instrumentos pedagógicos modernos como videograboras y, a veces, hasta de pizarra, libros, bibliotecas, computadora personal; todo indispensable para preparar las clases o para implementar sistemas novedosos.

En otro orden de ideas, algunos estudios afirman que el recurso humano está medianamente calificado, aunque los empresarios en general afirman que el costarricense tiene grandes cualidades, entre ellas, poder aprender una nueva destreza con rapidez.

Los diagnósticos presentados en El Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible permiten afirmar que se requiere una reformulación del Sistema Educativo Costarricense, que permita, por un lado, capacitar a los estudiantes para que puedan autocapitarse, ser críticos, manejar mejor el lenguaje (referido directamente a la capacidad de conceptuar y aprender) y entender lo que leen, incluso las instrucciones.

Titulación de tierras

Consolidar el régimen de tenencia de la tierra, subsanar algunos aspectos del derecho a la propiedad privada y brindar un esquema de seguridad jurídica que proteja dicho derecho, constituyen, junto al área de reactivación de la economía nacional, los pilares básicos donde encontrará apoyo un importante sector de la población costarricense, el cual hoy ve limitado su derecho a la propiedad por circunstancias de orden registral.

Con ese afán es que se presenta una propuesta de legislación que facilite, de manera ágil, segura y apegada al ordenamiento legal preexistente, el derecho de todos y todas los habitantes de la nación a gozar de un derecho de propiedad efectivo.

Es imprescindible por tanto, agilizar el trámite para que los propietarios de tierras del Instituto de Desarrollo Agrario y del Instituto de Vivienda y Urbanismo obtengan su título de propiedad conforme a la ley; así pues, esta propuesta procura regular de manera más justa la titulación de la tierra.

Finalmente, es preciso mencionar que la propuesta de Ley relativa a la Bolsa de Productos Agropecuarios ha sido también incluida como parte de la propuesta de Reactivación Económica.

Cooperativas y asociativismo

En concordancia con los principios que orientan este proyecto de ley que procura soluciones integrales y sostenibles para avanzar hacia una sociedad más próspera y equitativa, en atención a las normas contenidas en los artículos 50, 64 y 74 de nuestra Constitución Política, se propone fortalecer las instituciones de promoción y fomento del cooperativismo y de otras formas de economía social, que se sustentan en el mutualismo y la solidaridad, así como se orientan al servicio y a complementar, como una poderosa palanca, la acción del Estado en la consecución del mejoramiento de la calidad de vida de la población y de los índices de desarrollo humano en nuestro país.

En tal sentido, después de un amplio diálogo con las entidades que representan y agrupan al cooperativismo nacional, y tras recoger las opiniones de la entidad de fomento cooperativo del Estado y las de diversos sectores sociales, se propone:

- Mantener para las cooperativas, como parte del sistema estatal de fomento de estas, un régimen fiscal de no sujeción del acto cooperativo en materia de impuesto sobre la renta a empresas, en atención a su función social y a sus particulares características como entidad asociativa. A la vez que se refuerza su contribución solidaria al desarrollo y los mecanismos de supervisión para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones legales en este campo y el fortalecimiento de su identidad como verdadero movimiento cooperativo, por lo cual deberán presentar anualmente declaración de sus actividades económicas ante la Dirección Nacional de Tributos (DNT).
- Eliminar barreras de acceso a la micro y pequeña empresa para que tengan la oportunidad de formalizarse mediante asociaciones civiles o de cooperativas autogestionarias de trabajo asociado, con lo cual se posibilitará una mayor inclusión social, la creación de puestos de trabajo estables, de calidad y ensanchamiento del parque empresarial del país.
- Fortalecer a las instituciones públicas de fomento y promoción del cooperativismo, de forma que sus recursos puedan utilizarse efectivamente en el financiamiento, asistencia técnica, capacitación, supervisión y promoción de las cooperativas y, particularmente, de la micro y pequeña empresa cooperativa.
- Establecer un sistema nacional de formación humana y de transferencia de conocimientos para el impulso de la actividad productiva y de la oportuna atención, de las necesidades en este campo, de las micro, pequeñas y medianas empresas.

MEJORA RECAUDATORIA

Eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria

El Poder Ejecutivo remitió a la Asamblea Legislativa el expediente N° 14.830, denominado Ley de Creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, el cual constituye el principal antecedente de la iniciativa denominada Fortalecimiento de la Administración Tributaria y que se presenta a consideración de las señoras diputadas y los señores diputados. Efectivamente, a partir del contenido de este expediente se elabora la siguiente propuesta de ley, la cual comprende solo una tercera parte del número de artículos que conformaban el proyecto original.

Por supuesto, se tiene claro que el objetivo de aumentar la recaudación debe basarse en una Administración Tributaria capaz de inducir el cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes, lo que depende fundamentalmente del riesgo que estos perciban ante la situación de incumplimiento. Con tales fines, la Administración Tributaria debe tener una imagen fuerte que infunda respeto, tanto por las potestades con que cuenta, como por la información que maneja sobre los contribuyentes.

Definitivamente, es indispensable que la presencia de la Administración se manifieste en los distintos ámbitos donde puedan experimentarse situaciones de incumplimiento. Tales situaciones se podrían clasificar según las siguientes "brechas de incumplimiento": a) quien no se inscriba como contribuyente; b) quien no declara y tiene la obligación de hacerlo; c) quien declara incorrectamente, y d) quien no paga lo declarado o determinado por la propia Administración.

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

Los administradores tributarios coinciden en que la gestión moderna trata el manejo masivo de información por medio de sistemas informáticos que permitan detectar los incumplimientos en el nivel de la primera brecha, contribuyentes no inscritos; la segunda, omisos de declaración; y la tercera, declaraciones incorrectas. En este último caso, se trata del cruce de información masiva entre las declaraciones de los contribuyentes y las informaciones que ofrecen los terceros sobre los contribuyentes con quienes tienen relaciones económicas y financieras, hasta generar requerimientos de reconocimiento y pago de las diferencias. Así, pueden desarrollarse campañas masivas de omisos y de sombras, es decir, cruces de información de terceros.

Pese a alguna mejoría que ha experimentado Costa Rica en la modernización de la Administración Tributaria, se observan deficiencias en la calidad del recurso humano que tiene a cargo la Administración y en los estímulos a favor del logro de metas, en el apoyo logístico en materia de informática y otros recursos materiales, así como en el apoyo financiero a la Administración.

La presente iniciativa de ley pretende recoger, en una primera sumatoria de esfuerzos, la discusión amplia, franca y constructiva, generada en el interior de la Comisión Especial Mixta Fiscal en relación con el tema de una Administración Tributaria renovada, a fin de que uniforme e integre con efectividad la gestión que desempeñan la Dirección de Tributación y la de Aduanas y dé coherencia a sus actuaciones.

Con el propósito de solventar las limitaciones mencionadas, esta propuesta de Ley pretende transformar la Administración Tributaria actual en un órgano de desconcentración mínima, denominado Dirección Nacional de Tributos (DNT). De igual manera, a partir de la nueva escala salarial dictada por la Ley de Contingencia Fiscal se propone un sistema de incentivos salariales ligados a la obtención de resultados extraordinarios de recaudación. Se crea la Carrera Tributaria y Aduanera como un nuevo título en el Estatuto de Servicio Civil. Este órgano técnico especializado se sustentará en una estructura administrativa compuesta por las direcciones de Tributación, Aduanas, Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y la Policía de Control Fiscal.

Como parte de la rendición de cuentas, el Ministro de Hacienda estará obligado a remitir y presentar a la Comisión de Gasto Público de la Asamblea Legislativa, en enero y julio de cada año, un informe del desempeño de la DNT.

Finalmente, para evitar abusos se establece la Defensoría de los Contribuyentes como una instancia de la Defensoría de los Habitantes, a efecto de atender los requerimientos de quienes se sientan afectados por el accionar de la Dirección Nacional de Tributos, creada en la propuesta de ley.

Sin duda, el texto sugerido es consecuencia directa de las reformas urgentes que requiere Costa Rica para el saneamiento y modernización del sistema fiscal sostenible, implementadas a partir de las nuevas propuestas en imposición sobre la renta, sobre valor agregado y sobre otras normativas de carácter tributario, las cuales podrían no llegar a buen puerto si no se asegura que se cuenta con una Administración Tributaria moderna, con estándares altos de eficiencia y credibilidad ante los contribuyentes. Para dar un salto cualitativo en esta materia, es necesario garantizar que la Administración Tributaria es capaz de adquirir amplia presencia preventiva en su área de responsabilidad, así como capacidad informativa, normativa, fiscalizadora, recaudatoria y sancionatoria en todo el país y para todos los contribuyentes.

Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio

Se persigue como finalidad que todos los sujetos pasivos, ya sea en su condición de contribuyentes o de responsables, cumplan los deberes formales establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, a efecto de que la Administración pueda cumplir sus funciones primordiales: la fiscalización y la recaudación de los tributos.

Se redactan con mayor precisión los temas referentes a las sanciones generales, como el principio de "non bis in idem", la autotribución y la participación, el régimen sancionador para las personas jurídicas, las causas eximentes de responsabilidad y el concurso de infracciones.

Se corrigen algunos defectos de redacción de los tipos que han generado dificultades de interpretación; en el caso de la sanción por inexactitud en la declaración, se aclara que esta se aplica a las rectificaciones de una declaración anterior.

Se redefine el delito de defraudación tributaria para que también abarque incumplimientos graves en materia de disfrute de beneficios fiscales, pues hoy existe dificultad de aplicarlo, debido a que muchos incentivos son administrados por órganos que no pertenecen al Ministerio de Hacienda.

Se dispone la emisión y firma de las resoluciones determinativas de tributos, para permitir que los gerentes regionales puedan delegar en los funcionarios a su cargo la resolución de casos relacionados con sus competencias, así como la firma de tales asuntos; todo ello redundará en una mayor eficiencia de la Administración Tributaria.

Se proponen reformas sobre libros contables, sistemas informáticos para llevar la contabilidad, facturación digital y control de facturación y registro de transacciones mediante tales sistemas, sin que se emplee papel, puesto que llevar libros a mano es rudimentario y consume recursos valiosos. Así, los costos de registro de transacciones para el cumplimiento de deberes formales tributarios serían más bajos y con ello se logrará que el sistema tributario sea más eficiente.

Se crea como instrumento de fiscalización la "lotería fiscal", que constituirá un medio auxiliar de fiscalización para la Administración Tributaria; con ella se persigue, fundamentalmente, concursar la emisión de facturas por parte de los contribuyentes, para poder ejercer un mejor control sobre el cobro de los impuestos.

Se incluye un título sobre derechos y garantías del contribuyente, que establece expresamente los derechos y las garantías más importantes de todo contribuyente, a efecto de que este conozca con exactitud sus derechos, cómo debe actuar ante la Administración, cómo debe defenderse, con fundamento en qué normas y en cuáles casos puede hacerlo. Esto significa un avance muy importante en el campo del derecho tributario costarricense, debido a que estos derechos y garantías, a pesar de existir en diferentes normas tributarias, se encontraban dispersos, pero ahora se unificarán bajo un título especial que permitirá conocerlos mejor.

IMPUESTOS JUSTOS Y EQUITATIVOS

Impuesto sobre la Renta

Se establece un impuesto sobre la renta de características globales y mundiales, en contraposición al existente, que es un sistema de renta netamente territorial y basado en retenciones cedulares.

Se establecen como exentas del impuesto sobre la renta -entre otras- lo siguiente:

- Indemnizaciones de pólizas de seguro de responsabilidad civil.
- Derechos laborales.
- Indemnizaciones o pagos de la CCSS y el INS por incapacidad permanente parcial o total.
- El aguinaldo.
- Las becas públicas.
- Las pensiones alimentarias o anualidades para alimentación recibidas por padres o hijos.
- Las establecidas por convenios internacionales a las misiones diplomáticas o didácticas como el INCAE, EARTH, CATIE.

Se establece el cobro del impuesto con base a criterios de residencia en el país.

Se define como residente el costarricense que reside permanentemente en Costa Rica o cualquier persona que resida en el país por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural.

Se define como residente a los miembros de las misiones diplomáticas o consulares del país, así como los funcionarios acreditados por el país ante organismos internacionales.

Se establece el periodo fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre (anteriormente del 1 de octubre al 30 de septiembre).

Impuesto a personas físicas

Se establece como renta bruta del trabajo los siguientes rubros:

- Sueldos y salarios.
- Dietas y asignaciones para gastos de viaje.
- Salarios pagados en especie.
- Pensiones de incapacidad de regímenes públicos.
- Rentas vitalicias de sistemas complementarios de planes de pensiones obligatorios o voluntarios.
- Las remuneraciones de los funcionarios de elección popular.
- Rentas provenientes de impartir cursos, conferencias, seminarios.
- Rentas de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.
- Retribuciones de miembros de juntas directivas o administradores.
- Pensiones alimentarias recibidas del cónyuge.
- Retribuciones o salarios de funcionarios de ONG.

Se aplican las siguientes deducciones: (Todas sujetas a revaloración anual, con base en el índice de precios al consumidor):

Rendimiento del trabajo	¢2.500.000,00
Mínimo vital personal	¢1.434.000,00

Mínimo vital familiar

- Cónyuge ¢125.000,00
- Descendientes ¢75.000,00 por cada hijo menor
- Ascendientes mayores de 65 años ¢75.000,00 cada uno máximo 2 personas
- Material escolar ¢50.000,00 máx. (3) 5 a 17 años
- Guarda y crianza ¢50.000,00 máx. (2) 5 años
- Gastos médicos 20% máximo ¢250.000,00
- Alquiler de vivienda 15% máximo 1 salario base
- Intereses de compra casa igual al anterior. Los dos juntos no pueden exceder de 1 salario base

Exclusiones o excepciones

- Se excluye la utilidad producida en la venta de la vivienda habitual del contribuyente, en el tanto dicha utilidad se invierta en la adquisición de una nueva vivienda en un plazo no mayor de dos años.
- La utilidad en la venta de vivienda habitual de una persona de más de sesenta y cinco años por una sola vez.
- Aportes a planes de pensiones voluntarios u obligatorios en un monto no superior al diez por ciento (10%) de las rentas netas de trabajo y de actividades económicas u ocho salarios base.
- Las donaciones al estado, instituciones autónomas, municipalidades, universidades del estado, centros agrícolas cantonales, juntas de educación, Cruz Roja, etc., hasta un máximo del 20% de la donación y hasta un máximo del diez por ciento (10%) de la base imponible general.

Se establece la siguiente escala general del impuesto:

Hasta	¢2.500.000,00	10%
Sobre el exceso de	¢2.500.000 hasta ¢7.000.000,00	15%
Sobre el exceso de	¢7.000.000,00 hasta ¢13.500.000,00	20%
Sobre el exceso de	¢13.500.000,00 hasta ¢30.000.000,00	25%
Más de	¢30.000.000,00	30%

Se establece un gravamen único y definitivo a los rendimientos pasivos (intereses) de un diez por ciento (10%).

Se constituye un impuesto fijo a las ganancias de capital del diez por ciento (10%). Para el cálculo de este impuesto, el contribuyente deberá declarar el valor del bien al promulgarse esta Ley, el cual será ajustado anualmente con base en la inflación. La base de cálculo de la utilidad es el valor de declaración más los ajustes por inflación menos el valor de venta.

Se establecen provisiones para evitar la doble imposición tanto local como internacional. En el caso de los dividendos, el que los recibe los acredita como parte de su renta global, sin embargo se le acredita como impuesto ya pagado el mismo porcentaje que la empresa pagó de impuesto sobre la renta sobre el dividendo otorgado.

Impuesto a personas jurídicas

Se establece un impuesto sobre la renta de características globales y mundiales, en contraposición al existente que es un sistema de renta netamente territorial y basado en retenciones cedulares.

Los ingresos de operación que la empresa recibe como parte del giro habitual, y respecto del lugar de su generación, forman parte de la renta global.

En el caso de las rentas pasivas del extranjero, la empresa deberá declarar dichas inversiones y acreditará el impuesto del diez por ciento (10%) al devengo de dichas rentas.

Los ingresos de capitales no registrados entran como parte de la renta global.

Los dividendos que la empresa reciba tanto de empresas nacionales como extranjeras entran a la base global. Se acredita el impuesto que dichas rentas pagaron en el país o en el exterior evitando así la doble imposición.

Las rentas activas de la empresa por cualquier concepto forman parte de la renta global y su imputación se da con el devengo.

Toda renta proveniente de paraísos fiscales forma parte de la renta global, sin reconocimiento alguno de doble imposición.

Por paraíso fiscal se entiende:

- Países así calificados por la OECD
- Países calificados por la Dirección de Tributación
- Países con tasa impositiva a la renta inferior al cuarenta por ciento (40%) de la vigente en Costa Rica
- Países que no tengan convenios de intercambio de información tributaria con Costa Rica.

Las cooperativas y asociaciones solidaristas estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta, pero la distribución de excedentes será parte de la renta global del receptor.

Se establece la obligación de declarar de todas las personas jurídicas, fundaciones, asociaciones, cooperativas, etc.

Se establece una tarifa del impuesto sobre la renta del treinta por ciento (30%) que se disminuirá anualmente en un dos por ciento (2%) en el tanto los ingresos tributarios por concepto de impuesto de renta tengan un crecimiento real superior al del PIB hasta llegar en el año 2010 a una tasa impositiva del dieciocho por ciento (18%).

Se establecen incentivos para las empresas que se establezcan en zonas de menor desarrollo relativo declaradas como tales por el Poder Ejecutivo. Las empresas serán acreedoras a una disminución en la tasa impositiva de un uno por ciento (1%) por cada cien empleos permanentes así reportados a la CCSS hasta un máximo del seis por ciento (6%).

Se establecen incentivos a empresas de actividades "pioneras" así declaradas por el Poder Ejecutivo de hasta un seis por ciento (6%) en la tasa del impuesto sobre la renta.

Los beneficios de estos incentivos tendrán una vigencia de cinco años.

En ningún caso, los incentivos totales de una empresa podrán sobrepasar del seis por ciento (6%).

La Dirección General de la Tributación podrá aprobar esquemas de depreciación acelerada cuyos requisitos serán reglamentados.

Se establece un impuesto fijo a las ganancias de capital del diez por ciento (10%). Para el cálculo de este impuesto el contribuyente deberá declarar el valor del bien al promulgarse esta ley el que será ajustado anualmente en base a la inflación. La base de cálculo de la utilidad es el valor de declaración más los ajustes por inflación menos el valor de venta.

Si la empresa toma la decisión de reinvertir la ganancia de capital en la empresa podrá diferir el pago del impuesto sobre ganancia de capital amortizándolo en un periodo de siete años.

Las pérdidas de las sociedades podrán ser diferidas para ser utilizadas como gasto en un periodo de tres años excepto las agropecuarias que podrán hacerlo por cinco años.

Las transacciones realizadas entre compañías vinculadas deberán ser a valor normal de mercado. Los traslados de recursos vía préstamos o intereses entre empresas vinculadas, por todo concepto que exceda de tres veces el capital social, se imputarán como dividendos.

Las pequeñas y medianas empresas que en la actualidad tienen una tasa impositiva del diez por ciento (10%) se les incrementará anualmente en un dos por ciento (2%) hasta llegar al dieciocho por ciento (18%). Las que en la actualidad tienen una tasa impositiva del veinte por ciento (20%) se les reducirá anualmente a razón de un cero coma cincuenta por ciento (0.5%) hasta llegar al dieciocho (18%).

Disposiciones transitorias

A la entrada de vigencia de la Ley, se establecerá un cierre fiscal al 31 de marzo del 2004, así como un segundo periodo fiscal, con la nueva Ley, a partir del 1 de abril o sea que el periodo fiscal tendría quince meses y dos declaraciones de renta.

No se varían las fechas de pagos parciales.

Otras consideraciones

Competitividad

Promover la competitividad nacional se hace indispensable como mecanismo de apoyo a las nuevas inversiones, tanto nacionales como extranjeras, de modo que estas puedan tener éxito en un mercado globalizado y crear así más fuentes de empleo y riqueza. Para los países como Costa Rica, que se encuentran en el umbral del desarrollo, la Inversión Extranjera Directa (IED) constituye un complemento necesario de la inversión nacional, a diferencia de los países desarrollados, que tienen suficiente capacidad de ahorro interno. Adicionalmente, son reconocidos los efectos positivos que tiene la IED en términos de: transferencia tecnológica, empleo, flujos de divisas y la capacitación de la mano de obra.

Gran cantidad de factores intervienen en la atracción de IED, en el orden institucional: la estabilidad política, económica y social, la reglamentación y procedimientos de operación, la certidumbre jurídica y fundamentalmente el nivel educativo y la capacitación de la mano de obra.

En el orden económico las políticas tributarias monetarias y cambiarias y la política económica general, la dimensión del mercado, su tendencia y crecimiento, el acceso o comunicación a otros mercados, también la disponibilidad y acceso a materias primas, la infraestructura física y de comunicaciones y la posibilidad de generar "clusters" productivos.

Evidentemente la conjunción de políticas que resulten atractivas para la IED es un elemento básico, no solo para la inversión que viene del exterior, sino también para la misma inversión local que requiere un ambiente propicio en términos de competitividad.

Organización Mundial de Comercio (OMC)

Costa Rica suscribió el tratado internacional, mediante Ley N° 7475 publicada en el Alcance N° 40 a *La Gaceta* N° 245, de 26 de diciembre de 1994, donde se incorporaron los resultados de la Ronda Uruguay de

Negociaciones Comerciales Multilaterales, que incluye el "Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (ASMC)". En el se establecieron diversas restricciones para otorgar subsidios a las exportaciones (excepto servicios) por parte de los países miembros, y se determinó que los países en desarrollo debían desmantelar los esquemas de incentivos fiscales antes del año 2003, fecha que fue prorrogada hasta el año 2007 (Conferencia de Qatar) y prorrogable por dos años más, con lo cual se limita el uso de exención del impuesto sobre la renta como instrumento para la atracción de inversiones de exportación. Por tanto, deben ajustarse los esquemas e incentivos para la atracción y fomento de la inversión extranjera directa antes de ese año.

El Acuerdo no tiene por objeto coartar el derecho de los gobiernos a otorgar subvenciones, sino prohibirles recurrir a subvenciones que causen distorsión en el comercio internacional de mercancías. Para efectos del acuerdo se consideran subvenciones prohibidas las que están supeditadas como condición a los resultados o consecución de objetivos de exportación o a la utilización de productos nacionales en vez de productos importados. De los incentivos que el país estableció en la década de los años ochenta para promover las exportaciones, se encuentran vigentes los contemplados en el régimen de zona franca, los cuales se consideran clasifican como subvenciones prohibidas por estar supeditados al acto de exportar. Lo anterior conlleva, al tener que cumplir con lo acordado por Costa Rica ante la OMC, a tener que redefinir la estrategia para la atracción de inversiones extranjeras, conjuntamente con una nueva visión para el fomento a la inversión, sea este de capital nacional o extranjero.

Algunas características

Considerando lo expuesto, se planteó seriamente la necesidad de un estudio al respecto, para lo cual se contrató la consultoría de la Foreign Investment Advisory Service (FIAS, Costa Rica. Business Taxation and Investment Incentives, Marzo, 2001), quienes recomendaron que un tipo impositivo del quince por ciento (15%) resultaba neutral desde el punto de vista de impacto fiscal y que una tarifa impositiva superior al veinte por ciento (20%) sería resultar perjudicial para la atracción de inversión extranjera directa. De igual manera, sostienen que en este contexto conviene la eliminación del impuesto al dividendo, así como una base más amplia con mínimas exenciones del Impuesto sobre la Renta.

De tal manera que, en el caso concreto de la propuesta respecto de la tasa impositiva a las entidades corporativas que se adjunta, es importante señalar que en prolongado debate se ponderaron varios factores, entre los cuales destaca el proceso de globalización y la necesidad de evitar la erosión en la base impositiva.

Teniendo presente la competitividad país por una parte, y los requerimientos fiscales para el propio desarrollo, se optó por una tasa neta de la renta corporativa del 18%.

Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las ventas o entrega de bienes, incluso las importaciones y la prestación de servicios. A la vez, es un instrumento de control muy importante para la verificación de declaraciones de impuesto sobre la renta.

El IVA es un impuesto netamente territorial; no solo grava los bienes, sino también la prestación de servicios.

Operaciones no sujetas al impuesto:

- Traspaso de bienes inmuebles.
- Transmisiones de establecimientos mercantiles.
- Entrega de muestras sin valor comercial con fines promocionales.
- Servicios prestados por personas en relación de dependencia.
- Servicios financieros.
- Importación de billetes y monedas por parte del BCCR.

Operaciones exentas:

- Productos de la canasta básica conforme lo determine el INEC para el primer quintil (20%) de la población
- Medicinas
- Servicios que preste la CCSS
- Equipos y recursos auxiliares para personas con discapacidad
- Educación
- Libros de carácter educativo o cultural
- Arrendamiento de viviendas residenciales por un monto mensual que no supere un salario base
- Energía eléctrica residencial hasta 275 kWh (se incrementa de 250 kWh).
- Consumo de agua residencial en tanto no exceda de 40 metros cúbicos.
- Transporte público de personas (El transporte internacional de viajeros tiene un gravamen distinto)
- La prestación de servicios fuera del territorio nacional
- Composiciones musicales
- Limpieza de vías públicas
- Recolección de basura y tratamiento de aguas residuales
- Servicios de biblioteca, museos y parques zoológicos brindados por entes públicos
- Primas de seguros sobre riesgos del trabajo, cosechas y vivienda de interés social
- Operaciones de reaseguros contratadas por el INS
- Llantas y reencaches para ser usados en maquinaria agrícola
- Productos veterinarios
- Las reguladas por los regímenes de zonas francas
- Servicios financieros
- Materiales para la instalación de proyectos hoteleros conforme a la Ley de incentivos turísticos
- Tiquetes y entrada al Parque Nacional de Diversiones y al Museo de los Niños.
- Espectáculos deportivos
- Las dictadas por los convenios internacionales, previa calificación del Ministerio de Hacienda

Sistema de aplicación

El IVA es diferente de un impuesto de ventas. Si bien grava el consumo, le permite al productor incorporar la totalidad de los impuestos que afectan el proceso productivo y deducirlos de los impuestos que recolecta en la venta de los productos que integran el bien destinado al consumo final.

En el sistema actual solo se permite esta devolución sobre los impuestos incorporados directamente al producto, mientras que en un sistema de IVA se incluyen en dicha devolución los incorporados directamente y los que la afectan indirectamente.

La devolución es permitida en la misma proporción en que afecte a los productos que vende.

Tasas impositivas

La tasa impositiva del IVA es del 13%, excepto la de los siguientes productos y servicios que estarán afectos con el 6%:

- Servicios de salud.
- Arrendamiento de vivienda residencial por un monto mensual que supere un salario base.
- Energía eléctrica.
- Agua residencial.

Régimen simplificado

Se mantiene un sistema de régimen simplificado, pero se establece la obligación de emitir factura en todos los casos.

Otros impuestos

Con la promulgación de la Ley de Contingencia Fiscal, el legislador ordenó la creación de un registro en el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, relacionado con las empresas dedicadas a la recepción, el procesamiento y el enlace de apuestas electrónicas como requisito de legitimidad para su operación en Costa Rica. Asimismo, se dispuso que "será terminantemente prohibido el funcionamiento en Costa Rica de empresas dedicadas al enlace de apuestas electrónicas que no se encuentren inscritas en dicho registro y que para la inscripción pertinente, ese Ministerio exigirá el pago de una tarifa o canon, lo cual dará derecho a que la empresa obtenga la licencia de funcionamiento por un período anual. Evidentemente, este canon o tarifa es de carácter ordinario y permanente, no de carácter excepcional, como equivocadamente podría pensarse, razón por la cual su vigencia y necesaria incorporación en este texto de Ley debe señalar, explícitamente, que para obtener la licencia de operación anual, las citadas empresas han de cancelar un canon o tarifa cuyo monto se determinará conforme a la tabla inserta en el artículo 18 de la Ley de Contingencia Fiscal.

En términos similares, la voluntad del legislador, plasmada en el texto del artículo 17 de la misma Ley, vino a grabar adicionalmente los casinos; para ello, dispuso que además de los impuestos ordinarios preexistentes, se establecieran otros, los cuales calificó como "extraordinarios" en relación con los primeros, según se estipuló en el precitado artículo. Se le ordenó al Poder Ejecutivo reglamentar la percepción y operatividad, por tal motivo este impuesto se evidencia como de carácter permanente a una actividad por demás suntuaria.

Finalmente, el cincuenta por ciento (50%) adicional de la tarifa que refiere el artículo 9 de la Ley N° 7088, de 30 de noviembre de 1987, para la inscripción y propiedad de vehículos que, con la promulgación de la Ley de Contingencia Fiscal, entró en vigencia para el período 2004, es deseable que se mantenga en los mismos términos para el período 2005, tomando en consideración que este sector de población tiene una mayor capacidad de pago y, por ende, solvencia para ello. Ese porcentaje adicional, al igual que los ingresos extraordinarios que generará su percepción y cobro, deberá ingresar al Fondo General del Gobierno para financiar los gastos del Estado.

Un acuerdo político

Bajo el anterior marco referencial el 22 de julio pasado se logró un acuerdo político suscrito por la mayoría de los representantes de la Comisión relativas al orden de la discusión y tramitación de los proyectos que conforman la agenda de la Comisión de Pacto Fiscal.

La tarea no es fácil pero es imprescindible, razón por la cual se ha convenido en tramitar una parte de las iniciativas de ley presentadas en un nuevo expediente legislativo. En este compromiso se conviene en conformar para su análisis un primer expediente conteniendo lo que en este Informe se presenta.

Un segundo expediente se conformaría con las iniciativas suministradas por los señores (as) diputados (as) y por los señores (as) asesores (as) integrantes de la Comisión, las que a continuación se detallan:

Los temas que serían incluidos en los expedientes citados anteriormente estarían constituidos por los siguientes temas específicos:

MEJORA RECAUDATORIA

- Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio
- Fortalecimiento de la Administración Tributaria

MEJORA DE LA CALIDAD DEL GASTO PÚBLICO

- Transparencia y Rendición de Cuentas
- Modificación a las leyes de Planificación y Administración Financiera y Presupuestos Públicos
- Mejora en la fiscalización y control de los fondos y recursos administrados de forma paralela al Estado (Estado Paralelo y Unidades Ejecutoras)
- Comisión de Evaluación de Instituciones y Programas del Estado

DESARROLLO Y REACTIVACIÓN ECONÓMICA

- Incrementar y mejorar la inversión en Educación
- Programa para reducir las pérdidas del Banco Central y disminuir la dolarización de la economía costarricense.

LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

- Reforma a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado
- Reforma a la Ley de Imposición sobre la Renta
- Otras iniciativas
- Modificación a: la Ley Pymes, Ley de Asociaciones, Ley de Cooperativas, Ley del Instituto Costarricense de Turismo.
- Reforma Ley de Concesión de Obra Pública.
- Reforma Ley ARESEP.
- Superintendencia de seguros.
- Titularización de tierras.
- Pensiones.
- Mejora Regulatoria.
- Propuesta del Fondo de Desarrollo.
- Ley de Disciplina Fiscal.
- Empleo Público.
- Reforma a la Ley de Asociaciones Solidaristas.
- Fomento a la inversión en producción.
- Propuesta para el Mejoramiento del Gasto y la Inversión Social.
- Sistema Nacional de Promoción Social y ambientalmente limpia.

Este esfuerzo va dirigido a lograr un entorno de bienestar social y desarrollo humano sostenible para la presente y futuras generaciones de costarricenses.

Procedimiento legislativo

De conformidad con el artículo 96 del Reglamento de la Asamblea Legislativa el plazo para que la Comisión rinda un informe según mandato del Plenario Legislativo venció el 30 de noviembre de 2003.

Como se detalló en el aparte denominado "Expedientes en estudio en la Comisión" no se rindió dictamen sobre los Proyectos que se encuentran pendientes de trámite en el orden del día, por lo cual la Presidencia de la Asamblea Legislativa debe asignar a una Comisión Permanente para que continúe con el estudio de los mismos.

Así las cosas lo procedente por parte de los Diputados y Diputadas es presentar un informe ante la secretaria del Directorio Legislativo de la labor realizada y las recomendaciones que el Pleno debe acordar para resolver el problema del Déficit Fiscal tal como lo establecen los artículos 80, 90, 91, 95, 96 y 97 del Reglamento de la Asamblea Legislativa.

Como se detalla en el aparte de Conclusiones, los y las firmantes determinaron la necesidad de proponer al Plenario un nuevo proyecto que contenga todas las materias requeridas para un Pacto Fiscal, que refleje, tanto las iniciativas de las fracciones que suscriben el informe, así como la de los asesores que representaron a los sectores sociales miembros de la Comisión.

Cabe destacar que la única fracción que no suscribe este informe tiene la posibilidad de someter a la Asamblea Legislativa un informe de minoría en donde presenten sus conclusiones y recomendaciones para resolver el problema del déficit fiscal, como lo establecen los artículos 81 y 97 del Reglamento que protegen el derecho que tienen las minorías para participar en la formulación del acuerdo legislativo que se deba acordar.

El procedimiento descrito ha sido objeto de consultas ante la Sala Constitucional y validado por esta en los siguientes votos: ST-2187, SCV-03220-00 y SCV-07564-03.

Finalmente, quienes suscriben dan plena garantía de que se han respetado los derechos de todas las señoras y señores diputados, aún más, una revisión minuciosa del expediente demuestra claramente que se ha actuado con una enorme apertura, con amplias garantías de participación para todos, lo que se ha logrado, entre otros medios, a través de la promoción de múltiples espacios de discusión, decenas de audiencias y centenas de consultas a los más diversos sectores y entes públicos y privados.

Reconocimientos

Valga la oportunidad para agradecer al grupo de asesores (as) técnicos legislativos de los diputados (as) y de las distintas fracciones políticas que suscriben este Informe, así como a los asesores del Departamento de Servicios Técnicos, porque todos con su tesonero trabajo, dedicación, responsabilidad y mejor empeño apoyaron por más de 16 meses la labor de los diputados (as) e hicieron posible -con su aporte- el presente Informe.

Especial reconocimiento debo hacer a los miembros de la Mesa Técnica Tributaria conformada por los señores: Jorge Cornick, Roger Churnside, Gonzalo Fajardo, Luis Rodríguez, Allan Saborio, Erick Thompson, Adrián Torrealba, y Guillermo Zúñiga, quienes de manera ad honorem aportaron con gran capacidad profesional valor agregado al proyecto de ley y opciones técnicas a modo de insumo para las decisiones políticas que le competen exclusivamente a las señoras y señores Diputados integrantes de esta Comisión. Dicho grupo en modo alguno ha analizado o discutido el texto que se adjunta al presente Informe.

Conclusiones

Costa Rica se encuentra en un momento crucial de su historia. De las determinaciones que hoy adopten la ciudadanía costarricense y, particularmente, la clase política, dependerán no solo la estabilidad forjada a lo largo de décadas, sino incluso la suerte de áreas sociales fundamentales del desarrollo nacional.

Uno de los principales desafíos por enfrentar es la creciente y asfixiante deuda interna, que literalmente consume el ahorro nacional, y cuya solución siempre ha sido postergada.

Esta situación crítica no es exclusiva de nuestro país, sino que vista en términos dramáticos, abate incluso a otras naciones del continente.

Algunos gobernantes latinoamericanos escogieron en el pasado reciente la vía de las privatizaciones y la venta de los activos públicos, como opciones para reducir deuda interna y el déficit fiscal y sanear así las finanzas públicas; no obstante, los resultados no fueron los esperados.

Actualmente, el problema más serio de las naciones latinoamericanas es la pobreza y la ausencia de recursos para enfrentarla exitosamente. Doscientos veinte millones de personas pobres están ahí; demandan respuestas y exigen alternativas para superar esa condición.

En noviembre de este año, en la ciudad de Santa Cruz, Bolivia, se reunió la Cumbre Iberoamericana. Todos los Presidentes de la región coincidieron en comprometerse a luchar por "un desarrollo inclusivo", para responder a las demandas de sus pueblos.

Por necesidades internas, en la mayoría de nuestras naciones se están impulsando reformas fiscales, en algunos casos en medio de importantes confrontaciones políticas y sociales.

Nosotros estamos impulsando un proceso similar, porque el país tiene que desarrollarse; debemos darles sostenibilidad a los significativos logros sociales alcanzados por décadas y hay que ganarle esta batalla a la pobreza.

La propuesta que se presenta es nueva, profunda y estructural. Se pretende ir más allá de alcanzar tributos más justos y equitativos; se propone abordar ámbitos estratégicos fundamentales, como la mejora en la calidad del gasto, la reactivación económica y la eficiencia, así como el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Hemos promovido un proceso de amplia participación. El arduo trabajo involucrado en todo este esfuerzo solo ha tenido el cometido de garantizar a los costarricenses la estabilidad económica que les permita acceder a una mejor calidad de vida. Estamos plenamente conscientes de que la solución al problema fiscal no puede seguir siendo postergada. En ello hemos involucrado todo nuestro empeño.

A lo largo de nuestra vida como nación, los costarricenses siempre han encarado con sabiduría los momentos cruciales de la historia, con un gran espíritu de unidad nacional. Ahí radica el éxito de las decisiones adoptadas, nuestra estabilidad política, económica y social, y los logros significativos forjados en ciento ochenta y dos años de vida independiente.

Recomendaciones

Los diputados y las diputadas, así como los asesores externos integrantes de esta Comisión, firmantes del presente informe, recomiendan al Plenario Legislativo:

- Acoger, para el trámite de primer debate, el proyecto de ley denominado Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, que se adjunta.
- Otorgar un trámite preferencial al mencionado proyecto, de modo que sin sacrificar una amplia y participativa discusión de sus contenidos, no se retarde de manera injustificada, ya que ello agravaría la situación fiscal del país, el logro de una mayor justicia tributaria y el establecimiento de las bases para el desarrollo moderno de la sociedad costarricense.
- Asignar a la Comisión de Control del Ingreso y el Gasto Públicos, la responsabilidad de vigilar el estricto cumplimiento de las obligaciones establecidas en este proyecto y darle seguimiento, una vez que la iniciativa haya sido promulgada como ley de la República; para tal efecto, el Ministerio de Hacienda deberá presentar informes semestrales respecto de lo ordenado.
- Crear una Comisión en condiciones similares a esta Comisión Mixta Fiscal a efecto de que puedan profundizar sobre los temas de Mejora en la Calidad del Gasto y Reactivación.

9 de diciembre del 2003

Mario Redondo Poveda	Bernal Jiménez Monge
Epsy Campbell Barr	Margarita Penón Góngora
Nury Garita Sánchez	Olman Vargas Cubero

DIPUTADOS

Ulises Blanco Mora	Doris Osterlof Obregón
Álvaro Ramírez Bogantes	Victor Morales Zapata
Rodrigo Aguilar Arce	Albino Vargas Barrantes
Enrique Acosta Granados	Alberto Dent Zeledón

ASESORES EXTERNOS

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA
DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

LEY PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL

EXPEDIENTE N° 15.516

DE VARIOS SEÑORES DIPUTADOS

9 DE DICIEMBRE DEL 2003

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA
DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL

TÍTULO I

Disposiciones generales

CAPITULO ÚNICO

Objetivos y principios

SECCIÓN ÚNICA

Artículo 1°—**Objetivos.** La presente Ley tiene como objetivo principal la solución estructural al desequilibrio de las finanzas públicas mediante la mejora en la calidad del gasto, la reactivación económica, la eficiencia y el fortalecimiento de la administración tributaria, así como de una mayor justicia y equidad tributaria; en beneficio de nuevas alternativas de desarrollo económico para el bienestar de los costarricenses.

TÍTULO II

Mejora en la calidad del gasto público

CAPÍTULO I

Comisión nacional de evaluación de las instituciones y programas del sector público

SECCIÓN I

Comisión nacional de evaluación de las instituciones y programas del sector público

Artículo 2°—**Creación.** Créase por un período de dieciocho meses la “Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas del Sector Público”, la cual será designada por la Asamblea Legislativa, a propuesta de la Comisión de Nombres, en el transcurso de los 30 días naturales siguientes a la aprobación de esta Ley.

Artículo 3°—**Composición.** Estará compuesta por siete ciudadanos de reconocida honorabilidad y espíritu de servicio público, conocimiento y experiencia en la administración pública y/o reforma del Estado, y/o administración de empresas, y/o instituciones de bienestar social.

Los miembros que la integran harán su labor ad-honorem, con absoluta independencia política y administrativa.

Artículo 4°—**Objetivos.** Dicha Comisión tendrá como objetivos estudiar, evaluar y recomendar acciones en materia de rediseño, fusión, eliminación o permanencia de Instituciones o Programas del Sector Público, para lo que proporcionará a la Comisión de Control del Ingreso y Gasto Público Informes de Avance trimestral y un informe final al concluir el período para el que fue creada.

Artículo 5°—**Dotación de recursos y secretaría técnica.** La Asamblea Legislativa proveerá a esta Comisión de los recursos humanos y materiales necesarios para la conformación de una Secretaría Técnica y el buen desempeño de su labor.

Artículo 6°—**Suministro de información.** El Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Planificación y Política Económica y las demás instituciones públicas suministrarán a esta Comisión información veraz, confiable y oportuna que esta requiera para el cumplimiento de sus objetivos.

CAPÍTULO II

Creación del sistema general de transparencia y rendición de cuentas en el estado costarricense

SECCIÓN I

Disposiciones generales

Artículo 7°—**Objeto y marco de aplicación de esta Ley.** La creación del Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas es de orden público e interés social y tiene por objeto:

- Crear y establecer conforme lo ordena el artículo 11 de la Constitución Política el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas en el Estado Costarricense.
- Establecer el marco para regular y prever la creación gradual de otros mecanismos.

El ámbito de aplicación del Sistema será el referido al artículo 11 de la Constitución Política.

(i) Artículo 8°—**Componentes funcionales y orgánicos del Sistema.** Serán componentes funcionales del sistema general de transparencia y rendición de cuentas: la red nacional de información de la gestión y el desempeño público institucional, que será el mecanismo de transparencia del sistema; las auditorías de calidad, la carta de derechos ciudadanos y el código de conducta para funcionarios y funcionarias públicas.

Asimismo, serán componentes orgánicos del sistema la administración tal y como la define el artículo 8°, el Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas, las entidades de control vertical y horizontal, a saber, la Defensoría de los Habitantes y la Contraloría General de la República, así como la ciudadanía.

(ii) Artículo 9°—**Objetivos del Sistema.**

- Fortalecer la democracia, mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada.
- Consolidar el derecho ciudadano a conocer y a vigilar sobre el uso que se hace de los recursos públicos.
- Vigilar las acciones de los gobernantes y funcionarios públicos para responsabilizarlos por sus acciones a nivel de logros y alcances así como de fracasos u omisiones.
- Fortalecer la gestión pública aprendiendo de la experiencia.
- Promover una ética de la función pública.
- Combatir la corrupción.
- Alcanzar una mayor transparencia en la actuación de los y las funcionarios públicos, la gestión de las instituciones y poderes del Estado de cara a la ciudadanía.
- Generar procesos participativos con las instituciones y ciudadanía.

(iii) Artículo 10.—**Principios rectores del sistema.**

- Transparencia:** información clara confiable, eficiente y oportuna sobre diseño, gestión y resultados de la política pública.
- Integralidad:** Correcto y adecuado desempeño de la gestión de los fondos públicos.
- Imparcialidad:** Trato igualitario del sistema hacia los ciudadanos y ciudadanas.
- Universalidad:** Acceso igualitario y amplia difusión de la información del sistema a los y las ciudadanas.
- Confiabilidad:** Credibilidad del sistema.
- Autonomía:** independencia de la función técnica del poder político.
- Continuidad:** Sistemas permanentes de planificación, seguimiento y evaluación de la gestión de fondos públicos.

SECCIÓN II

Creación, rectoría, competencias y función

Artículo 11.—**Creación y rectoría.** Se crea el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas bajo la rectoría de un Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas, en adelante el Consejo.

Este Consejo será un órgano adscrito a la Contraloría General de la República, integrado por el Contralor General de la República, el Defensor de los Habitantes, el Ministro de Planificación, y dos representantes de la ciudadanía. Los representantes de la ciudadanía serán electos por la Asamblea Legislativa por un período de tres años, quien tomará en cuenta, entre otras postulaciones, las que realice la Defensoría de los Habitantes. Los dos representantes de la ciudadanía no podrán pertenecer a una misma organización o sector social. Los integrantes de este Consejo no percibirán dietas ni ninguna remuneración.

El Consejo contará con una secretaría ejecutiva cuyas funciones se dispondrán en el reglamento de esta Ley. Dicho órgano estará a cargo de un director nombrado por la CGR en consulta con los otros miembros del Consejo.

Artículo 12.—**Funciones del Consejo.** El Consejo será coadyuvante de los órganos existentes para fortalecer el régimen de responsabilidad en la gestión pública, y tendrá las siguientes facultades.

- Recolectar la información pertinente en las instituciones públicas que le permitan facilitar los procesos de evaluación y fiscalización de la gestión pública.
- Recomendar a los entes competentes aplicar las sanciones en el marco del ordenamiento jurídico existente, y las acciones correctivas para el mejoramiento de la gestión pública.
- Articular acciones institucionales que permitan sentar responsabilidades por los actos de las y los funcionarios públicos en dicha gestión, tanto a nivel de logros y alcances como de fracasos u omisiones en dicha gestión; y colaborar para que dichas responsabilidades culminen en los premios, castigos y mecanismos correctivos de la gestión pública pertinentes.
- Publicar los resultados del desempeño público en los ámbitos tanto presupuestarios como programáticos, y disponerlos a la ciudadanía, explicitando las características mínimas y comunes de las respuestas de la administración: veraz, oportuna, completa, responsable, verificable.
- Recomendar lineamientos y directrices en materia de rendición de cuentas a fin de cumplir con los objetivos del Sistema. Dichos lineamientos y directrices se dirigirán a la administración pública en sentido amplio tal como lo establece el artículo 7°, inciso a) de la presente Ley, para su conocimiento, aprobación y aplicación respectivos, sin perjuicio de las limitaciones legales y constitucionales pertinentes.
- Propiciar por medio de sus integrantes la creación de mecanismos de coordinación necesarios, para la ejecución de los objetivos del Sistema.
- Recomendar lineamientos y directrices al Ministerio de Planificación y Política Económica sobre las características y cobertura de la Red Nacional de Información del Desempeño Público-Institucional creada en esta Ley.
- Velar por el cumplimiento de la presente Ley.

SECCIÓN III

Funciones de la Secretaría Ejecutiva

Artículo 13.—**Funciones de la Secretaría Ejecutiva.**

- Elaborar y proponer al Consejo las recomendaciones de lineamientos y directrices a que se refieren los incisos e) y g) del artículo 13.
- Divulgar en el ámbito nacional, la existencia y funcionamiento del Sistema Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas.
- Realizar evaluaciones respecto al cumplimiento de los objetivos del Sistema, debiendo remitir los informes al Consejo.
- Velar por el cumplimiento de los lineamientos que en materia de rendición de cuentas sean aprobados conforme lo dispuesto en el inciso e) del artículo 11 anterior.
- Divulgar los resultados del desempeño público y ponerlos a disposición de la ciudadanía.
- Las demás funciones que le encomiende el Consejo, siempre que estas funciones tengan relación directa con el objeto de este sistema.

SECCIÓN IV

Red nacional de información del desempeño público-institucional

(i) Artículo 14.—**Creación.** Créase la Red Nacional de Información de la Gestión y el Desempeño Público-Institucional, en adelante la Red, como mecanismo de sistematización de la información de la gestión pública aplicable al ámbito presupuestario y programático.

(iv) Artículo 15.—**Administración de la Red y sus facultades.** La Red operará bajo la autoridad del Ministerio de Planificación y Política Económica (MIDEPLAN), de conformidad con los lineamientos y directrices establecidos por el Consejo Nacional de Rendición de Cuentas.

El MIDEPLAN deberá remitir informes periódicamente ante el Consejo para su adecuada integración y coordinación con el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas.

En lo pertinente, y para el adecuado desempeño de la Red, el MIDEPLAN coordinará con el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de la Presidencia.

El MIDEPLAN, en la función de Autoridad de la Red de Información, tendrá las siguientes facultades:

- Armonizar los diferentes sistemas de información relativos al desempeño público existentes en la administración pública.

- b. Consolidar información de la gestión pública ahora existente, como la generada por el SINE y la Contraloría General de la República, y otra existente o que se genere en el futuro o por esta misma Ley como las auditorías ciudadanas y de calidad.
- c. Emitir las normas correspondientes que establezcan los mecanismos de información a las instituciones.

(v) Artículo 16.—**Contenidos del sistema de información.** La información será selectiva, estratégica y presentada en un formato adecuado a las necesidades de las audiencias institucionales y ciudadanas a las que van dirigidas.

La información debe basarse en indicadores vinculados con políticas de Estado, políticas públicas, Plan Nacional de Desarrollo, programas, proyectos, fuentes de financiamiento, asignación de recursos, acciones de ejecución, de seguimiento, de control, evaluación e impacto.

(vi) Artículo 17.—**Financiamiento.** El Ministerio de Planificación y Política Económica incorporará en su presupuesto anual los recursos necesarios para la creación y funcionamiento del sistema.

SECCIÓN V

Otros mecanismos de rendición de cuentas

Artículo 18.—**Sistemas de calidad.** Las instituciones relacionadas en el artículo 11 de esta Ley diseñarán e implementarán un sistema de gestión de la calidad tomando como premisa fundamental para la concepción y desarrollo de cualesquiera sistemas de organización.

Artículo 19.—**Auditorías de calidad.** Se crean las auditorías de calidad como una nueva función de las auditorías institucionales internas.

Las Auditorías de Calidad son instrumentos que permiten determinar mediante un examen sistemático e independiente la calidad del servicio público brindado.

Las instituciones relacionadas en el ámbito de aplicación de esta ley, deberán incorporar gradualmente la realización de Auditorías de Calidad en sus procesos y productos de trabajo.

Artículo 20.—**Carta de derechos de los y las ciudadanas.** La Defensoría de los Habitantes creará la carta de los derechos ciudadanos como instrumento de control ciudadano, cuyos objetivos serán sistematizar, visibilizar y divulgar los distintos derechos ciudadanos contemplados en la Constitución Política y el ordenamiento jurídico costarricense.

Artículo 21.—**Código de conducta de los y las funcionarias del Estado.** Establécese el Código de conducta de los y las funcionarias del Estado como un instrumento de cumplimiento obligatorio para los y las funcionarias públicas.

El Poder Ejecutivo, en consulta con el Servicio Civil, la Procuraduría General de la República y de la Defensoría de los Habitantes, elaborará este Código y lo enviará a la Asamblea Legislativa, para su aprobación. El Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas deberá hacerlo de conocimiento público.

Artículo 22.—**Financiamiento de los otros mecanismos de rendición de cuentas.** Las instituciones encargadas de la creación de los mecanismos de rendición de cuentas deberán incluir en sus presupuestos anuales los recursos necesarios para la creación y funcionamiento de los respectivos sistemas.

CAPÍTULO III

Pérdidas del Banco Central de Costa Rica y el proceso de dolarización de los depósitos

SECCIÓN ÚNICA

Reducción de las pérdidas del Banco Central y dolarización de los depósitos

Artículo 23.—**Plan de acción.** El Banco Central de Costa Rica en un término improrrogable de tres meses a partir de la publicación de la presente Ley, pondrá en conocimiento de la Comisión Permanente de Asuntos Económicos de la Asamblea Legislativa un Programa financiero que ejecutará, para eliminar, en un plazo máximo de cuatro años, su posición deficitaria así como una reducción del proceso de dolarización de los depósitos en el Sistema Bancario Nacional.

Este Plan deberá contener metas claras de reducción de las pérdidas, de tal forma que su rebaja sea de por lo menos un 20% por año. Además deberá contener las acciones de política monetaria y cambiaria que la Institución tomará, en congruencia con el objetivo antes indicado.

El Banco Central de Costa Rica presentará a la Asamblea Legislativa informes semestrales sobre el avance en el desempeño de ese programa. De ser necesario el Banco Central por medio del Poder Ejecutivo, podrá presentar a la Asamblea Legislativa un proyecto de Ley con las modificaciones legales que requiera para la consecución de los objetivos descritos, incluyendo instrumentos adicionales de política monetaria y cambiaria.

El Consejo de Gobierno será responsable de velar por el cumplimiento de la concreción del plan, así como de su ejecución.

CAPÍTULO IV

Sistema Nacional de Pensiones

SECCIÓN ÚNICA

Comisión Evaluadora del Sistema de Pensiones

Artículo 24.—**Creación.** Créase una Comisión Interinstitucional para la evaluación y reforma del Sistema Nacional de Pensiones, integrada por un funcionario de la Caja Costarricense de Seguro Social, uno de la Superintendencia de Pensiones, un representante de la Asociación de Operadoras de Pensiones, un representante de las Cámaras Patronales, y un representante de los trabajadores, estos últimos nombrados por el Consejo de Gobierno. Esta Comisión deberá estudiar, elaborar y presentar un proyecto de ley para modificar integralmente el sistema nacional de pensiones.

La Comisión tendrá un plazo de un año para estructurar la propuesta sobre pensiones, normalizar los beneficios de los regímenes con cargo al Presupuesto y armonizar los regímenes complementarios que se mantengan y/o se propongan.

CAPÍTULO V

Regulación y transferencia de recursos del estado

SECCIÓN I

Regulación y transferencia

Artículo 25.—**Regulación de compras del Sector Público.** Con la finalidad de racionalizar el gasto público destinado a la atención de la salud y mejorar la calidad y la oportunidad de los servicios de salud, la Caja Costarricense del Seguro Social deberá crear y poner en funcionamiento en un plazo de tres años, un sistema de contabilidad de costos que permita evaluar las decisiones de compra que se deban hacer al sector privado frente a la producción directa, así como un sistema de información sobre las necesidades poblacionales que permita asignar los recursos en función de dichas necesidades. El Presidente Ejecutivo de la CCSS deberá rendir cuentas del cumplimiento de este artículo. El Ministerio de Salud en su condición de ente rector, deberá velar por el cumplimiento de ese plazo.

Artículo 26.—**Transferencia de recursos de Fodesaf.** El Ministerio de Hacienda deberá presupuestar y girar efectivamente la totalidad de los fondos establecidos en el artículo 15 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, de forma gradual en un plazo no mayor de tres años a partir de la vigencia de la Ley de Pacto Fiscal. Para tal efecto el Poder Ejecutivo podrá condicionar la transferencia de los recursos que no se están girando actualmente desde el Ministerio de Hacienda al Fodesaf, al desarrollo de un proceso gradual de revisión, evaluación y reformulación de los actuales programas de asistencia y promoción social y de cambio institucional del propio Fondo, de manera que los recursos disponibles sean utilizados con eficiencia y eficacia para el combate de los distintos tipos de pobreza.

TÍTULO III

Reactivación económica

CAPÍTULO ÚNICO

Educación y seguridad de bienes inmuebles

SECCIÓN I

Educación para el desarrollo social y la reactivación económica

Artículo 27.—**Financiamiento.** El seis por ciento (6%) del PIB asignado constitucionalmente al financiamiento a la Educación será paulatinamente incrementado a un 8%, de la siguiente forma:

Una vez que la "carga tributaria", entendida como los ingresos tributarios divididos entre el PIB del mismo año, alcance un 16%, el Gobierno destinará un mínimo del siete por ciento (7%) del PIB a los gastos en Educación. Si la "carga tributaria" llegara a alcanzar un veinte por ciento (20%), la obligación del Ejecutivo será destinar un mínimo del ocho por ciento (8%) del PIB al Presupuesto de la Educación Pública Superior, Media, Primaria, Preescolar y Tecnológica, todo de conformidad con los resultados del artículo 23 del presente capítulo.

El Ministerio de Hacienda deberá incluir en el presupuesto para el 2005 la totalidad de los recursos correspondientes a la asignación constitucional de 6% del PIB para la Educación, acorde con lo dispuesto por el artículo 78 de la Constitución Política.

La diferencia entre lo incluido en el presupuesto del 2003 y el monto del seis por ciento (6%) por incluir en el presupuesto del 2005, de conformidad con las metas establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo y en la Agenda Nacional de la Niñez y Adolescencia, tendrá como objetivo principal equiparar progresivamente en un plazo de cinco años el diez por ciento (10%) de los centros educativos de primaria y secundaria que se encuentran en condiciones de mayor inequidad, con el diez por ciento (10%) que se encuentre en las mejores condiciones.

Para lograr el cumplimiento de este artículo se considerarán al menos los siguientes objetivos: a) disminuir las tasas de deserción; b) aumentar la cobertura de la educación preescolar; c) aumentar la aprobación de las pruebas nacionales; d) mejorar el acceso a materias especiales; e) garantizar los apoyos educativos en secundaria por medio de comedores escolares, becas, bonos y transporte; f) eliminar brechas entre la educación urbana y rural; g) aumentar la cobertura y disminuir la exclusión en secundaria, sobre todo en los cantones de menor desarrollo relativo; h) construir colegios en zonas de difícil acceso; i) introducir la educación bilingüe en escuelas y colegios; j) eliminar dobles y triples jornadas; k) mejorar y ampliar la infraestructura de los centros educativos (remodelación, construcción de nuevas aulas y baterías sanitarias); l) dotar a las escuelas y colegios de material didáctico y de púpitres; m) incrementar los cursos de actualización profesional y Capacitación para los docentes; n) equiparar a un mayor número de centros educativos, de laboratorios de informática; ñ) reducir el número de estudiantes por aula; o) aumentar la cobertura del programa de telesecundaria.

Artículo 28.—**Sanciones.** Corresponderá al Ministro de Hacienda la obligación de incluir en el Presupuesto anual, las rentas en el artículo 78 de la Constitución Política y garantizar su pago efectivo completo.

El incumplimiento de cualquiera de estos deberes acarreará en su contra las responsabilidades de ley. Penalmente esta conducta será constitutiva del delito de incumplimiento de deberes previsto en el artículo 332 del Código Penal.

Razones de índole fiscal no podrán ser alegadas por el Ministro de Hacienda como causa de justificación para incumplir esta disposición.

Artículo 29.—**Programa Nacional de Educación.** El Consejo Nacional de Educación, el Conare y el INA conjuntamente, formularán a partir del año 2004 un "Programa Nacional de Educación", cuyos objetivos deberán ser congruentes con los requerimientos de capital

humano del Plan Nacional de Desarrollo y la Agenda Nacional de la Niñez y Adolescencia. Este Programa comprenderá todos los niveles de la educación orientada claramente a desarrollar una educación de excelencia que permita promover el desarrollo integral de la persona y la formación humana en valores, fortaleciendo la formación tecnológica y administrativa necesaria para el fomento de la producción y la productividad. "El Plan Nacional de Educación" comprenderá al menos lo siguiente:

- a. Proyectos de becas locales y al exterior, tanto para educandos como para educadores.
- b. Acciones para solucionar la falta de infraestructura, eliminación de las brechas educativas existentes entre la educación privada y la pública, y dentro de ésta última, la de educación urbana y la rural, bajo la tesis de que el sistema educativo costarricense debe alcanzar los estándares internacionales.
- c. Acciones para motivar el interés de los estudiantes de escuelas y colegios en los programas de educación bilingüe.
- d. Acciones para mejorar los medios de transporte, el combate a la deserción estudiantil, al exceso de estudiantes en cada aula.
- e. Acciones para mejorar la falta de instrumentos pedagógicos, libros, equipos informáticos y otros instrumentos modernos de enseñanza.
- f. Acciones para facilitarles el acceso a la educación a las personas con discapacidad.
- g. Acciones para universalizar la educación preescolar.
- h. Programas de la educación abierta.
- i. Acciones para apoyar el programa de evaluación de los aprendizajes.
- j. Acciones para apoyar la educación indígena.
- k. Acciones para apoyar la educación integral de la expresión de sexualidad humana y la equidad de género.
- l. Apoyo al programa de educación técnica.

SECCIÓN II

Inscripción definitiva de terrenos en zonas de desarrollo urbano reconocidas

Artículo 30.—**Creación.** Créase el programa de "Inscripción definitiva" de viviendas de los beneficiarios del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, como medida administrativa que será aplicada únicamente a efecto de solucionar los problemas de inscripción de las titulaciones que se realicen sobre terrenos del Estado a favor de particulares, por cualquier título que se transfiera el dominio.

Artículo 31.—**Ejecución.** Para el desarrollo de dicho programa el Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo designará una unidad interdisciplinaria, integrada por funcionarios de la institución, que se encargará de llevar a cabo todas las labores propias del programa.

Artículo 32.—**Logística.** Para la inscripción de los documentos el Registro Nacional, el INVU dispondrá de un partido único, y por ello se autoriza a ambas instituciones la celebración de convenios para apoyo logístico.

Artículo 33.—**Topografía y catastrado.** En caso de que el INVU requiera la contratación de servicios topográficos para el levantamiento e inscripción de los planos los honorarios respectivos serán del cincuenta por ciento (50%) de la tarifa estipulada por el Colegio de Ingenieros y Arquitectos, lo cual deberá realizarse por los procedimientos que correspondan conforme a la Ley de la Contratación Administrativa.

Artículo 34.—**Cabida.** El Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo podrá ampliar, sin la restricción del artículo 13 de la Ley de Informaciones Posesorias, N° 4545, del 7 de abril de 1970 y sus reformas, y en el tanto que sea estrictamente necesario, la cabida de las áreas de las fincas inscritas a su nombre.

Artículo 35.—**Beneficiarios.** En los casos de asentamientos consolidados donde existan construcciones en firme y únicamente se requiera la titulación a nombre de los poseedores, el Instituto podrá otorgar el título respectivo a favor de ambos cónyuges o convivientes, siempre y cuando, las familias correspondientes no posean bienes inmuebles inscritos a su nombre.

Artículo 36.—**Formalización.** Para la formalización de las escrituras y la inscripción en el registro, se autoriza al departamento legal del IDA, el cual deberá actuar en coordinación con el INVU en los casos que le competen a este último. Dicha formulación cartularia no devengará honorarios.

Artículo 37.—**Visado municipal.** Para el trámite de visado municipal de las segregaciones realizadas dentro del programa de titulación, la Municipalidad tendrá el plazo de diez días para pronunciarse, vencido el cual se aplicará lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley de Protección al Ciudadano frente al exceso de requisitos y trámites administrativos, N° 8220, del 4 de marzo del 2002.

Artículo 38.—**Multas.** Exonerarse los documentos actualmente anotados sobre las fincas propiedad del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, del pago de toda multa.

Artículo 39.—**Áreas individualizables.** Cuando existan áreas individualizables de fincas que presenten anotaciones y que puedan ser objeto de titulación, se autoriza al Registro Nacional la inscripción mediante finca independiente de dichas áreas.

Artículo 40.—**Parques.** Autorízase al Instituto a ceder, y a las municipalidades a recibir, aquellas áreas de reserva de proyectos del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo para efectos de que se protejan como áreas de parque.

Artículo 41.—**Conmutación por servicios públicos.** Autorízase al Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo a ceder, directamente, de las áreas de servicios comunales, la porción de terreno equivalente a favor de instituciones públicas que otorguen servicios de seguridad.

Artículo 42.—**Diseños de sitio.** Autorízase al Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo la modificación de los diseños de sitio, y por tanto al cambio de áreas públicas invadidas por otras áreas para efectos de vivienda. Lo anterior aplicará con la sola gestión del interesado.

Artículo 43.—**Condonación.** Autorízase al Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo la condonación de las deudas inferiores a cincuenta mil colones que se encuentren en estado de morosidad a la fecha de la promulgación de la ley que correspondan a programas de interés social.

SECCIÓN III

Proceso de trámite y formalización de titulación de propiedades a través del Instituto de Desarrollo Agrario

Artículo 44.—**Cumplimiento.** Con el propósito de mejorar la seguridad jurídica de la tenencia de la tierra, quedan autorizadas las municipalidades, todas las instituciones públicas, ministerios y empresas del Estado a colaborar entre sí para el fiel cumplimiento de esta Ley.

Artículo 45.—**Costos.** Los costos deben ser cubiertos por el Instituto de Desarrollo Agrario o por el Instituto de Vivienda y Urbanismo según sea el caso, trasladándolos directamente a cada beneficiario. Cada una de las instituciones anteriormente señaladas solo podrá gravar los títulos otorgados por obligaciones que tenga el propietario con dicha Institución, ya sea como producto de las gestiones del título o de otras obligaciones contraídas con anterioridad. Todos los trámites quedarán exonerados de todo tipo de tributo y para hacer las diligencias de titulación e inscripción registral las Instituciones mencionadas podrán contratar a terceras personas, en cuyo caso, los honorarios serán el cincuenta por ciento (50%) de lo establecido en las tarifas ordinarias, estipuladas por el Colegio de Ingenieros y Arquitectos.

Artículo 46.—**Requisitos.** Para que los usuarios se beneficien de los objetivos de esta Ley deberán cumplir con los siguientes requisitos, sin menoscabo de otras disposiciones contenidas en otras leyes:

- a) Hacer una solicitud por escrito ante el IDA, si es persona física, anotar el nombre completo, número de cédula, calidades y dirección exacta. Si es una persona jurídica, una certificación de la personería jurídica y dirección exacta del apoderado general. Si la propiedad es de varias personas, todas deben anotarse en la solicitud.
- b) Presentar plano de la propiedad debidamente certificado por el Catastro. Si no lo tiene, solicitar este servicio al IDA.
- c) Presentar una declaración jurada, comprendiendo la responsabilidad de esta. En ella debe describir a nivel de detalle de cómo y desde cuándo es poseedor de la tierra. También debe hacer una descripción del terreno por titular, especificando en detalle la extensión del tipo de uso actual, características del terreno y descripción de sus colindantes. Asimismo, puede adjuntar las pruebas que crea convenientes.
- d) Presentar una declaración jurada autenticada por un abogado de por lo menos tres testigos mayores de edad y con facultades mentales en condiciones normales, donde declaren que conocen el terreno y al poseedor por más de diez años y que no existen conflictos sobre el fundo en precario. Si el solicitante no tiene los honorarios para el abogado, puede acudir con los testigos a los abogados del IDA. En cuyo caso, el costo de este servicio sería sumado al costo del título y cobrado al beneficiario.
- e) Presentar un escrito firmado por al menos dos colindantes en que den testimonio de reconocer la propiedad y al interesado como legítimo dueño y que están de acuerdo en que se conceda la escritura solicitada. Este documento debe estar autenticado por un abogado.
- f) Si la propiedad está en reservas protegidas por leyes o decretos que no sean parques nacionales ni reservas biológicas, el área de conservación que administra la reserva, deberá certificar que el poseedor ha hecho un uso adecuado de su derecho de propiedad.
- g) En caso de tratarse de una solicitud de escritura en lotes urbanos, el IMAS o el INVU deben extender una certificación que el solicitante necesita el lote para su vivienda y tiene más de 10 años de posesión en forma pública quieta y pacífica y en calidad de dueño. Además, el plano debe estar visado por la Municipalidad del cantón respectivo.
- h) Si la finca a inscribir contara con un proceso de perpetua memoria resuelto por un juez competente, solo bastará presentar una certificación del mismo y cumplir con estipulado en los incisos a) y b), el solicitante quedará exento de la presentación de lo estipulado en los demás incisos de este artículo.

Artículo 47.—**Inspección y características.** Cuando se trate de fincas cuya área sea mayor a las cincuenta hectáreas, el IDA realizará una inspección, esta sea que correrá por cuenta del interesado y que pagará cuando el título esté listo para ser inscrito. En caso que la finca a inscribir haya recibido o esté recibiendo pago de incentivos de conservación de los aportados por el Gobierno, bastará con una certificación del Fonaffo, en cuyo caso no es necesaria la inspección. El IDA puede convocar a los testigos si existe dudas sobre la veracidad de los documentos o datos aportados.

Artículo 48.—**Resolución y publicación.** Una vez entregado todos los documentos, el IDA dispondrá de 15 días hábiles para resolver, y de ser positiva la gestión, publicará un edicto en el diario oficial, concediendo 8 días calendario para atender reclamos. Si transcurrido el tiempo dispuesto no aparecen oponentes, el IDA procederá por medio de sus notarios a inscribir el título en el Registro Público.

Artículo 49.—**El título.** El título concedido bajo el amparo de esta Ley, tendrá vigencia desde el momento de su inscripción para todos los efectos comerciales y civiles, quedando un término de un año para que, si aparecen terceros interesados que crean que se afectaron sus derechos legítimos de posesión o de propiedad, puedan, apelar esta resolución ante los tribunales agrarios de la jurisdicción respectiva. En dicho caso, el título quedará suspendido y serán los tribunales agrarios los que determinen quien es el legítimo dueño.

Artículo 50.—**Oponente.** Si en el término de los ocho días a que se refiere el artículo 48 apareciera un oponente, cuyos argumentos debe razonar en un documento escrito, el IDA enviará toda la documentación

al tribunal agrario de la jurisdicción donde esté ubicado el terreno por escriturar. De oficio, los tribunales agrarios deben proceder a notificar a las partes y a instruir el debido proceso de litigio agrario. Hasta que los tribunales decidan, el IDA suspenderá el acto y luego lo continuará a favor del legítimo propietario que determine el juez, solo si el interesado vuelve formalizar la solicitud en cuyo caso no debe aportar la documentación requerida en esta Ley, sino solo la certificación de la sentencia.

SECCIÓN CUARTA

Desabastecimientos y contingentes

Artículo 51.—Para garantizar la transparencia y la debida rendición de cuentas los Contingentes de Importación derivados de los casos de Desabastecimientos como de las negociaciones comerciales bilaterales o multilaterales que haya suscrito o suscriba el país en el futuro, deben adjudicarse de conformidad con el Reglamento que al efecto elaborará el Poder Ejecutivo donde se establecerá el instrumento idóneo para una distribución transparente y equitativa entre todos los potenciales interesados.

TÍTULO IV

Eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria

CAPÍTULO ÚNICO

Fortalecimiento de la Administración Tributaria

SECCIÓN

Creación, objetivos y funciones

Artículo 52.—**Creación y naturaleza jurídica.** Créase la Dirección Nacional de Tributos, cuyo nombre podrá abreviarse con las siglas DNT, como un órgano técnico especializado de desconcentración mínima, dependiente del Ministerio de Hacienda, sin posibilidades de avocación ni de revisión de las competencias técnicas específicas, definidas en esta Ley por parte del superior jerárquico. La DNT es el asesor obligado en la administración de tributos, que integrará bajo un solo órgano las dependencias encargadas de la administración tributaria.

Artículo 53.—**Finalidad.** La DNT tendrá como finalidad la administración del sistema tributario. A estos efectos tendrá a su cargo las competencias relativas a las funciones de gestión, recaudación, fiscalización, liquidación de los tributos, trámite y fiscalización de exenciones tributarias, la asistencia al Ministro de Hacienda en el diseño y evaluación de la política tributaria, así como en la evaluación de la gestión tributaria. Para tales efectos asume las funciones de las actuales Direcciones Generales de Tributación, de Aduanas, de Hacienda y de la Policía de Control Fiscal. Podrá bajo delegación del Ministro de Hacienda, realizar convenios con las municipalidades y otros entes públicos y privados, para la recaudación de los tributos.

Artículo 54.—**Objetivos.** La DNT tendrá los siguientes objetivos:

- Hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el artículo 18 de la Constitución Política en la proporción y medida establecida por las leyes, por medio de una organización adecuadamente dotada con recursos materiales, tecnológicos y humanos idóneos para la naturaleza y responsabilidad de las funciones tributarias.
- Promover una cultura tributaria para la convivencia republicana y democrática y el fomento de la riqueza nacional.
- Mejorar la recaudación y reducir las brechas de incumplimiento fiscal de conformidad con la legislación vigente y con estricto apego a los principios de responsabilidad, debido proceso, imparcialidad administrativa y buena calidad del servicio al contribuyente.
- Desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario sea aplicado en forma justa, general y eficaz a todos los contribuyentes mediante los procedimientos de gestión, recaudación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria.
- Promover el cumplimiento voluntario de los administrados en el mayor número posible, racionalizando y simplificando los procesos, estableciendo y manteniendo aquellos servicios que reduzcan los costos al contribuyente y le faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Promover los mecanismos de rendición de cuentas acerca de los resultados de su gestión.

Artículo 55.—**Funciones.** Para el cumplimiento de sus objetivos, la DNT tendrá las siguientes competencias y atribuciones:

- Hacer recomendaciones y elaborar anteproyectos acerca de los cambios normativos necesarios para mejorar la administración tributaria, para someterlos a conocimiento del Ministerio de Hacienda.
- Proponer al Ministerio de Hacienda modificaciones a su estructura orgánica cuando se estime conveniente para la consecución de sus objetivos y el cumplimiento de sus fines, de conformidad con la normativa establecida en el Estatuto de Servicio Civil, Ley N° 1581, del 30 de mayo de 1953, y sus reformas, y conforme a los lineamientos del Ministerio de Planificación y Política Económica. Para tal efecto, deberá respetar las disposiciones de los tratados internacionales y comunitarios relativos a la materia técnica tributaria y aduanera.
- Elaborar y proponer modificaciones al sistema de recursos humanos que considere pertinentes.
- Elaborar su anteproyecto de presupuesto y someterlo a conocimiento del Ministro de Hacienda para el trámite correspondiente, todo de conformidad con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley N° 8131.
- Emitir recomendaciones a las instituciones y municipalidades que tengan entre sus funciones la administración de tributos, en el ámbito de competencia de la DNT. Asimismo, atender las solicitudes de avalúos administrativos y fiscales que los diversos

cuerpos legales confieren a la Dirección General de Tributación; para lo cual contará con el cuerpo especializado correspondiente; el costo administrativo lo asumirá la entidad solicitante.

- Estudiar, tramitar las exenciones tributarias de conformidad con los principios establecidos en esta Ley. Para estudiar y tramitar, interpretará restrictivamente con relación al beneficiario, las normas que otorguen exenciones.
- Fiscalizar y evaluar la gestión tributaria.
- Tramitar y procesar las declaraciones de tributos presentadas por los administrados, de conformidad con el ordenamiento y la jurisprudencia administrativa.
- Cualquier otra que le corresponda de conformidad con los Controles en el marco de sus competencias, los incumplimientos tributarios de los administrados y gestionar oportunamente las denuncias ante las autoridades competentes por los delitos tributarios generales y tributarios aduaneros.
- Facilitar y agilizar las operaciones de comercio internacional en el ámbito de sus competencias aduaneras.
- Aplicar la legislación interna tributaria aduanera, y la de los convenios y tratados comunitarios e internacionales que la Asamblea Legislativa haya aprobado, con estricto apego al principio de uniformidad.
- Rendir periódicamente y públicamente cuentas acerca de los resultados de su gestión y en especial, del cumplimiento de sus objetivos. Deberá rendir estas cuentas al menos anualmente, junto con el informe preceptuado en el artículo 139, inciso 4) de la Constitución Política.
- Asistir e informar a los administrados acerca del contenido y alcance de las obligaciones tributarias, el estado de la tramitación de los procedimientos de los que sea parte y la identidad de las autoridades o personas al servicio de la administración quienes tramitan esos procedimientos.
- Establecer y mantener un sistema de información, respaldado, compatible y enlazado que permita identificar con eficiencia y eficacia los contribuyentes de cada impuesto, los montos cancelados, la base de los tributos para cada caso y las interrelaciones informáticas y estadísticas correspondientes.
- Administrar con estricta confidencialidad los datos de los administrados, frente a terceros, salvo que se trate de entes públicos con potestades de Administración Tributaria o Administraciones Tributarias de otros países con los que Costa Rica mantenga convenios de intercambio de información.
- Recomendar oportunamente, a su superior jerárquico los cambios necesarios en el ordenamiento jurídico, para cumplir con sus objetivos. Especialmente, aquellos requeridos para mejorar la administración y sus procedimientos, la recaudación tributaria, las garantías y servicios en favor de los administrados.
- Tramitar, oportuna y eficientemente, las sanciones administrativas que de acuerdo con la ley corresponda, con estricto apego a los principios de tipicidad y penalidad legales, inviolabilidad de la defensa, audiencia previa, estado de inocencia, no arbitrariedad ni confiscatoriedad, objetividad, revisión administrativa y judicial y celeridad.
- Dar publicidad a las normas aplicables para tributos en general y los aduaneros, a las resoluciones y consultas concretas, a la jurisprudencia jurisdiccional y administrativa, y a los documentos, libros y criterios de valoración a fin de promover una gestión facilitadora, transparente y segura jurídicamente.
- Mantener los controles oportunos y adecuados para impedir las intrusiones ilegales a los archivos de datos confidenciales administrados.
- Cualquier otra que le corresponda de conformidad con las leyes y sus reglamentos.

SECCIÓN II

Organización, dirección y administración

Artículo 56.—**Director Nacional de Tributos.** La DNT estará a cargo de un Director Nacional de Tributos, quien será nombrado de acuerdo con lo establecido en la presente Ley.

Artículo 57.—**Estructura administrativa.** Son dependencias de la DNT:

- La Dirección General de Tributación.
- La Dirección General de Aduanas.
- La Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria.
- La Policía de Control Fiscal.

Artículo 58.—**Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria.** La Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria dependerá administrativamente de la DNT y técnicamente del Ministro de Hacienda. Sus funciones serán las siguientes: asesorar al Ministro en todo lo referente a la materia tributaria-aduanera, diseñar y evaluar la política fiscal tributaria, evaluar la gestión tributaria y el buen uso y destino de los bienes exonerados y conocer e informar sobre todo proyecto de ley que trate de crear, modificar o suprimir rentas.

Artículo 59.—**Designación del Director Nacional y de los Directores Generales.** El Ministro de Hacienda deberá designar a un Director Nacional, quien tendrá a su cargo la administración general de la DNT.

El Director Nacional mediante terna, propondrá a su superior jerárquico el nombramiento de un Director General de Tributación, un Director General de Aduanas, un Director General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y un Director de la Policía de Control Fiscal.

Los directores generales actuarán cada uno en el ámbito de sus competencias, de conformidad con la normativa particular que los regula.

Artículo 60.—**Requisitos del Director Nacional de Tributos y de los Directores Generales.** El Director Nacional, los Directores Generales y el Director de la Policía de Control Fiscal, deberán tener como mínimo los siguientes requisitos:

- Ser costarricense por nacimiento o por naturalización.
- Grado académico mínimo de licenciatura o de maestría en una profesión afín con el giro de actividad de las direcciones correspondientes.
- Al menos tres años de experiencia demostrada en puestos ejecutivos y en el ejercicio de la materia tributaria y aduanera en organizaciones públicas o privadas.

Artículo 61.—**Atribuciones y deberes del Director Nacional.** El Director Nacional tendrá las siguientes atribuciones, y deberes:

- Someter ante su superior jerárquico, para firma y aprobación, los proyectos de reglamentos internos o sus modificaciones, que se requieran para el funcionamiento de la DNT.
- Gestionar el nombramiento de los funcionarios de la DNT.
- Organizar lo administrativo y fungir como superior jerárquico en materia laboral y aplicar el régimen disciplinario correspondiente, conforme a esta Ley y sus reglamentos. Cuando se trate de un despido, esta será acordada por el Ministro de Hacienda.
- Elaborar y ejecutar en coordinación con los Directores Generales, el Plan Estratégico plurianual y los Planes de Acciones y Objetivos anuales.
- Comunicar a su superior jerárquico los criterios técnicos sobre los proyectos de reglamento de las leyes tributarias y sus modificaciones para su presentación al Poder Ejecutivo.
- Elaborar las políticas generales y los planes de la DNT, sometiéndolos a la aprobación del Ministro de Hacienda.
- Proponer ante el Ministro de Hacienda la creación de dependencias auxiliares al Director Nacional orientados a asegurar la adecuada coordinación entre las direcciones generales.
- Dirigir la organización, operación y coordinación de todas sus dependencias para el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.
- Proponer a las autoridades competentes, previa aprobación del Ministro de Hacienda, la creación de plazas y servicios indispensables para el debido funcionamiento de la DNT.
- Planificar, organizar, dirigir, controlar y evaluar mediante estudios científicos la detección de necesidades de capacitación, con el propósito de formular, organizar y mantener los programas de trabajo pertinentes y satisfacer los objetivos y metas que haya fijado la DNT.
- Divulgar, informar y comunicar las actividades de la DNT a la sociedad civil.
- Planear, supervisar el plan estratégico de desarrollo tecnológico de la gestión tributaria interna.
- Desarrollar programas permanentes de investigación, capacitación, estudio y asesoramiento en las áreas tributarias. Para tal efecto podrá desarrollar mecanismos de coordinación y cooperación con otros centros nacionales e internacionales de formación en materia tributaria.
- Ejercer las demás atribuciones que le correspondan de conformidad con esta Ley, sus reglamentos y otras disposiciones legales que fueren aplicables.

Artículo 62.—**Atribuciones y deberes de los directores generales.** El Director de la Policía Fiscal, los Directores Generales de Tributación, de Aduanas y de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria, serán cada uno en el ámbito de sus competencias, los funcionarios de mayor jerarquía administrativa de la Dirección General a su cargo y los responsables ante el Director Nacional de la eficiente y correcta operación técnica, administrativa e informática de la DNT. Los Directores Generales, para efectos de las atribuciones, competencias y facultades que les brinda el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas, la Ley General de Policía y la normativa relacionada, se entenderán, respectivamente, como titulares de la Administración Tributaria. Las funciones inherentes a las competencias de cada Dirección se establecerán en el Reglamento de esta Ley.

Artículo 63.—**Impedimentos para ser Director Nacional o Directores Generales.** No podrán designarse como director nacional o directores generales de Tributación, Aduanas, de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y de la Policía de Control Fiscal:

- Las personas contra las que en los últimos diez años anteriores a su nombramiento, haya recaído sentencia judicial penal condenatoria por la comisión de un delito doloso.
- Quienes estén suspendidos o inhabilitados para el ejercicio de su profesión, así dispuesto por la autoridad competente.
- Las personas que no se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales, tanto en su calidad de persona física, como en relación con las personas jurídicas de las que sea su representante.
- Las personas que durante los últimos dos años hayan sido socias, propietarias o miembros de las juntas directivas de agencias aduanales o de oficinas especializadas que presten servicios de consultoría y asesoría en los campos aduanero, tributario tanto legal como fiscal.

El Ministro de Hacienda y el Director Nacional no podrán nombrar en puestos de confianza a quienes están ligados entre sí por matrimonio, unión de hecho o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado. Sin embargo, no será causal de remoción de un miembro del personal el que, con anterioridad a su designación, se nombró en dichos cargos a personas que tengan con él el parentesco mencionado o que llegue a ser pariente por afinidad de alguno de aquellos.

Artículo 64.—**Prohibiciones.** Los cargos de Director Nacional, de Director General de Tributación, de Aduanas, de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y el Director de Policía de Control Fiscal, están sujetos a las prohibiciones contenidas en el artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

SECCIÓN III

Régimen de personal

Artículo 65.—**Aplicación del Estatuto de Servicio Civil.** El régimen de personal de la DNT se regirá por lo dispuesto en el Título IV de la Ley 1581 Estatuto de Servicio Civil, adicionado por el artículo 93 de esta Ley.

SECCIÓN IV

Rendición de cuentas

Artículo 66.—**Rendición de cuentas.** El Ministro de Hacienda estará en la obligación de divulgar a la sociedad civil y presentar a la Comisión Permanente Especial de Control de Ingreso y Gasto Público de la Asamblea Legislativa, en los meses de enero y julio de cada año, un informe sobre el desempeño de la DNT que contemple al menos:

- Plan de objetivos.
- Cumplimiento de metas.
- Relación de la recaudación con el Producto Interno Bruto (carga tributaria).
- Avances cualitativos en la prestación de los servicios hacia los usuarios.
- Recaudación promedio por funcionario y retorno por colón invertido.
- Recaudación producida por las actuaciones de fiscalización.

Dicho informe deberá contener un análisis comparativo de los indicadores de la gestión tributaria de los últimos tres años.

SECCIÓN V

Defensa de los contribuyentes

Artículo 67.—**Creación.** Créase una instancia para la defensa de los derechos de los contribuyentes en la Defensoría de los Habitantes, la cual tendrá las atribuciones previstas en la Ley N° 7319, del 17 de noviembre de 1992, y sus reformas, así como las siguientes funciones específicas:

- Recibir las quejas, reclamos, denuncias y sugerencias de los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la DNT.
- Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a esta.
- Asesorar a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en el artículo 27 de la Constitución Política en el ámbito tributario.

SECCIÓN VI

Otras disposiciones

Artículo 68.—**Referencia normativa.** Las normas legales, reglamentarias y administrativas referentes a la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, la Policía de Control Fiscal y las que regulen aquellas actividades de la Dirección General de Hacienda, que se trasladen a la DNT, relativas a la administración de tributos, se entenderán referidas a la DNT.

Artículo 69.—**Marco legal.** La DNT se regirá para el ejercicio de sus funciones de gestión, recaudación, fiscalización y determinación tributarias por lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y por las leyes especiales que regulen los tributos que administre.

TÍTULO V

Impuesto sobre la renta

CAPÍTULO I

SECCIÓN ÚNICA

Disposición especial

Artículo 70.—Este título quinto contendrá las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta.

“LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I

Impuesto sobre renta de las personas físicas

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1°—Naturaleza del impuesto.

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

Artículo 2°—Objeto del impuesto.

1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta total en la cuantía de las reducciones y deducciones previstas en esta Ley.

Artículo 3°—Ámbito de aplicación. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio de Costa Rica, el cual se entenderá según la definición de la Constitución Política.

Artículo 4°—Normas internacionales. Lo establecido en la presente Ley se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado o pasen en el futuro a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución de Costa Rica.

Artículo 5°—Definición de “paraíso fiscal”. Para los efectos de las normas relacionadas con paraísos fiscales contenidas en la presente Ley, se entenderá por paraíso fiscal cualquier país o territorio no cooperante en el intercambio de información de trascendencia tributaria con nuestro país, o que se negare a suscribir convenios de intercambio de información con Costa Rica.

La calificación de paraíso fiscal podrá hacerse también respecto de algún régimen preferencial, en que su tributación general por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto regulado en esta Ley tenga una tarifa marginal superior, inferior al cuarenta por ciento (40%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas de esta Ley o que hayan sido incluidos oficialmente por la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en la lista de jurisdicciones no cooperantes.

La Administración Tributaria publicará previo al inicio o de cada periodo fiscal, la lista de paraísos fiscales de acuerdo con las definiciones anteriores.

Si un país o parte de su territorio de este tipo, accede al intercambio efectivo de información de trascendencia tributaria con Costa Rica, sin sujeción a secreto bancario o financiero, la Administración Tributaria podrá, discrecionalmente, levantar la calificación de paraíso fiscal.

Los sujetos por este impuesto y por los demás regulados en esta Ley, deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados como paraísos fiscales de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Artículo 6°—Definición de salario base. Cuando en esta Ley se haga referencia a la denominación “salario base” debe entenderse referida a la que se define en el artículo 2° de la Ley N° 7337, del 5 de mayo de 1993.

CAPÍTULO I**Aspectos materiales, personales y temporales del impuesto****SECCIÓN PRIMERA****Hecho generador y exenciones****Artículo 7°—Hecho generador**

1. Constituye el hecho generador de este impuesto la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente de conformidad con lo que establecen los siguientes incisos.
2. Componen la renta del contribuyente:
 - a. Las rentas del trabajo definidas en esta Ley.
 - b. Las rentas del capital definidas en esta Ley.
 - c. Las rentas de las actividades económicas definidas en esta Ley.
 - d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
 - e. Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.
3. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rentas del trabajo, del capital o de actividades económicas.

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

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

4. Con respecto de las rentas generadas fuera del territorio nacional, el hecho generador ocurre según se indica:
 - a. En relación con las rentas pasivas derivadas de capitales registrados de conformidad con lo que dispone el artículo 144 de esta Ley, con el devengo de las referidas rentas, las cuales formarán parte de la base imponible especial del contribuyente que establece el artículo 74 inciso 4) de esta Ley y se gravarán de conformidad con la tasa establecida en el artículo 50, inciso 3).
 - b. En relación con las rentas pasivas derivadas de capitales no registrados de conformidad con lo que dispone el artículo 144 de esta Ley, las mismas deberán de ser integradas a la base imponible general del contribuyente que establece el

artículo 37 de esta Ley, con la tasa que corresponda de acuerdo con el inciso 1) del artículo 49, sin perjuicio de la imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional y en régimen de instituciones de inversión colectiva extranjera. En caso de rentas pasivas derivadas de capitales no registrados, que no hayan sido declaradas por el contribuyente en el período fiscal correspondiente, las mismas serán integradas en la base imponible general del contribuyente, según la determinación de oficio que realice la Administración Tributaria, debiendo imputarse los intereses y sanciones que corresponden por no haber sido declaradas en dicho período.

Para los efectos de la presente Ley se entenderán por rentas pasivas todos aquellos rendimientos, intereses o regalías provenientes o generados por capitales o bienes intangibles. Las rentas empresariales o de actividades económicas generadas fuera del territorio nacional tendrán el tratamiento establecido en los artículos 92 siguientes y concordantes de la presente Ley.

5. Con respecto de las rentas generadas en el territorio nacional, el hecho generador ocurre al momento de su devengo.

Artículo 8°—Exenciones. Estarán exentas del Impuesto las siguientes rentas:

1. Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las indemnizaciones de contratos de seguros por idéntico tipo de daños.
2. Las contraprestaciones procedentes del Fondo de capitalización laboral y los otros fondos establecidos en el párrafo primero del artículo 8° de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas, así como las indemnizaciones que se perciban de acuerdo a las disposiciones del Código de Trabajo.
3. Las prestaciones reconocidas por los sistemas públicos y obligatorios de seguridad social de la Caja Costarricense del Seguro Social y el Instituto Nacional de Seguros, como consecuencia de incapacidad temporal, permanente, parcial o total y por muerte.
4. El aguinaldo, hasta por la suma que no exceda la doceava parte de los salarios devengados en el año o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
5. Las subvenciones otorgadas por el Estado, sus instituciones, u organismos internacionales, para la preservación del medio ambiente, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación, incluidas las sumas recibidas en concepto de pensiones del régimen no contributivo de la Caja costarricense del Seguro Social.
6. Las becas públicas y las otorgadas por fundaciones y organismos internacionales y, en general, por las entidades de enseñanza internacionales, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.
7. Las pensiones alimentarias y las anualidades para alimentación percibidas de los ascendientes o descendientes, en virtud de decisión judicial, establecidas de conformidad con el Código de Familia, Ley N° 5476 del 2 de diciembre de 1973 y sus reformas. No son objeto de esta exención las pensiones indicadas en el inciso f) del apartado 2 del artículo 15 de la presente Ley.
8. Las adquisiciones a título gratuito provenientes de los padres y del cónyuge no separado legalmente o el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable, por más de tres años, siempre que las adquisiciones no correspondan a incrementos patrimoniales no justificados en el transmitente.
9. Los salarios, honorarios y cualquier otro tipo de rentas del trabajo, provenientes de la prestación de servicios de docencia por extranjeros, a la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, al Centro Agrícola de Investigación y Enseñanza, al Instituto Interamericano para la Agricultura y al Instituto Centroamericano de Administración de Empresas.
10. Los rendimientos provenientes de los títulos con que se participa en un fondo de inversión de los regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 del 17 de diciembre de 1997 y sus reformas, así como las ganancias patrimoniales procedentes de esos títulos.

SECCIÓN SEGUNDA**Contribuyentes y atribución de rentas**

Artículo 9°—Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto:

1. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio costarricense.
2. Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 10 de esta Ley.

Artículo 10.—Residencia habitual en territorio costarricense.

1. El contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio costarricense. Para determinar este periodo de permanencia en territorio de Costa Rica se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país. En

el supuesto de países o territorios de los calificados, de conformidad con el artículo 5° de esta Ley, como paraísos fiscales, la Administración Tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

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

Se presumirá, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en Costa Rica el cónyuge no separado legalmente o el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable, por más de tres años, o los hijos menores de edad que dependan de aquel.

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

- a) Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
 b) Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
 c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
 d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular. No será de aplicación lo dispuesto en los incisos anteriores:

- i) Cuando las personas a que se refieren los incisos de este apartado tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en los citados incisos.
 ii) En el caso de los cónyuges no separados legalmente y en el de convivientes de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el o la conviviente de hecho, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en los incisos de este apartado.

3. No perderán la condición de contribuyentes de este impuesto, las personas físicas de nacionalidad costarricense que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal de conformidad con el artículo 5° de esta Ley. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia.
 4. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los de nacionalidad extranjera que tengan su residencia habitual en Costa Rica, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

Artículo 11.—Régimen de atribución de rentas. Tendrán la consideración de rentas en régimen de atribución, las siguientes:

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fideicomisos de inversión, los fideicomisos testamentarios, de titulización y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza, las sucesiones mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.
 2. Los fideicomisos de inversión a que se refiere el apartado anterior son aquellos cuyo objeto exclusivo sea la obtención de rentas de capital, ganancias patrimoniales asociadas a la transmisión de títulos representativos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad y ganancias patrimoniales asociadas a títulos productores de las rentas a que se refiere el artículo 22, apartado 7, todo de conformidad con las definiciones de esta Ley.

El tratamiento de las rentas que se obtenga a través de éstos será, con las particularidades que se indican en este artículo, el que correspondería a los beneficiarios o inversionistas contribuyentes si hubieran actuado sin intermediación de dichas figuras. Sin perjuicio de las normas que a continuación se desarrollan, este principio impositivo deberá aplicarse para cualquier tipo de figura que llegue a constituirse.

En estos casos, el sujeto administrador o fiduciario actuará en condición de responsable, de conformidad con el artículo 21 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Los pagadores

de las rentas practicarán las retenciones que procedan de acuerdo con esta Ley. El responsable, al percibir las rentas respectivas, las clasificará de acuerdo con las categorías que correspondan a su naturaleza y comunicará a los beneficiarios contribuyentes el monto que a cada uno corresponde, distinguiendo la proporción correspondiente a las distintas clasificaciones de las rentas subyacentes indicadas, así como las retenciones soportadas. Independientemente de las condiciones de los títulos de participación en el fideicomiso, o figura análoga, el contribuyente deberá declarar esas rentas según su naturaleza, aplicándoles el régimen tributario que a cada una corresponda, en el mismo período en que el fideicomiso, o figura análoga les obtuvo a través del administrador o fiduciario responsable.

3. También tributarán en el régimen de atribución de rentas las sociedades transparentes a las que se refiere el artículo 70 de esta Ley, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con la participación en el capital social. No obstante, a la parte de la base imponible atribuida que corresponda a rentas obtenidas por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio costarricense le será de aplicación, la disposición contenida en el artículo 53 de esta Ley.
 El contribuyente podrá optar por no aplicar este régimen de atribución de rentas, pero en tal situación el tipo impositivo del impuesto de sociedades será igual al tipo máximo previsto en la escala del impuesto a las personas físicas, vigente en el período fiscal correspondiente. En tal caso, la posterior distribución de dividendos o la ganancia de capital obtenida por la enajenación de acciones por una persona física, no se integrará en la base imponible de este impuesto.
 4. Las rentas netas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, beneficiarios o partícipes.
 5. Se imputarán también los restantes elementos con trascendencia en el Impuesto, como, las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados.
 6. La imputación debe hacerse en el ejercicio en el que las rentas se devengan.
 7. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, podrán ser objeto de la aplicación de su régimen de retenciones y pagos a cuenta.

Artículo 12.—Reglas de individualización de rentas. En general, la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma. En particular, se considerará lo siguiente:

1. Las rentas del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y las prestaciones de planes de pensiones se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.
 2. Las rentas del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichas rentas.
 3. Las rentas de las actividades económicas se considerarán obtenidas por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.
 4. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan. Las ganancias patrimoniales injustificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego o la usucapión, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

SECCIÓN TERCERA

Elementos temporales del impuesto

Artículo 13.—Período impositivo y devengo del impuesto. Como regla general, el período impositivo será el año natural y el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. No obstante, el período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al del devengo indicado y en tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento. Asimismo, en el caso de actividades económicas, se aplicará, en lo conducente, las normas previstas para el Impuesto de Sociedades.

Asimismo, en las hipótesis a que se refiere el inciso b) del apartado 2 del artículo 45 de esta Ley en relación con el régimen simplificado de estimación objetiva, se podrá establecer, reglamentariamente, un período impositivo trimestral, así: de enero a marzo; de abril a junio; de julio a setiembre; de octubre a diciembre.

El período impositivo para aquellos contribuyentes que obtengan rentas incluidas en la base especial a que se refiere el inciso b) del apartado 1 del artículo 38 de esta Ley será mensual.

Artículo 14.—Imputación temporal.

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

- a) Las rentas del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.
 - b) Las rentas de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en el Reglamento de la presente Ley.
 - c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.
- 2. Reglas especiales.**
- a) Con excepción de las rentas provenientes de actividades económicas, en el caso de operaciones a plazo, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la realización de la prestación, la entrega o la puesta a disposición, según corresponda, y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Cuando el pago de una operación a plazo se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de valores y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.
 - b) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, se imputarán de conformidad con lo dispuesto en los apartados, 1 del artículo 68 y 6 del artículo 76, ambos de esta Ley.
 - c) Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 7º apartado 3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rentas del trabajo o del capital.
3. En el caso de que el contribuyente haya optado por no imputar su renta al período en que la devengó, aplicándose las reglas especiales indicadas en el apartado 2 anterior, si pierde su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.
 4. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

CAPÍTULO II

Cuantificación de las bases imponibles y liquidables

SECCIÓN PRIMERA

Definición y cuantificación de las rentas gravables

SUBSECCIÓN PRIMERA

Rentas del trabajo

Artículo 15.—Renta bruta del trabajo por cuenta ajena y otras rentas del trabajo.

1. Se considerará renta bruta del trabajo por cuenta ajena, todas las contraprestaciones o ingresos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tengan el carácter de rentas de actividades económicas. Se incluirán, entre otras, las siguientes:
 - a) Los sueldos y salarios de cualquier clase.
 - b) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de transporte y los normales de alimentación y hospedaje con los límites que reglamentariamente se establezcan. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
 - c) Los montos reconocidos por gastos en telecomunicaciones y en general de conectividad, por gastos de alquiler de vehículo o de reconocimiento de kilometraje, excepto los normales que por estos conceptos sean reconocidos reglamentariamente. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
 - d) Entre las retribuciones en especie se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de ésta, siempre que no se trate de vivienda facilitada por necesidades de desplazamiento especial del personal, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos para creación de fondos de capitalización laboral, así como para los planes de pensiones de sus empleados, tanto las obligatorias como las voluntarias, previstas por la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas., así como las cantidades aportadas por aquellos para hacer frente a los compromisos por pensiones a otros sistemas que se establezcan voluntariamente o por disposición legal, diferentes de los planes de pensiones, cuando esas sumas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las

prestaciones, con excepción de las contribuciones efectuadas por los patronos a los regímenes de pensión públicos no sustitutos.

2. También se consideran rentas del trabajo, aunque no respondieran a las características del apartado anterior y no provengan del trabajo por cuenta ajena, los siguientes:
 - a. Las prestaciones de los distintos sistemas de previsión social, según se indica:
 - i. Las pensiones percibidas de los regímenes públicos y obligatorios de Seguridad Social, por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudez, orfandad o similares.
 - ii. Las prestaciones en forma de rentas vitalicias, programadas o permanentes percibidas por los beneficiarios de los sistemas complementarios de planes de pensiones, tanto obligatorios como voluntarios, y de otros sistemas de previsión social alternativos a los planes de pensiones que puedan establecerse, de acuerdo con la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas.

El importe que se integrará en la base imponible estará constituido por la diferencia entre la cuantía percibida y los aportes que no fueron objeto de reducción en la base imponible, de acuerdo con los límites a la reducción de las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones y contribuciones del promotor a que se refiere el artículo 46, apartado 1, inciso a) de la Ley.
 - b) Las cantidades que se paguen o acrediten, por razón de su cargo, a los representantes nombrados en cargos de elección popular y a miembros de otras Instituciones Públicas, con exclusión de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.
 - c) Las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, con exclusión de las cantidades que se asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las mismas condiciones que se fijen reglamentariamente para los trabajadores por cuenta ajena.
 - d) Las rentas derivadas de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y no exista organización propia para el desarrollo de estas actividades por no ser habituales.
 - e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos.
 - f) Las pensiones alimentarias recibidas del cónyuge, o del o de la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, en caso de separación o divorcio.
 - g) Las retribuciones percibidas por quienes laboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por las organizaciones no gubernamentales o por otras entidades sin ánimo de lucro, salvo las cantidades para gastos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 16.—**Renta neta del trabajo.** La renta neta del trabajo será el resultado de disminuir la renta bruta en el importe de las cuotas satisfechas a colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite de medio salario base anual.

Artículo 17.—Reducciones generales.

1. La renta neta del trabajo se reducirá en la cuantía de €2.500.000,00 (dos millones quinientos mil colones) anuales.
2. El saldo negativo originado en la aplicación de la reducción prevista en este artículo, no será compensable con los otros tipos de renta obtenidos por el contribuyente.

El monto previsto en este artículo será actualizado, por efectos inflacionarios, mediante Decreto Ejecutivo a ser publicado en el mes de enero de cada año, de conformidad con el Índice de Precios al Consumidor, fijado para el año anterior por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

SUBSECCIÓN SEGUNDA

Rentas del capital

Artículo 18.—Definición de rentas del capital.

1. Tendrá la consideración de renta bruta del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo. No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rentas del capital.
2. En todo caso, se incluirán como rentas del capital:
 - a) Las provenientes de los bienes inmuebles, tanto rurales como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

- b) Las que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

SUBSECCIÓN SEGUNDA-1

Rentas del capital inmobiliario

Artículo 19.—**Renta bruta del capital inmobiliario.**

1. Tendrán la consideración de rentas brutas procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rurales y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.
2. Se computará como renta bruta el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente del derecho, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

Artículo 20.—**Gastos deducibles.**

1. Para la determinación de la renta neta, se deducirán de la renta bruta todos los gastos necesarios para su obtención:
 - a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan las rentas, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de las rentas brutas obtenidas.
 - b) El importe de la depreciación por el deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan las rentas, con el límite de las rentas brutas obtenidas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
 - c) En el caso de rentas derivadas de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de las rentas brutas obtenidas, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.
2. El saldo negativo que eventualmente se origine en la aplicación de las deducciones prevista en este artículo, será compensable con los otros tipos de renta obtenidos por el contribuyente.

Artículo 21.—**Renta mínima en caso de parentesco.** Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre éste, sea el cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, la renta neta total no podrá ser inferior al uno por ciento (1%) del valor del bien inmueble, calificado como tal mediante la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles N° 7509, del 9 de mayo de 1995 y sus reformas. La determinación del mínimo indicado, se efectuará proporcionalmente al número de días en que se generó la renta, según corresponda en cada período impositivo.

SUBSECCIÓN SEGUNDA-2

Rentas del capital mobiliario

Artículo 22.—**Rentas brutas del capital mobiliario.** Tendrán la consideración de rentas brutas del capital mobiliario las siguientes:

1. Rentas obtenidas por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidas dentro de esta categoría las siguientes rentas, dinerarias o en especie:
 - a) Los dividendos y otras participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, con independencia del origen de la transacción mediante la cual se adquirieron los títulos valores o los valores generadores de esas rentas.
 - b) Las rentas procedentes de cualquier clase de activos, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. Se exceptúa de esta consideración la entrega de acciones representativas de utilidades no distribuidas.
 - c) Las rentas que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
 - d) Cualquier otra utilidad, o excedente, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe, incluyendo los que procedan de cooperativas y asociaciones solidarias.
 - e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido reducirá, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como renta del capital mobiliario.

Las rentas indicadas, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio costarricense, incluyendo las provenientes de empresas acogidas al régimen simplificado de estimación objetiva, se multiplicarán por el porcentaje que resulte de dividir 1 entre el resultado de sustraer de 1 el tipo general o especial del impuesto de sociedades vigente que corresponda, a efecto

de ser incorporados como renta bruta del capital obtenida por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, según la proporción que representen, en el beneficio total de la entidad, las rentas sujetas a la base general o especial de ésta.

2. Rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, de carácter explícito o implícito, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.
 - a) En particular, tendrán esta consideración:
 - i. Las rentas procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.
 - ii. La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.
 - iii. Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra o reportos. Como valor de canje o conversión de estos reportos se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Asimismo, las rentas provenientes de negociaciones bajo la modalidad de préstamo de valores y similares.
 - iv. Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquella.
 - b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como renta la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.
3. Rentas en dinero o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 15 apartado 2 inciso a) de esta Ley, deban tributar como rentas del trabajo. En particular, se aplicarán a estas rentas de capital mobiliario las siguientes reglas:
 - a) Cuando se perciba un capital diferido al final de un plazo determinado, la renta del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.
 - b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, -esto es, aquellas que se generan desde que se aporta el capital y de por vida- y de rentas temporales inmediatas -esto es, aquellas que se generan desde que se aporta el capital y por un plazo predeterminado-, ambas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará renta de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, se determinen reglamentariamente con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la edad del receptor, con el fin de distinguir la parte que es renta de la que es reembolso de capital. Los porcentajes se determinarán considerando, en el caso de rentas vitalicias inmediatas, la edad del receptor en el momento de constitución de la renta y tratándose de rentas temporales inmediatas, el plazo durante el cual se obtendrá la renta. Los porcentajes así determinados, permanecerán constantes durante el plazo de obtención de la renta.
 - c) Cuando se perciban rentas diferidas, sean éstas vitalicias o temporales, se considerará renta del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en el inciso b) de este apartado, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine.
 - d) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, la renta del capital mobiliario será el resultado de:
 - i. Sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento.
 - ii. Restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con los incisos anteriores de este apartado, hayan tributado como rentas del capital mobiliario.
4. Otras rentas del capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otras, las siguientes rentas, dinerarias o en especie:
 - a. Las procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y las procedentes de la propiedad industrial que no se encuentren afectas a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
 - b. Las procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.
 - c. Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o

minas, así como los precedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

- d. Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la captación de capitales. Se considerará renta del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por el inciso b) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.
5. No tendrán la consideración de renta de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, los intereses o similares obtenidos por el contribuyente por sus ventas a plazo realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.
6. Se estimará que no existe renta del capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, en las transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.
7. Dentro de las rentas del capital mobiliario descritas en el apartado 1 y 2 de este artículo constituirán una categoría especial, para efectos de su inclusión en la base especial a que se refiere el artículo 38 de esta Ley, las procedentes de las transacciones efectuadas con el objeto de captar recursos en el mercado financiero costarricense primario o secundario y las derivadas de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:
 - a. Las rentas que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades autorizadas para realizar intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
 - b. Las rentas que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas, reguladas por la Superintendencia General de Valores, que captan del público por intermedio del mercado de valores.
 - c. Las rentas que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado. En ningún caso tendrán la consideración de rentas calificadas en este apartado:
 - i. Las provenientes de contratos de préstamos entre particulares.
 - ii. Las provenientes de préstamos de los bancos e instituciones financieras a los particulares o entre sí.
8. Tendrán el tratamiento en base imponible especial referido en el artículo 38 apartado 1 inciso b) de esta Ley, las rentas pasivas de fuente extraterritorial obtenidas por capital debidamente registrado de conformidad con lo establecido por el Artículo 144 de esta Ley, a las cuales se les aplicará el tipo impositivo a que se refiere el artículo 50, apartado 3 de esta Ley.

Artículo 23.—Gastos deducibles. Se deducirá de las rentas brutas, únicamente los siguientes:

1. Los gastos de administración y depósito de valores negociables, salvo los que se relacionen con las rentas a que se refiere el apartado 7 del artículo 22.
2. Cuando se trate de rentas derivadas de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas o de subarrendamientos, se deducirán de las rentas brutas los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan, conforme se establezca reglamentariamente.

SUBSECCIÓN TERCERA

Rentas de actividades económicas

Artículo 24.—Rentas brutas de actividades económicas.

1. Se considerarán rentas brutas de actividades económicas aquellas que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, impliquen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local fijo, o sin local fijo, ya sea en forma ambulante o estacionaria. Por actividad ocasional se entiende la que, reuniendo los requisitos indicados, se agota en la realización de eventos de duración limitada. En particular, tienen esta consideración las rentas de las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, avícolas, de construcción, mineras o de explotación de otros depósitos naturales, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.
2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

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

Artículo 25.—Reglas generales de cálculo de la renta neta.

1. La renta neta de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades. No obstante, los profesionales o técnicos que presten sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus rentas gravables de acuerdo con las normas generales o, bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25%) de la renta bruta de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.
2. Para la determinación de la renta neta de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la SUBSECCIÓN QUINTA de la SECCIÓN PRIMERA del presente capítulo.
3. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita y por el costo de producción o de adquisición cuando se destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último salvo prueba en contrario por parte del contribuyente.

Artículo 26.—Elementos patrimoniales afectos.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:
 - a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
 - b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
 - c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de las respectivas rentas. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.
2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles. Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoría y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.
3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio y en virtud de las correspondientes capitulaciones matrimoniales, pudiera resultar común a ambos cónyuges. La misma regla se aplicará para la unión de hecho pública, notoria, única y estable y por más de tres años.

Artículo 27.—Normas simplificadas para la determinación de la renta neta en base cierta. Junto a las reglas generales del artículo 25 de esta Ley, reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de base cierta, en aquellos casos en que la cuantificación exacta de los gastos presente dificultades significativas o encarezca desproporcionadamente los costos de gestión.

Artículo 28.—Normas para la determinación de la renta neta en estimación objetiva. El cálculo de la renta neta en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el apartado 2 inciso b) del artículo 45 de esta Ley.

SUBSECCIÓN CUARTA

Rentas irregulares

Artículo 29.—Concepto, e inclusión en las rentas netas. Regla general. Tendrán la consideración de rentas irregulares, aquellas referidas en las secciones anteriores, cuyo período de generación sea superior a dos años. Para su inclusión en la respectiva base imponible, les será de aplicación el siguiente procedimiento:

1. Las rentas irregulares se dividirán entre el número de años en que se generaron, integrando el resultado de esa operación en la base imponible del tipo de renta correspondiente, del período en que se obtiene la renta irregular.
2. Al importe de la renta no integrada en la base imponible, se le aplicará el tipo medio de gravamen a que se refiere el artículo 49 apartado 2, de esta Ley.
3. El cómputo del período de generación, en el caso de que las rentas a que se refiere este artículo, se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

SUBSECCIÓN QUINTA

Ganancias y pérdidas patrimoniales**Artículo 30.—Concepto.**

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél siempre que tales variaciones no sean conceptualizadas como rentas de otro tipo por esta Ley.
2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
 - a) En los supuestos de división de la cosa común.
 - b) En la distribución de bienes gananciales como consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges (o convivientes de hecho), de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia, Ley N° 5476 del 2 de diciembre de 1973 y sus reformas.
 - c) En los supuestos de aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.

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

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:
 - a) En 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.
 - b) Transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente, desde el punto de vista de su sucesión y de sus herederos.
4. Constituirá una categoría especial de ganancias patrimoniales, para los efectos de su inclusión en la base general a que se refiere el artículo 37 de esta Ley, las provenientes de la enajenación de acciones y otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
5. Estarán exentas del impuesto para el transmitente, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:
 - a) Con ocasión de las donaciones a que se refiere el apartado 1 inciso c) del artículo 46 de esta Ley.
 - b) Cuando personas mayores de sesenta y cinco años transmitan, por única vez, su vivienda habitual.
 - c) En la enajenación ocasional de bienes muebles de uso personal del contribuyente o de todos o algunos de los objetos que forman parte del mobiliario de su casa de habitación, con excepción de obras de arte cuyo valor de transmisión sea superior a diez salarios base. Asimismo, estarán exentas las ganancias de capital que se obtengan de la enajenación de bienes muebles cuando en un período fiscal la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados no exceda de tres salarios base elevados al año. Por la utilidad que exceda no aplicará la exención. Tampoco aplicará la exención respecto de las que se manifiesten en la venta de vehículos, embarcaciones y aeronaves.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

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

Artículo 31.—Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

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

Artículo 32.—Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:
 - a. El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
 - b. El 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 hubieran sido satisfechos por el adquirente.

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

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, según se establezca reglamentariamente, con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La actualización se aplicará de la siguiente manera:
 - a. Sobre los importes a que se refieren los incisos a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
 - b) Sobre las amortizaciones y depreciaciones, atendiendo al año al que correspondan.

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

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

Tratándose de bienes inmuebles sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para establecer la variación patrimonial, se considerará el valor registrado para efectos de ese impuesto, y el valor de venta o transmisión. A estos efectos se considerará valor registrado, el que conste en la Administración Tributaria respectiva con una antelación de doce meses a la fecha en que se efectúa la transmisión; en defecto de lo anterior, el último que conste en esa Administración.

Artículo 33.—Transmisiones a título gratuito. Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título gratuito se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación del valor real o precio normal de mercado.

Artículo 34.—Normas específicas de valoración.

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

En caso de que el transmitente haya transmitido previamente los derechos de suscripción preferente, para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

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

- b) De la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados costarricenses de valores regulados oficialmente y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho 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 ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.
 - ii) El que resulte de capitalizar al tipo veinte por ciento (20%) el promedio de los resultados de los tres ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

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

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

Para los efectos de la aplicación de los incisos a) y b) anteriores, cuando se trate de acciones que se hayan recibido parcialmente, como representativas de utilidades reinvertidas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones que se hayan recibido totalmente como representativas de utilidades reinvertidas, el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el costo total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los distribuidos en representación de utilidades reinvertidas que correspondan.

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

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

- i. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
- ii. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido atribuidos a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

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

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

Lo dispuesto en este inciso se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en los dos incisos anteriores.

d) De las aportaciones o dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

- i. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.
- ii. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.
- iii. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

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

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

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

f) En el caso de traspaso del derecho de arrendamiento o del derecho de llave de un local, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de valor de adquisición, por lo que la ganancia patrimonial se computará por la diferencia entre este precio y el valor de transmisión.

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

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

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

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

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien que se transmite, y el valor de transmisión.

Para estos efectos se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de la revaluación realizada conforme a lo establecido por el artículo 76 apartado 7 de esta Ley, relativo al Impuesto de Sociedades.

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

Artículo 35.—Reinversión en los casos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas.

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

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

2. Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o por aplicar las disposiciones previstas en el del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

Artículo 36.—Ganancias patrimoniales injustificadas. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

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

SECCIÓN SEGUNDA

Integración y compensación de rentas: bases imposables

Artículo 37.—Integración y compensación de rentas en la base imponible general.

1. La base imponible general se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales y las rentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 38 de esta Ley. No obstante, se incluirán en esta base las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el apartado 4 del artículo 30 de esta Ley.

2. La base imponible general estará constituida por el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, las rentas del trabajo, de actividades económicas, de capital inmobiliario, del capital mobiliario, las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el mencionado apartado 4 del artículo 30 de esta Ley, las rentas descritas en el apartado b) del inciso 4 del artículo 7° de esta Ley y las imputaciones de renta de los regímenes especiales y cualquier otra que establezca la Ley no incluida en la base especial.

Artículo 38.—Integración y compensación de rentas en la base imponible especial. La base imponible especial estará constituida por dos componentes:

1. Rentas:

a) Las rentas especiales del capital mobiliario descritas en el apartado 7 del artículo 22 de esta Ley, a las cuales se les aplicará el tipo de gravamen que se establece en el artículo 50 apartado 1 de esta Ley, que tendrá carácter de único y definitivo.

b) Las rentas descritas en el apartado a) del inciso 4) del artículo 7° y apartado 8 del artículo 22 de esta Ley, que estarán gravadas al tipo de gravamen que se establece en el artículo 50 apartado 3 de esta Ley.

No obstante lo anterior, aquellas entidades que, por disposiciones con rango superior a la ley ordinaria, así como también el fideicomiso sin fines de lucro creado mediante el artículo 6° de la Ley N° 7044 del 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, y el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, gocen de exención de impuestos sobre los rendimientos provenientes del mercado financiero según las definiciones de esta Ley, tendrán derecho a que se les reintegre el impuesto retenido, previa demostración de la titularidad de las rentas y del período de tenencia de los títulos o valores generadores del rendimiento respectivo, según procedimiento que se establecerá reglamentariamente. Se exceptúan de lo anterior, las entidades a que se refiere el apartado 6 del artículo 73 de esta Ley, a las que no se les deberá practicar retención alguna por este concepto.

2. **Ganancias y pérdidas patrimoniales:** El saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales establecidas en la Sub sección Quinta de esta Ley, con la excepción prevista en el artículo 30 apartado 4, distinguiendo entre las de cada grupo de los recogidos en el artículo 50 de esta Ley.

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

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

Artículo 39.—Integración y compensación de rentas de fuente extranjera. Las reglas anteriores aplicarán también respecto de las rentas y ganancias patrimoniales de fuente extranjera, con la limitación de que se sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojan sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara un saldo positivo,

éste se sumará a la base imponible de fuente costarricense que corresponda de acuerdo con los artículos anteriores. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto

SECCIÓN TERCERA

Mínimo vital

Artículo 40.—**Mínimo vital.** El mínimo vital de cada contribuyente se aplicará como una reducción a la base imponible general, y estará formado por la suma del mínimo personal y el familiar, según los apartados siguientes.

El saldo negativo originado en la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, no podrá ser considerado para efectos de aplicar las reglas de compensación contenidas en el artículo 47 de esta Ley.

1. **Mínimo personal.** El mínimo personal será con carácter general de ₡1.434.000,00 (un millón cuatrocientos treinta y cuatro mil colones anuales).

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

2. **Mínimo familiar.**

a) Por el cónyuge o el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, ₡125.000,00 (ciento veinticinco mil) colones anuales. En el caso que ambos cónyuges o convivientes sean contribuyentes, este crédito solo podrá ser deducido, en su totalidad por uno de ellos.

b) Por cada ascendiente, hasta un máximo de dos, mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, ₡75.000,00 (setenta y cinco mil) colones anuales.

c) Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar, la suma de ₡75.000,00 (setenta y cinco mil) colones anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

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

Las reducciones indicadas en este inciso c) también son aplicables para aquellos casos en que exista la obligación legal de manutención, de conformidad con la legislación civil y de familia, aún cuando no se dé el grado de consanguinidad indicado, con excepción de lo dispuesto por el artículo 46 apartado 1 inciso b) de esta Ley.

Estas cuantías se incrementarán:

- i) En ₡50.000,00 (cincuenta mil) colones anuales, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los cinco hasta los diecisiete años de edad.
- ii) En ₡50.000,00 (cincuenta mil) colones anuales, en concepto de gastos de guarda y crianza tempranas, por cada descendiente a cargo menor de cinco años.
- iii) Por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a doble del mínimo personal, que sean discapacitados y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente, la reducción será la misma que la prevista para estas situaciones como mínimo personal.

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

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

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

4. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto. No obstante, cuando tales circunstancias no hayan prevalecido durante el periodo completo, las reducciones a que se refieren los apartados anteriores, se aplicarán en forma proporcional al tiempo de prevalecencia de tal circunstancia.

5. **Gastos médicos:** También reducirá la base imponible el veinte por ciento (20%) de los gastos médicos, tanto los directos como los incurridos a través de seguros médicos en la parte no cubierta por la póliza, en los que haya incurrido el contribuyente o cualquiera de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, reducción que tendrá como límite la suma de ₡50.000,00 (doscientos cincuenta mil) colones anuales. La forma de probar y documentar la existencia de tales gastos será fijada reglamentariamente.

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

6. **Gastos por alquiler de vivienda:** También reducirá la base imponible hasta el quince por ciento (15%) de los gastos de alquiler de vivienda donde reside y paga el contribuyente o el correspondiente a los intereses por el financiamiento para la adquisición de vivienda propia y única del contribuyente, con un límite de un salario base anuales.

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

SECCIÓN CUARTA

Operaciones vinculadas y retribuciones en especie

Artículo 41.—**Valoración de operaciones vinculadas.**

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades.
2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 42.—**Rentas en especie.**

1. En general constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda o satisfaga.
2. Están excluidas de tributación por este impuesto las siguientes retribuciones en especie:
 - a) Las cantidades destinadas a la capacitación del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
 - b) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad de un diez por ciento (10%) del salario base diario, con las condiciones que reglamentariamente se determine.
 - c) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

Artículo 43.—**Valoración de las rentas en especie.** Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1. En el caso de rentas del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:
 - a. En el caso de utilización de vivienda, el costo del alquiler o su valor de mercado.
 - b. En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:
 - En el supuesto de entrega, el costo de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
 - En el supuesto de uso, el veinte por ciento (20%) anual del costo a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
 - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.
 - c. En los préstamos con tipos de interés inferiores al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, la diferencia entre el interés pagado y el antes citado vigente en el periodo.
 - d. Por el costo para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:
 - Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.
 - Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.
 - Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 43 de esta Ley.
 - e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por las empresas a planes de pensiones de sus empleados, así como las cantidades satisfechas por empresarios a otros sistemas similares para hacer frente a los compromisos por

pensiones en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas.

- f) No obstante lo previsto en los incisos anteriores, cuando la renta del trabajo en especie sea satisfecha por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al éste, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

2. Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 31 y 34 de esta Ley.

Artículo 44.—**Integración en la base imponible de las rentas en especie.** En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley y a dicho valor se le adicionará el ingreso a cuenta para constituir el importe total de la retribución correspondiente.

SECCIÓN QUINTA

Regímenes de determinación de la base imponible

Artículo 45.—**Regímenes de determinación de la base imponible.**

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de base cierta.
2. La determinación de las rentas de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes:

- a) El régimen de base cierta, que se aplicará como régimen general.
- b) Régimen simplificado de estimación objetiva de rentas para determinadas actividades económicas de reducida dimensión, que se regulará reglamentariamente y por resolución general, con arreglo a las siguientes normas:

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

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá autorizar la aplicación de este régimen, aún cuando se sobrepasen algunos de los límites indicados, si de conformidad con la naturaleza de la actividad de que se trate, resulta conveniente al interés fiscal.

b-2ª. El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativo sobre esos contribuyentes, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario, no obstante, pero en los supuestos que esta Ley lo establece, también podrá hacerlo la Administración Tributaria de oficio.

b-3ª. La aplicación de la estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre las rentas reales de la actividad y las derivadas de la correcta aplicación de este régimen.

b-4ª. Para estimar la base imponible de los diferentes sectores de las actividades económicas en que se ubiquen sujetos pasivos de reducida dimensión, se establecerán modelos de estimación objetiva, mediante determinadas variables. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los elementos que a continuación se indican, pudiendo utilizarse, uno o más de ellos, para el cálculo de la base imponible:

b-4ª-1. Tipo de actividad.

b-4ª-2. Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª, es de 140 salarios base sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-3. Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª, es de 100 salarios base anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-4. Renta bruta promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª, es de 175 salarios base anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-5. Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª), es de diez empleados y de 30 salarios base en salarios mensuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-6. Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª) es de 3.000 kilovatios mensuales o 36.000 kilovatios anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-7. Superficie afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el subinciso b-1ª), es de 150 m², sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

b-4ª-8. Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

El régimen de estimación objetiva deberá establecerse mediante Decreto ejecutivo, para cada grupo o rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos y subincisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria.

b-5ª.- Este régimen aplicará conjuntamente con el régimen simplificado establecido en el Impuesto sobre el Valor Agregado, cuando así se determine reglamentariamente.

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

SECCIÓN SEXTA

Bases liquidables

Artículo 46.—**Base liquidable.**

1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, además de las reducciones previstas en el artículo 40 de esta Ley, exclusivamente, las siguientes reducciones:

a) Las aportaciones, no consideradas en el artículo 15 apartado 2 inciso a) de esta Ley, realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de renta del trabajo. Se incluirán tanto las aportaciones obligatorias como las voluntarias. También se incluirán las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos para creación de fondos de capitalización laboral.

Las contribuciones a los fondos obligatorios de pensiones, así como al fondo de capitalización laboral y los restantes fondos establecidos en el párrafo primero del artículo 8 de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas, serán deducibles en su totalidad. Las contribuciones a los fondos de pensión voluntarios tendrán como límites máximos la aplicación de la menor de las siguientes cantidades, considerando para tal límite la sumatoria del aporte del partícipe y del promotor, cuando proceda:

i. El diez por ciento (10%) de la suma de las rentas netas del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el periodo impositivo.

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

ii. Ocho salarios base al año.

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

Para la determinación de estos límites, no se incluirá el aporte del uno por ciento (1%) a que se refiere el inciso a) del artículo 13 de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas.

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

- b) Las pensiones alimentarias a favor de los ascendientes y descendientes del contribuyente, su cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, satisfechas por decisión judicial. En este caso, no procede deducir los mínimos familiares previstos en el artículo 40 de esta Ley, en lo que respecta a los ascendientes o descendientes a que se refiere la decisión judicial.

- c) Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, o bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado. Esta reducción estará limitada al monto de la donación, y se aplicará siempre que no se trate de una entidad que supere el límite del cincuenta por ciento (50%) a que se refiere el apartado 5 del artículo 73 de esta Ley entre el monto de sus ingresos gratuitos y los procedentes de operaciones mercantiles. La reducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la base imponible general. Las donaciones en especie se valorarán a un valor de mercado, se incluirán en la base imponible y se aplicará la deducción prevista en este apartado. No obstante, no se considerarán donaciones en especie las resultantes del trabajo voluntario que se preste a la entidad, ni se incluirá su valor de mercado en la renta gravable. Respecto de las instituciones que requieran declaratoria de utilidad pública o informe ministerial favorable, la Administración Tributaria, a solicitud de parte, deberá pronunciarse sobre la susceptibilidad de la institución para recibir donaciones que den derecho a la presente reducción. La resolución correspondiente será discrecional y estará sujeta a las políticas de ingreso y de fijación de finalidades públicas a promover que determinen conjuntamente el Ministerio de Planificación y el Ministerio de Hacienda y será concedida por un máximo de tres períodos fiscales.
- d) Las mejoras que realice el propietario, poseedor o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico debidamente autorizadas por el Ministerio de Cultura Juventud y Deportes.

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

Artículo 47.—Compensación de bases liquidables negativas.

1. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los tres años siguientes. No obstante, tratándose de rentas de actividades económicas agropecuarias y únicamente respecto de éstas, regirá la excepción prevista en el artículo 85 para el Impuesto de Sociedades. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.
2. Si la base liquidable especial formada por ganancias y pérdidas patrimoniales a las que sea de aplicación el artículo 50, resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los mismos conceptos positivos que se obtengan en los tres años siguientes. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables negativas de años posteriores.

CAPÍTULO III

Cálculo del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Cálculo de la cuota íntegra

Artículo 48.—**Cuota íntegra.** La cuota íntegra será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 49 y 50 de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

Artículo 49.—Escala general del Impuesto.

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

Tramos colones (base liquidable)		Tarifa
Hasta	2.500.000.00	10%
Sobre el exceso	2.500.000.00 hasta 7.500.000.00	15%
Sobre el exceso	7.500.000.00 hasta 13.500.000.00	20%
Sobre el exceso	13.500.000.00 hasta 30.000.000.00	25%
Más de	30.000.000.00	30%

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior, entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.
3. Los tramos de esta tarifa se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).
4. Cuando el contribuyente realice en forma exclusiva una actividad económica cuya base imponible se determine en régimen simplificado de estimación objetiva, para el cálculo del impuesto se aplicará a la variable que corresponda según la actividad de que se trate, el factor resultante de aplicar a la renta

neto obtenido para la actividad o el grupo estudiado un porcentaje del doce por ciento (12%). El requisito de exclusividad se entenderá cumplido cuando el contribuyente obtenga rentas correspondientes a la base especial de este impuesto.

Artículo 50.—Tipos de gravamen fijos.

1. A las rentas incluidas en la base imponible especial a que se refiere el apartado 1 del artículo 38, se les aplicará un tipo único de gravamen del diez por ciento (10%). Actuarán como agentes de retención, los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas, puestos de bolsa y otras entidades públicas o privadas que en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten rentas correspondientes a esta base especial. Las retenciones del impuesto a que se refiere este apartado deberán practicarse en la fecha del devengo de las rentas y deberán depositarse a favor de la Administración Tributaria dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a su devengo. Se faculta a la Administración Tributaria para que en aquellos casos en que por la naturaleza del título se dificulte la retención en la fuente, pueda autorizar, con carácter general, otra modalidad de pago.
2. Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, según se conceptúan éstas en el apartado 1 del artículo 30 de esta Ley, e incluidas en la base imponible especial a la que se refiere el artículo 38 en su apartado 2, se aplicará el tipo único y definitivo de gravamen del diez por ciento (10%), con carácter general.
3. Las rentas incluidas en la base imponible especial a que se refiere el inciso b) del apartado 1 del artículo 38 de esta Ley, se les aplicará un tipo impositivo del diez por ciento (10%).

SECCIÓN SEGUNDA

Cálculo de la cuota líquida

Artículo 51.—Cuota líquida.

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

CAPÍTULO IV

Cuota final resultante en la declaración

Artículo 52.—**Cuota final.** La cuota final será el resultado de deducir de la cuota líquida total del impuesto los siguientes importes:

- a) El impuesto satisfecho sobre traspasos de inmuebles que hayan provocado ganancias patrimoniales incluidas en la base imponible especial del impuesto sobre la renta, con el límite del monto de impuesto resultante del gravamen de dichas ganancias patrimoniales.
- b) Las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo, incluyendo las aplicadas a las sociedades transparentes.
- c) Las deducciones a que se refiere el apartado 7 del artículo 105 de esta Ley, que regula la transparencia fiscal internacional.
- d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

Artículo 53.—Deducción por doble imposición de dividendos.

1. Cuando se trate de las rentas del capital mobiliario por participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad a que se refiere el apartado 1 del artículo 22 de esta Ley, así como cuando se trate de la parte de la base imponible atribuida a una sociedad transparente que corresponde a dichas rentas, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe que resulte de aplicar al importe de esas rentas, el tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 49.
- b) El importe del impuesto que, en relación a la participación, correspondió pagar a nivel de la sociedad participada, considerando la tarifa especial o general, según corresponda. En caso de que estas rentas procedan de sujetos pasivos del impuesto de sociedades cuyas utilidades disfrutaron, total o parcialmente, de exención, sea cual sea el mecanismo técnico utilizado, no se aplicará la regla prevista en la parte proporcional de las rentas atribuible a la proporción de las utilidades exoneradas en el conjunto de las utilidades de la entidad. El sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades que distribuye los dividendos estará obligado a suministrar al sujeto pasivo de este impuesto la información necesaria para aplicar las proporciones correspondientes, resultando obligado solidario por cualquier exceso en la deducción producto de la falta o inexactitud en el suministro de la información. La falta en el suministro de información constituirá un nuevo supuesto de infracción que será sancionada conforme al artículo 100 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta deducción se aplicará también a las ganancias patrimoniales provenientes de la enajenación de acciones o cualquier otro título representativo de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

2. Esta deducción también procederá cuando las indicadas rentas provengan de una sociedad que a su vez había recibido este tipo de rentas de otra sociedad.
3. Si las rentas indicadas en el apartado 1 de este artículo provienen de una sociedad en régimen simplificado que tributa al doce por ciento (12%) o, bien, provienen de una sociedad que, por algún régimen especial, tributa a un tipo impositivo inferior al tipo máximo de la escala general regulada en el artículo 49 de esta Ley, se reconocerá una deducción mediante el sistema previsto en el apartado 1 de este artículo.
4. Si las rentas a que se refiere el apartado 1 de este artículo son de fuente extranjera, se aplicará la deducción prevista en el artículo 93 de esta Ley, con el límite del importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen a que se refiere el apartado 2 del artículo 49 de esta Ley a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero. Este límite operará conjuntamente con el correspondiente al crédito a que se refiere el artículo 54, por lo que el impuesto de la entidad no residente será considerado después que se haya utilizado la parte del impuesto que directamente recaiga sobre el dividendo o la ganancia patrimonial de conformidad con el artículo 54.
5. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.

Artículo 54.—Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rentas o ganancias patrimoniales obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:
 - a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichas rentas o ganancias patrimoniales.
 - b) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.
2. A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

CAPÍTULO V

Regímenes especiales

SECCIÓN PRIMERA

Transparencia fiscal internacional

Artículo 55.—Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

1. El régimen de transparencia fiscal internacional tiene por objeto imputar a las personas físicas contribuyentes por este impuesto, la renta positiva obtenida por una sociedad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 del artículo 105 y se cumplieren con los requisitos indicados en dicho artículo.
2. Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 del artículo 105 se imputarán en la base imponible general, sin compensarse con las demás rentas de fuente extranjera.
3. El régimen aquí regulado se regirá por lo dispuesto en el mencionado artículo 105.

SECCIÓN SEGUNDA

Instituciones de inversión colectiva extranjera

Artículo 56.—Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.

1. Se establece el régimen de tributación de los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva extranjera, que se aplicará a los contribuyentes que sean socios o partícipes de fondos de inversión y de otras instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero, siempre que estos fondos o instituciones reúna alguna de las siguientes condiciones:
 - El setenta y cinco por ciento (75%) o más de sus ingresos son rentas pasivas.
 - El cincuenta por ciento (50%) del valor medio de sus activos poseídos durante el año fiscal producen o son susceptibles de producir rentas de carácter pasivo.
2. Los contribuyentes a los que se le aplique este régimen imputarán en la base imponible general, la renta obtenida por la entidad correspondiente a su participación en el período de su obtención.
3. En el caso de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales de conformidad con el artículo 5° de esta Ley, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se dan las condiciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo. De la misma manera, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta es, al menos, del quince por ciento (15%) del valor de la acción o participación.
4. Se aplicarán las normas de deducción de impuestos pagados en el exterior a que se refiere el apartado 7 del artículo 105 de esta Ley.

CAPÍTULO VI

Gestión del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Declaraciones y autoliquidaciones

Artículo 57.—Obligación de declarar.

1. Con carácter general los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período fiscal. Por excepción, podrá establecerse un plazo de quince días luego de finalizado el trimestre respectivo cuando se establezca un período impositivo trimestral para el régimen de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 13 de esta Ley. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.
En consecuencia, existirá la obligación de declarar en los siguientes casos:
 - a) Cuando se obtengan rentas del trabajo superiores a las cuantías del apartado siguiente, según procedan de un pagador o de más de un pagador.
 - b) Cuando el pagador de las rentas del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto legal o reglamentariamente, como puede ser el caso de pagadores residentes en el extranjero o cuando se perciban pensiones alimenticias del cónyuge o anualidades por alimentos.
 - c) Las personas que ejerzan actividades empresariales o profesionales.
 - d) Los contribuyentes que ejerzan el derecho a deducción por doble imposición interna e internacional.
 - e) Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que no hayan soportado retención o ingreso a cuenta.
 - f) Los contribuyentes que reciban rentas incluidas en la base especial a que se refiere el inciso b) del apartado 1 del artículo 38 de esta Ley. La declaración y pago del impuesto correspondiente a estas rentas se efectuará dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que se devenguen las rentas.
2. No obstante la obligación general de declarar, están excluidos de la misma los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:
 - a) Los sujetos pasivos de este impuesto que obtengan rentas brutas que no superen la suma de los importes indicados en el artículo 17 referido a la reducción general y el mínimo personal establecido en el apartado 1 del artículo 40 de esta Ley.
 - b) Ganancias patrimoniales sometidas a retención como impuesto único y definitivo.
 - c) Rentas provenientes del mercado financiero, sometidas a retención como impuesto único y definitivo.
 - d) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 55, con el límite de dos salarios base anuales.
4. La Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración. Los contribuyentes deberán llenar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares y en la forma que determine la Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.
5. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 58.—Autoliquidación.

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla dentro de los plazos indicados en el artículo 57 de esta Ley.
2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine. En este caso no será de aplicación la sanción de mora establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no obstante, en todos los casos los intereses se calcularán a partir de la fecha en que el tributo debió pagarse.
3. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
4. En los supuestos previstos en el artículo 14 apartados 3 y 4 de esta Ley, así como en las adquisiciones gratuitas gravadas por este Impuesto, podrá solicitarse a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo medio de gravamen.
La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo de devengo en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

SECCIÓN SEGUNDA

Pagos a cuenta

Artículo 59.—Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a. Retenciones, sobre retribuciones dinerarias.
 - b. Ingresos a cuenta, sobre retribuciones en especie.
 - c. Pagos fraccionados.
2. Son sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, en los casos, en la cantidad y en la forma que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y en la forma que se establezcan, las siguientes personas o entidades:
 - a. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas los condominios y las entidades en atribución de rentas del artículo 11 de la Ley.
 - b. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas, empresariales o profesionales, respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades. En particular, en materia de abono rentas por alquiler, procederá la retención únicamente cuando se trata del alquiler de locales de negocios o de vivienda para los funcionarios o empleados de una empresa.
 - c. Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a las rentas del trabajo que satisfagan, así como respecto de otras rentas sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el Impuesto sobre la renta de no residentes.
 3. Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o pague rentas del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un establecimiento permanente radicado en territorio costarricense, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.
 4. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.
 5. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso al fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.
 6. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación total devengada.
Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.
En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.
Cuando no pudiera probarse la contraprestación total devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe total una cantidad que, una vez restada de ella la retención precedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.
 7. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta por retribuciones en especie, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley, debiendo añadir el ingreso a cuenta.
 8. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe de conformidad con lo previsto en el Impuesto sobre Sociedades referente al pago fraccionado.
Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.
El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.
 9. Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
 10. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad total que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

Artículo 60.—Importe de los pagos a cuenta.

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre las rentas del trabajo derivados de relaciones laborales y de pensiones, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se tendrán en consideración las circunstancias personales y familiares y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se

presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior. Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo perceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentariamente, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas.

2. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las rentas derivadas de actividades económicas no podrán superar el diez por ciento (10%).
3. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el tipo de gravamen.
4. Los pagos fraccionados que deben practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, se regirán por lo dispuesto en el artículo 101 de esta Ley.
5. El porcentaje de retención en caso de rentas de capital mobiliario a que se refiere el artículo 22 apartado 2, será del diez por ciento (10%) y tratándose de los definidos en el apartado 1 de dicho artículo, será de cero por ciento (0%), salvo que no proceda la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, de conformidad con el apartado 1 del artículo 53, en cuyo caso, el tipo de retención será del doce por ciento (12%).

SECCIÓN TERCERA

Liquidaciones previas

Artículo 61.—Liquidación previa.

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación previa que proceda de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración Tributaria.
3. A los contribuyentes no obligados a declarar, por cumplir los requisitos previstos en el artículo 57, apartado 2, anterior, la Administración no podrá girarles liquidaciones previas o definitivas por este Impuesto por la diferencia que pudiera producirse entre las retenciones y otros pagos a cuenta y la cuota líquida que correspondería de estar obligados a autoliquidar el Impuesto.

Artículo 62.—Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación previa dentro de los cuatro meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.
Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.
2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación previa, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el inciso d) del artículo 52 de esta Ley, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, previas o definitivas, que procedan.
3. Si la liquidación previa no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.
4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, cuando el contribuyente así lo reclame.
5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo.

SECCIÓN CUARTA

Obligaciones formales

Artículo 63.—Obligaciones formales de los contribuyentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.
2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuya renta se determine en régimen de base cierta estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
No obstante, reglamentariamente podrá simplificarse esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial sea de pequeña cuantía o a los contribuyentes con actividad profesional o artística.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero y a solicitarlas a sus proveedores, así como llevar en la forma que se determine reglamentariamente, los libros o registros obligatorios.
4. A los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de estimación objetiva se les aplicarán las siguientes reglas especiales:
 - a) Podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudieran tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria. Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones de importancia en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponderle, el sujeto pasivo, deberá pagar cualquier diferencia que se llegare a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.
 - b) Para efectos fiscales y sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

Artículo 64.—Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá ingresar en las entidades colaboradoras de la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron, las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

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

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por la Administración Tributaria.

Artículo 65.—Infracciones y sanciones.

1. Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto al respecto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.
2. Constituye infracción administrativa dejar de comunicar o comunicar al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a un cuarto de salario base. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
3. Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo receptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas en los mismos términos que los dispuestos en el apartado anterior.

TÍTULO II

Impuesto sobre sociedades

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

Artículo 66.—Naturaleza. Se establece un tributo directo y global que grava la renta de las personas jurídicas y los entes colectivos sin personalidad jurídica de los expresamente indicados en esta Ley que sean residentes en Costa Rica.

Artículo 67.—Ámbito de aplicación. El impuesto se aplicará en todo el territorio de la República de Costa Rica.

CAPÍTULO I

El hecho generador

Artículo 68.—Hecho generador.

1. Constituirá el hecho generador la obtención de renta por el sujeto pasivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido.

2. Con respecto de las rentas generadas fuera del territorio nacional, el hecho generador ocurre según se indica:
 - a. En relación con las rentas pasivas derivadas de capitales registrados de conformidad con lo que dispone el artículo 144 de esta Ley, con el devengo de las referidas rentas, las cuales formarán parte de la base imponible especial del contribuyente que establece el artículo 74 inciso 4) de esta Ley y se gravarán de conformidad con la tasa establecida en el artículo 50 inciso 3).
 - b. En relación con las rentas pasivas derivadas de capitales no registrados de conformidad con lo que dispone el Artículo 144 de esta Ley, las mismas deberán de ser integradas a la base imponible general del contribuyente que establece el artículo 37 de esta Ley, con la tasa que corresponda de acuerdo con el inciso 1) del artículo 49, sin perjuicio de la imputación de rentas en régimen de transparencia fiscal internacional y en régimen de instituciones de inversión colectiva extranjera. En caso de rentas pasivas derivadas de capitales no registrados, que no hayan sido declaradas por el contribuyente en el período fiscal correspondiente, las mismas serán integradas en la base imponible general del contribuyente, según la determinación de oficio que realice la Administración Tributaria, debiendo imputarse los intereses y sanciones que corresponden por no haber sido declaradas en dicho período.

Para los efectos de la presente Ley se entenderán por rentas pasivas todos aquellos rendimientos, intereses o regalías provenientes o generados por capitales o bienes intangibles. Las rentas empresariales o de actividades económicas generadas fuera del territorio nacional tendrán el tratamiento establecido en los artículos 92 siguientes y concordantes de la presente Ley.

3. Para las rentas generadas en el territorio nacional, el hecho generador ocurre al momento de su devengo.

Por renta deberá entenderse el incremento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. En particular, forman parte de la renta las provenientes de actividades económicas, del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales conceptualizadas según la subsección quinta sección primera, capítulo II del título I de esta ley, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o financieras por parte de entes públicos, las imputaciones de renta según las definiciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en lo aplicable, y las que deriven de la regulación de este impuesto. Las remisiones hechas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es únicamente para los efectos de la definición del concepto de renta y no para las consecuencias relacionadas con su inclusión en las bases imponibles general y especial de dicho impuesto ni con los tipos impositivos aplicables en este.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

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

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

4. En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.
5. Será de aplicación la presunción a que se refiere el artículo 7º, apartado 3 de esta Ley.

Artículo 69.—Estimación de rentas. Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

Artículo 70.—Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, y fideicomisos de inversión, los fideicomisos testamentarios, de titulación y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza y las sucesiones mientras permanezcan indivisas se atribuirán, en los términos pactados, a los socios, persona física, partícipes o beneficiarios, según corresponda, quienes tributarán en el impuesto que les corresponda, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de esta Ley. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.
2. También podrán tributar en este régimen las sociedades que a continuación se indican y que se denominarán, para efectos tributarios, "sociedades transparentes":
 - a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

- i) Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el tercer grado, inclusive.
- ii) Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a 5 o menos socios.
A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.
Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.
No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en este inciso, en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:
 - I. Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
 - II. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.
 - III. Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto definidas en el artículo 53 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores.
 - IV. Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento (5%) de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el presente inciso ni en el siguiente.

Tampoco se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales, a efectos de lo previsto en este inciso, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. No serán asimilables a los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere el subinciso IV del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada no procedan, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades económicas.

- b) Las sociedades en que más del setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el tercer grado inclusive en, al menos, el cincuenta por ciento (50%) de los beneficios de aquellas.

Estas sociedades podrán no optar por este régimen, pero en tal caso el tipo impositivo aplicable para efectos de este impuesto será igual al tipo máximo vigente en el periodo fiscal de que se trate en la escala de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas, no tributarán por este Impuesto. No obstante, podrá aplicarse el régimen de retenciones y pagos a cuenta regulado en los artículos 100 y 101 de esta Ley.

CAPÍTULO II

El sujeto pasivo

Artículo 71.—**Sujetos pasivos.** Serán sujetos pasivos del impuesto, en el tanto realicen actividades o actos o sean titulares de derechos que generen renta sujeta a este impuesto:

- a. Las personas jurídicas.
- b. Los bancos públicos comerciales, y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal.
- c. Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense S. A., Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Fábrica Nacional de Licores, Refinería Costarricense de Petróleo, Junta Administración Portuaria de Desarrollo Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas.
- d. Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- e. Las fundaciones o cualquier ente independientemente de la forma jurídica adoptada, que se dedique a la prestación privada de servicios de educación universitaria o parauniversitaria.
- f. Los fideicomisos, cuyo objeto, exclusivo o no, sea la obtención de rentas conceptualizadas en esta ley como de actividades económicas. Sin perjuicio de lo anterior, tratándose de fideicomisos de garantía, de titulización u otras figuras análogas,

cuyo objeto sea garantizar una deuda o inversión orientada a financiar un negocio del fideicomitente o productor de rentas sujetas a este impuesto o de actividades económicas para efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o de fideicomisos testamentarios a los que se haya traspasado activos afectos a la producción de rentas societarias o de actividades económicas por el fideicomitente, todos los ingresos y costos correspondientes al fideicomiso se entenderán atribuidos al fideicomitente como renta societaria o de actividad económica, quien será el contribuyente. No obstante, el fiduciario practicará las retenciones a cuenta que hubieren correspondido al fideicomitente en caso de haber actuado sin mediación del fideicomiso.

- g. Las uniones temporales de empresas.
- h. Los fondos de inversión regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores.

Artículo 72.—**Residencia de los sujetos pasivos.**

1. Estarán sujetas las personas jurídicas o entidades que tengan su residencia en territorio costarricense en tanto realicen alguna actividad generadora de renta.
2. Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
3. Se considerarán residentes en territorio costarricense las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
 - a. Que se hubieren constituido conforme a las leyes de Costa Rica.
 - b. Que tengan su domicilio social en territorio costarricense.
 - c. Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio costarricense.

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

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

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

Artículo 73.—**Exenciones.** Estarán exentos del impuesto:

1. El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso c) del artículo 71 y el Banco Central de Costa Rica.
2. Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia que presten sin fines de lucro.
3. Las sociedades acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, del 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, sin perjuicio de lo establecido en la disposición modificatoria especial contenida en el artículo 142.
4. Las asociaciones solidarias y sindicatos.
5. Las fundaciones y asociaciones civiles declaradas de utilidad pública mediante decreto ejecutivo por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, a los fines públicos, sean de beneficencia, culturales o ambientales, y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes. Se entenderá que existe distribución indirecta cuando se realicen pagos por transacciones que no resulten razonables por no corresponder a valores normales de mercado, lo cual podrá ser valorado por la Administración Tributaria. No gozarán de esta exoneración las rentas provenientes de operaciones mercantiles, distintas a sus fines estatutarios. No obstante, si menos del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos totales de la entidad provienen de aportes gratuitos de los miembros o donaciones, la exoneración no aplica tampoco a las operaciones mercantiles que estén acordes a los fines estatutarios.
6. Las entidades autorizadas y las operadoras de pensiones referidas en el artículo 2° inciso f) de la Ley de Protección al Trabajador, N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas, en cuanto a las rentas provenientes de los valores en los cuales inviertan los recursos de los fondos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72 de dicha Ley.
7. Las asociaciones civiles, siempre que sean de pequeños y medianos productores agropecuarios de bienes y servicios relacionados exclusivamente con la actividad agropecuaria, según calificación que haga la Administración Tributaria mediante resolución en consulta con el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Consejo Asesor de las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), cuando corresponda.
8. El fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6° de la Ley N° 7044, del 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, en cuanto a las rentas provenientes de los valores en los cuales invierta sus recursos.
9. El Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante Ley N° 7531 de 10 de julio de 1995 y sus reformas, en cuanto a las rentas provenientes del mercado financiero a que se refiere el apartado I inciso a) del artículo 38 de esta Ley, en los cuales invierta sus recursos.
10. Los fideicomisos creados por el Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, dentro del marco de lo dispuesto por el artículo 158 vigente y el inciso s) del artículo 157, de la Ley N° 4179 del 22 de agosto de 1968 y sus reformas.

11. Las sociedades participantes en fondos de inversión, en cuanto a los rendimientos provenientes de los títulos con que participan en fondos de inversión de los regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 de 17 de diciembre de 1997 y sus reformas, así como las ganancias patrimoniales procedentes de esos títulos.
- Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos deberán cumplir, al igual que cualquier sujeto pasivo, con los deberes formales tributarios, particularmente, con el deber de declarar y con el suministro de información sobre sus actividades con terceros; asimismo, la exención no implica que no sean sujetos a fiscalizar por la Administración Tributaria. La Administración Tributaria reglamentará la forma en que deberá cumplirse con los deberes formales.
12. La Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional, La Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores, la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional y la Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional.

CAPÍTULO III

La base imponible

Artículo 74.—Concepto y determinación de la base imponible.

- La base imponible general, es la renta neta del sujeto pasivo, y estará constituida por el importe total de las rentas procedentes de actividades económicas, del capital inmobiliario y mobiliario, las ganancias patrimoniales, las rentas referidas en el inciso b) del apartado 2 del artículo 68 de esta Ley y los demás elementos indicados en el artículo 69 de esta Ley, una vez deducidos los costos y gastos a que se refiere el apartado siguiente. No obstante tratándose de las rentas obtenidas por los fondos de inversión regulados de conformidad con la Ley Reguladora del Mercado de Valores, su base imponible estará constituida por una base imponible especial en los términos descritos en el apartado 4 de este artículo.
- Los costos y gastos deducibles, serán aquellos, útiles y necesarios para producir la renta y conservar su fuente productora y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta Ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y no sujetas o exentas, se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a las rentas gravadas en este impuesto.
- Si un mismo sujeto pasivo realiza actividades claramente separables, en que la gestión de las mismas se lleve de modo separado, deberá calcularse la renta neta de cada actividad en forma separada. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre estas actividades.
- La base imponible especial referente a los fondos de inversión indicada en el apartado 1 de este artículo, estará constituida por las rentas a que se refiere el artículo 38, apartado 2 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, incluyendo las rentas contempladas en el artículo 30 apartado 4 de esta Ley. Asimismo, forman parte de la base imponible especial las rentas a que se refiere el inciso a) del apartado 2 del artículo 68 de esta Ley, a las que se aplicará el tipo de gravamen que se establece en el artículo 50 apartado 3 de esta Ley, que tendrá carácter único y definitivo.
- La base imponible se determinará por el régimen de base cierta y, subsidiariamente, la Administración Tributaria podrá aplicar el régimen de base presunta de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- En el régimen de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley.
Se faculta a la Administración Tributaria para elaborar un "Plan General de Contabilidad" que emitirá mediante resolución que publique en el diario oficial. El plan tendrá como objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos. Se fundamentará en las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que no se opongan a los preceptos establecidos en esta ley.
El plan deberá ser adoptado obligatoriamente por los sujetos pasivos, a partir del siguiente periodo impositivo que inicie luego de publicada la resolución. Las resoluciones de la Administración Tributaria que establecieran modificaciones al plan, deberán publicarse con no menos de cuatro meses de antelación al inicio del periodo impositivo en que deban ser aplicadas.
- Para empresas acogidas al Régimen Simplificado de estimación objetiva, les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 28 y 45, relativos al régimen de estimación objetiva.

Artículo 75.—Exclusiones de la base imponible.

- Los aportes de capital social en dinero o especie.
- Las revaluaciones de activos fijos. No obstante, tratándose de activos fijos depreciables, el valor de la revaluación aceptada por la Administración Tributaria será considerado para efectos de establecer las cuotas de depreciación correspondiente, así como también para determinar el valor de adquisición a los efectos de establecer, según sea el caso, una ganancia o pérdida de capital.

Artículo 76.—**Gastos deducibles.** Serán deducibles, en particular y sin perjuicio de la regla general establecida en el artículo 74 apartado 2 de esta Ley, los siguientes gastos:

- Los costos de producción de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.
- Los salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración por servicios personales prestados en forma efectiva, siempre y cuando se hayan efectuado las retenciones establecidas por ley y se cumpla con el pago de las obligaciones de la seguridad social.
Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo las multas e intereses correspondientes, los gastos a que se refiere el párrafo anterior, podrán ser deducidos en el periodo en que se resuelva dicho incumplimiento, sin perjuicio de las sanciones que en cada caso procedan.
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 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.
- Las prestaciones patrimoniales de carácter público que afecten el giro habitual de los sujetos pasivos de este impuesto.
- Los intereses y gastos financieros relacionados con el giro del negocio de los sujetos pasivos, con las siguientes restricciones:
 - No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado tasas por encima de las del mercado.
 - No serán deducibles los intereses cuando no se practiquen o no se ingresen las retenciones correspondientes a los intereses, o cuando no habiéndose practicado la retención tampoco se ingrese del propio patrimonio el monto correspondiente.
Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo las multas e intereses correspondientes, los gastos por intereses y financieros a que se refiere este apartado podrán ser deducidos en el periodo en que se resuelva dicho incumplimiento, sin perjuicio de las sanciones que en cada caso procedan.
- Los importes derivados de las posibles insolvencias o, en general, de los incumplimientos de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
 - Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas.
 - Que el deudor esté procesado por el delito de estelionato o fraude de simulación.
 - Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

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

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

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

No serán deducibles los importes por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni los importes basados en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, salvo que se trate de los entes sujetos al control de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), en que tales estimaciones globales serán admisibles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558 del 3 de noviembre de 1995.

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

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

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

La Administración Tributaria admitirá como métodos técnicamente aceptables para efectuar la revaluación de activos fijos únicamente:

- El uso de la variación en el Índice de Precios al Consumidor Final, experimentada durante el período impositivo de que se trate, según datos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.
- El uso de la variación de otro índice emitido por un ente competente para una determinada rama de actividad, que tenga una relación más específica con la variación de precios del elemento de activo que se considere.

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

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptables, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas comparativas.

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

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.

8. El valor de los activos intangibles, cuya conexión con la generación de ingresos futuros sea razonablemente cierta, deberá amortizarse atendiendo a las siguientes disposiciones:
- Cuando tuvieren fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los períodos impositivos de su vigencia.
 - Cuando no tuviesen fecha cierta de extinción, con un límite máximo por período impositivo, de la décima parte de su valor.

Como excepción a lo anterior, los gastos preoperativos y de organización de empresas, podrán deducirse en el período fiscal que se causen, o si se acumularan, en cinco períodos fiscales consecutivos, en las proporciones que determine el sujeto pasivo, a partir del inicio de su actividad productiva. Los rubros a tomar en cuenta como gastos preoperativos y de organización son los que serían deducibles íntegramente en el período en que se causen en la hipótesis de que se estuviera en el período operativo, debiendo excluirse los que, por su naturaleza, deban amortizarse o depreciarse.

- En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, se aplicarán las disposiciones contenidas en el Capítulo X del presente Título.
- Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.
- 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 las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados. No obstante, la Administración aceptará gastos reales que superen este límite en casos especiales de contribuyentes que, por la naturaleza de su actividad, tal límite conlleve una clara violación de su capacidad económica efectiva.

Asimismo, serán deducibles los gastos en que se incurra por la traída de técnicos al país o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse en el exterior.

- 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 apartado quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.

- Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes 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. 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 período fiscal correspondiente. Para ello deberán haberse hecho las retenciones del impuesto establecido en esta Ley.
- Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes en el país por 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, videotapes, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.
- Las indemnizaciones y las prestaciones, limitado su monto al doble del mínimo establecido en el Código de Trabajo y los aportes patronales a la Seguridad Social.
- Los gastos de publicidad y de promoción.
- Los gastos de transporte y de comunicaciones.
- Las pérdidas por destrucción de bienes, por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.
- Los gastos generados en el exterior debidamente comprobados y siempre que cumplan con las reglas generales de deducibilidad.
- El cincuenta por ciento de los gastos originados en servicios de guardería proporcionados directamente por el contribuyente a sus empleados.
- La contribución que de conformidad con el inciso a) del artículo 20 de la Ley N° 6041 del 9 de febrero de 1997 y sus reformas, deben efectuar los bancos, para el financiamiento de la Comisión Nacional de Préstamos para Educación (Conape) y al Instituto de Fomento Cooperativo (Infocoop) artículo 12 inciso 2) acápite b) de la Ley N° 1644 del 25 de setiembre de 1953.

Artículo 77.—**Gastos no deducibles.** No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- Los que representen una retribución de los fondos propios.
- El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas el impuesto a que se refiere el presente Título, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no se encuentren respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se líquida.
- Los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre estos se fijen, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. Tampoco serán deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, así como los intereses previstos en el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Los gastos e inversiones de lujo o de recreo para el personal de las empresas. Cuando estas inversiones se encuentren confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.
- Los gastos de servicios, incluidas las prestaciones por intereses y otros gastos financieros, transferencia de intangibles, cesión de derechos o cesión en uso de bienes ubicados fuera del territorio nacional, correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.
- Los gastos respecto de los cuales proceda legalmente la realización de una retención, sea a cuenta o definitiva y ésta no se practique o ingrese.
- Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines de los funcionarios o socios de la sociedad.
- Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.

Artículo 78.—**Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones gratuitas y societarias.**

- Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o costo de producción.
- Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a. Los transmitidos o adquiridos a título gratuito.
- b. Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- c. Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d. Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e. Los adquiridos por permuta.
- f. Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado, el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 79 apartado 3 de esta Ley.

3. En los casos previstos en los incisos a), b), c) y d) del apartado 2 anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

Con respecto a los previstos en los incisos e) y f), la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

En la adquisición a título gratuito, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título gratuito las subvenciones, las cuales se integrarán en la base imponible por su valor efectivo y según la siguiente distinción: las subvenciones corrientes, entendiendo por tales las que pretenden complementar el precio de los productos o asegurar un beneficio mínimo, se deben integrar a la base imponible íntegramente en el ejercicio de su concesión; las subvenciones de capital, entendiendo por tales las que pretenden financiar inversiones, deben integrarse en la base imponible por décimas partes cada año.

4. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

5. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.
6. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.
7. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.
8. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.
9. En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.
11. A los efectos de integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas, será de aplicación el mecanismo de actualización previsto en el artículo 32 apartado 2, correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
12. Las normas sobre ganancias y pérdidas patrimoniales previstas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas serán de aplicación supletoria en este impuesto.

Artículo 79.—Reglas de valoración: operaciones vinculadas.

1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas directa o indirectamente cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o, bien, un diferimiento de dicha tributación. La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas directa o indirectamente, en forma horizontal o vertical, las siguientes:

- a. Una sociedad y sus socios.
- b. Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c. Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad hasta por el tercer grado, consejeros o administradores.
- d. Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, de conformidad con las siguientes reglas:
 - i. Posea más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto en otra sociedad.
 - ii. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva.
 - iii. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto.
 - iv. Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva.
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- g) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, y hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- j) Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio costarricense.
- l) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.
- m) Se presumirán efectuadas con sociedades vinculadas, las transacciones efectuadas por una persona o entidad residente en territorio costarricense con otra persona o entidad ubicada en países o territorios de los calificados, como paraísos fiscales de conformidad con el artículo 5° de esta Ley.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento (5%) o al uno por ciento (1%) si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración Tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- b) Supletoriamente resultarán aplicables:
 - i. Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.
 - ii. Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, reducido en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.
- c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate,

teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

4. La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.
 - b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.
5. La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:
 - a) Especificar la naturaleza de los servicios a prestar.
 - b) Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

6. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración Tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.

Artículo 80.—Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención.

1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
 - i) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio costarricense que traslada su residencia fuera del mismo, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense de la mencionada entidad.
 - ii) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense que cesa su actividad.
 - iii) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense son transferidos al extranjero.
2. La Administración Tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.
3. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación total devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

Artículo 81.—Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado. Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor

normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

1. Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.
2. Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes de los activos fijos, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.
3. Tratándose de elementos patrimoniales amortizables o depreciables integrantes de los activos fijos, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 82.—Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.
2. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.
3. Empresas de construcción y similares. Las empresas dedicadas a la construcción o actividades similares, que realicen contratos u obras que abarquen dos o más períodos impositivos, deberán establecer los resultados de sus operaciones por aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Asignar a cada período impositivo, como renta neta, la suma que resulte de aplicar, sobre los importes efectivamente percibidos, el porcentaje de ganancia calculado para toda la obra.

Si hubiere evidente variación del cálculo efectuado, el porcentaje puede ser modificado por la parte correspondiente a los períodos impositivos posteriores. En todo caso los porcentajes referidos pueden ser modificados por la Administración Tributaria, cuando compruebe que no se ajustan a la realidad; y

- b) Asignar a cada período impositivo el resultado neto que sea consecuencia de deducir del importe de la obra contratada, la parte que fue realmente ejecutada en el período, los costos efectivamente efectuados y los gastos ocurridos en el mismo período impositivo. Cuando fuere difícil la determinación del resultado en la forma indicada, la utilidad obtenida por la parte construida se puede establecer mediante un procedimiento análogo al señalado en el inciso anterior. En este caso, la Dirección puede también ejercer las facultades señaladas en ese inciso.

La diferencia que se obtenga entre el resultado neto al final de toda la obra y el establecido mediante cualquiera de los procedimientos indicados, debe incidir en el período impositivo en que la obra se concluya, aun cuando no se haya percibido su importe, sin perjuicio de prorratearla equitativamente en los períodos no prescritos.

Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo debe ser aplicado por el declarante a todas las obras o trabajos que realice y sólo puede ser cambiado con la previa autorización de la Dirección, la que establecerá a partir de cuál período se debe efectuar el cambio.

4. La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

Artículo 83.—Subcapitalización.

1. Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio costarricense con las que esté vinculada, exceda de 3 veces la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.
2. Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo. Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio en que se mida el grado de endeudamiento.
3. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 79 apartado 6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

- Las disposiciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán a las operaciones con personas o entidades residentes en el territorio costarricense cuando la suma total de la tributación de la entidad financiada y la de las personas o entidades que financian sea inferior a la que resultaría si los intereses y otros gastos financieros tuvieran la consideración de dividendos.

Artículo 84.—Reinversión de beneficios extraordinarios.

- Quedará a opción del sujeto pasivo no integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del activo fijo, tangible o intangible, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento (5%) sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. Mientras transcurre ese plazo, no correrá la prescripción de la parte de la obligación tributaria relacionada con este beneficio.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

- La Administración Tributaria podrá aprobar planes con plazos especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.
Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.
- El importe de la renta no integrada en la base imponible especial se sumará a la base imponible general por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se realizó la inversión.
- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de depreciación o amortización, de los admitidos en el artículo 76, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.
- En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquel.

Artículo 85.—Compensación de bases imponibles negativas.

- Respecto de la base imponible general, las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos, salvo en el caso de empresas agropecuarias, en que este plazo podrá extenderse hasta cinco años en las proporciones que determine el sujeto pasivo. Las empresas que realicen actividades agropecuarias combinadas con actividades de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas de actividad agropecuaria para poder realizar las compensaciones correspondientes. El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho de crédito a favor del sujeto pasivo susceptible de compensación o devolución según las normas generales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- Las sociedades con bases imponibles negativas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a la participación en sus utilidades, no podrán deducir las bases imponibles negativas generadas antes del cambio de propiedad, de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio. Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, al menos el cincuenta por ciento (50%) de los derechos sociales, acciones o participaciones.
- Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1, a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.
- Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.
- El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes

documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

Artículo 86.—Otras reducciones a la base imponible en carácter de exención. Reducirán la base imponible de este impuesto:

- Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado. Esta reducción estará limitada al veinte por ciento (20%) del monto de la donación y se aplicará siempre que no se trate de una entidad que supere el límite del cincuenta por ciento (50%) a que se refiere el apartado 5 del artículo 73 de esta Ley entre el monto de sus ingresos gratuitos y los procedentes de operaciones mercantiles. La reducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la base imponible general. Las donaciones en especie se valorarán a un valor de mercado, se incluirán en la base imponible y se aplicará la deducción prevista en este apartado. No obstante, no se considerarán donaciones en especie las resultantes del trabajo voluntario que se preste a la entidad, ni se incluirá su valor de mercado en la renta gravable. Respecto de las instituciones que requieran declaratoria de utilidad pública o informe ministerial favorable, la Administración Tributaria, a solicitud de parte, deberá pronunciarse sobre la susceptibilidad de la institución para recibir donaciones que den derecho a la presente reducción. La resolución correspondiente será discrecional y estará sujeta a las políticas de ingreso y de fijación de finalidades públicas a promover que determinen conjuntamente el Ministerio de Planificación y el Ministerio de Hacienda y será concedida por un máximo de tres períodos fiscales.
- Las mejoras que realice la entidad propietaria, poseedora o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

CAPÍTULO IV

Período impositivo y devengo del impuesto

Artículo 87.—Período impositivo.

- El período impositivo será del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general períodos impositivos especiales, por rama de actividad y para casos de subsidiarias, sucursales y agencias de empresas no residentes en Costa Rica.
El período impositivo para aquellos contribuyentes que obtengan rentas incluidas en la base especial a que se refiere el artículo 74 apartado 4 de esta Ley será mensual. La retención del impuesto correspondiente a las rentas gravadas en base especial con carácter de único y definitivo, deberán practicarse en la fecha del devengo de las rentas y deberá depositarse a favor de la Administración Tributaria dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a su devengo.
El impuesto correspondiente a las demás rentas obtenidas por los fondos de Inversión referidos en el artículo 89 apartado 2 de esta Ley, deberán autoliquidarse y pagarse dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al devengo de las rentas.
- En todo caso concluirá el período impositivo:
 - Cuando la entidad se extinga.
 - Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio costarricense al extranjero.
 - Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.
Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 78 apartado 3 de esta Ley.
 - Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a esta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria.
- El período impositivo no excederá de doce meses.
- También será de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto que reúnan los requisitos para el régimen simplificado de estimación objetiva el período trimestral a que se refiere el artículo 13 de esta Ley.

Artículo 88.—Devengo del impuesto. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

CAPÍTULO V

Deuda tributaria**Artículo 89.—El tipo de gravamen.**

1. El tipo aplicable a la base imponible general será el treinta por ciento (30%) No obstante, para el caso de un sujeto pasivo de este impuesto que cumpla los requisitos del régimen simplificado de estimación objetiva se le aplicará el tipo del doce por ciento (12%) a que se refiere el artículo 49 de esta Ley.
2. El tipo aplicable a la base imponible especial será del diez por ciento (10%) y se aplicarán las normas sobre retención única y definitiva contempladas en el artículo 50, apartado 1 de esta Ley, salvo en el caso de las rentas de los fondos de inversión que no estén sujetas a ese tipo de retención, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 74, apartado 4, las cuales tendrán el tratamiento indicado en el artículo 87 apartado 1 de esta Ley.

Artículo 90.—Cuota íntegra. Se entenderá por cuota íntegra la suma de las cantidades resultantes de aplicar a la base imponible correspondiente, general y especial, el tipo de gravamen que corresponda en cada caso.

CAPÍTULO VI

Deducciones para evitar la doble imposición**Artículo 91.—Exención para evitar la doble imposición interna: Dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna.**

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios provenientes de otras entidades residentes en Costa Rica.
2. La exención también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital.

La exención también se practicará en lo que respecta a las rentas que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 apartado 3 de esta Ley.

3. La exención prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que deriven de rentas no sujetas en el impuesto de la entidad receptora y, por tanto, este tipo de distribuciones no conformará la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 de este artículo ni formarán parte de la renta gravable.
4. Asimismo, estarán exentos los dividendos que provengan de rentas exentas o constitutivas de la base especial en la entidad que distribuye los fondos.
5. Cuando el sujeto pasivo obtenga rentas por concepto de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio costarricense, que tributen al tipo general de gravamen, estará exento el incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación, o el importe de las ganancias patrimoniales computadas si éste fuere menor.

El importe del beneficio no distribuido se calcula por la diferencia entre el valor teórico al momento de la adquisición y el valor teórico al momento de la transmisión, entendiéndose por valor teórico de las acciones el que deriva de la contabilidad de la sociedad, representado por el patrimonio de ésta, sus activos y reservas, menos las deudas.

Cuando por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.

Cuando, por aplicación de la norma relativa a reinversión de beneficios extraordinarios, difiera la tributación de las plusvalías, esta exención no será aplicable.

Artículo 92.—Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en forma directa o a través de un establecimiento permanente o una sucursal, se deducirá de la cuota íntegra, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto. El importe a deducir en ningún caso podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según sus disposiciones.
2. De igual forma, se incluirán en la base imponible las rentas que dieron origen al impuesto satisfecho en el extranjero, aun cuando no fuese plenamente deducible.
3. Para efectos de determinar la menor de las cantidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en caso de que el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del

extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de ellos.

4. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

Artículo 93.—Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y ganancias patrimoniales de fuente extranjera. Con el fin de evitar la doble imposición económica internacional que pudiera producirse cuando un sujeto pasivo residente en Costa Rica obtiene un dividendo o una ganancia patrimonial procedentes de una entidad no residente que tributó en el Estado de la fuente por un impuesto análogo al aquí regulado o que tributo en Costa Rica el impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no residentes, podrá aplicarse la deducción por doble imposición económica en las condiciones que a continuación se regulan:

1. Para aplicarse la deducción, las entidades deben reunir los siguientes requisitos:
 - a) La entidad no debe residir en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, según lo dispuesto por el artículo 5 de esta Ley. Se exceptuación de este requisito las entidades que tributan en Costa Rica el impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no residentes.
 - b) La participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente debe ser, al menos, del cinco por ciento (5%) Se entiende por participación directa la que se tenga en la entidad no residente y por participación indirecta la que se tenga en otra entidad, residente o no residente, que, a su vez, tenga participación en la entidad no residente en que se tenga participación directa. Para efectos de determinar el cinco por ciento (5%) indicado, deberán tomarse en consideración, en forma conjunta, ambos tipos de participación.
 - c) La participación de al menos el cinco por ciento (5%) en el capital de la entidad no residente debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o al día en que produzca la transmisión.
 2. Las rentas susceptibles de generar el derecho a la deducción son las siguientes:
 - Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense.
 - Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.
 3. El importe de la deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios con cargo a los que se paguen o acreditan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible. En el caso de ganancias patrimoniales, el importe de la deducción será igualmente el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios no distribuidos, correspondientes a la participación transmitida, generados por la entidad no residente durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida o al importe de la renta computada si es inferior. Cuando, por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.
 4. Si la entidad participada reúne los requisitos indicados en el apartado 1 de este artículo y, simultáneamente, obtiene rentas que son imputables en transparencia fiscal internacional, los dividendos derivados de las mismas no dan derecho a esta deducción. No obstante lo anterior, cuando la entidad participada obtenga simultáneamente rentas imputables en transparencia fiscal internacional y otras derivadas de actividades empresariales, la entidad perceptora del dividendo o de la ganancia patrimonial tendrá derecho a la deducción en la parte que corresponda a las rentas empresariales. El dividendo no se integrará en la base imponible en la parte que proceda de rentas imputadas por transparencia fiscal internacional. A efectos de determinar las rentas objeto de distribución, se atenderá al acuerdo social y, de no mediar mención expresa al respecto, se entenderán distribuidas, en primer lugar, las rentas que dan derecho a la deducción. El mismo criterio se aplicará a la deducción por ganancias patrimoniales por transmisión de participaciones.
 5. Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense. Este límite operará conjuntamente con el correspondiente al crédito a que se refiere el artículo 92, por lo que el impuesto de la entidad no residente será considerado después que se haya utilizado la parte del impuesto que directamente recaiga sobre el dividendo o la ganancia patrimonial de conformidad con el artículo 92.
 6. Cuando la deducción no pueda practicarse por insuficiencia de la cuota íntegra, la cuantía no deducida puede serlo en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.
- Artículo 94.—Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y ganancias patrimoniales de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.**

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense, cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del cinco por ciento (5%).
La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 79 para formar parte del mismo grupo de sociedades.
 - b) Que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa.
A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, si quiera sea parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.
Se presumirá cumplido este requisito, salvo prueba en contrario, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que Costa Rica tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.
En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal de conformidad con el artículo 5° de esta Ley.
 - c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa, procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
Sólo se considerará cumplido este requisito cuando al menos el ochenta y cinco por ciento (85%) de los ingresos del ejercicio correspondan a:
 - i) Rentas que se hayan obtenido en el extranjero y que no estén comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el apartado 2 del artículo 105 como susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional. En cualquier caso, las rentas derivadas de la participación en los beneficios de otras entidades, o de la transmisión de los valores o participaciones correspondientes, habrán de cumplir los requisitos indicados en el subinciso ii) de este inciso c).
En particular, a estos efectos, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades:
 - 1ª Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
 - 2ª Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
 - 3ª Crediticias y financieras, cuando los préstamos y créditos sean otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
 - 4ª Aseguradoras y reaseguradoras, cuando los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, siempre que las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
 - ii) Dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades no residentes respecto de las cuales el sujeto pasivo tenga una participación indirecta que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en el inciso a), cuando los referidos beneficios y entidades cumplan, a su vez, los requisitos establecidos en los demás incisos de este apartado. Asimismo, rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades no residentes, cuando se cumplan los requisitos del apartado siguiente.
- Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. Estará exenta la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio costarricense, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.
El requisito previsto en el inciso a) del apartado anterior, deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. Los requisitos previstos en los incisos b) y c), deberán ser cumplidos en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.
No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal de conformidad con el artículo 5° de esta Ley.
En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención tendrá las especialidades que se indican a continuación:
 - a) Cuando la entidad no residente posea, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio costarricense o activos situados en dicho territorio y la suma del valor de mercado de unas y otros supere el quince por ciento (15%) del valor de mercado de sus activos totales.
En este caso, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
 - b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.
En este caso, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.
 - c) Cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 79 para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiendo obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto.
En este caso, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación será gravada hasta el importe de la renta negativa obtenida por la otra entidad del grupo.
 3. No se aplicará la exención prevista en este artículo:
 - a) A las rentas de fuente extranjera obtenidas por sociedades transparentes.
 - b) A las rentas de fuente extranjera procedentes de entidades que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en este artículo. Se presumirá que concurre dicha circunstancia cuando la misma actividad que desarrolla la filial en el extranjero, en relación con el mismo mercado, se hubiera desarrollado con anterioridad en Costa Rica por otra entidad, que haya cesado en la referida actividad y que guarde con aquella alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 105, salvo que se pruebe la existencia de otro motivo económico válido.
 - c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 92 y 93 de esta Ley.
 4. En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la pérdida de valor de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos.
Asimismo, si se obtuviera una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad no residente que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 79 para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, dicha renta negativa se reducirá en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado la exención.
- Artículo 95.—Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.**
1. Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio costarricense cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el inciso c) del apartado I del artículo 94 de esta Ley.
 - b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en los términos del artículo anterior, y que no se halle situado en un país o territorio calificado como paraíso fiscal según lo dispuesto en el artículo 5° de esta Ley.
 2. A estos efectos, se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio costarricense, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere el inciso a) del apartado 1 del artículo 128. Si el establecimiento permanente se encuentra

situado en un país con el que Costa Rica tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

3. No se aplicará el régimen previsto en este artículo cuando se den, respecto del sujeto pasivo o de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el apartado 3 del artículo 94 de esta Ley.

CAPÍTULO VII

Deducciones de pagos a cuenta

Artículo 96.—**Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.** Serán deducibles de la cuota íntegra:

- a) Las retenciones a cuenta.
- b) Los ingresos a cuenta.
- c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cuota íntegra del impuesto, la diferencia resultante generará un derecho de crédito a favor del contribuyente, en los términos previstos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

CAPÍTULO VIII

Gestión del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Declaraciones y autoliquidaciones

Artículo 97.—**Obligación de declarar.**

1. Con carácter general los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período impositivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.

En consecuencia, existirá la obligación de declarar cuando se obtengan rentas de las definidas en el artículo 69 de la presente Ley. Serán de aplicación, en lo conducente, las normas previstas en el artículo 58 apartado 1 de esta ley relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2. No obstante la obligación general de declarar, las entidades en régimen de atribución de rentas, no estarán en la obligación de presentar la declaración de este tributo, sin perjuicio de las obligaciones de las personas físicas relacionadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.
3. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten, requeridos en las declaraciones; acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.
4. La Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

Artículo 98.—**Autoliquidación.**

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla en el lugar y forma determinados reglamentariamente.
2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine. En este caso no será de aplicación la sanción de mora establecida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; no obstante, en todos los casos, los intereses se calcularán a partir de la fecha en que el tributo debió pagarse.

Artículo 99.—**Pagos a cuenta.** Serán de aplicación, en lo que corresponda, la clasificación de pagos a cuenta establecida en el artículo 59, apartado uno, referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 100.—**Retenciones e ingresos a cuenta.**

1. El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, las entidades privadas, incluidas las de propietarios y las sujetas en el régimen de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto o rentas en el régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que, sin superar el diez por ciento (10%), se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense que operen en él mediante establecimiento permanente, con el límite del diez por ciento (10%) indicado.
2. En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondieren a la base especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si el receptor fuere una persona física, de conformidad con el artículo 38 de esta Ley, el tipo de retención a cuenta, para efectos de este impuesto, será igual al tipo de gravamen que corresponda según el artículo 50 de esta Ley.
3. En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondieren al mercado financiero, según lo establecido en el apartado 7 del artículo 22, se aplicará una retención a cuenta que será igual al tipo de gravamen que corresponda a las personas físicas, según el artículo 50 de esta Ley.

4. El sujeto obligado a retener deberá expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.
5. Reglamentariamente se establecerá los supuestos en los que no deberá practicarse retención. En particular, no se practicará retención en:
 - a) Las rentas obtenidas por las entidades exentas a que se refiere el artículo 73 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el párrafo final del apartado 1 del artículo 38.
 - b) Los dividendos o participaciones en beneficios pagados a otras sociedades residentes en Costa Rica.
6. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad total que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos fraccionados citados en el artículo 101 de esta Ley.

Las retenciones a que se refiere el presente artículo deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o créditos que las originen. El sujeto obligado a retener deberá presentar declaración de las cantidades retenidas durante el mes y depositar las sumas retenidas, en las entidades colaboradoras de la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente al que corresponda la fecha en que debe practicarse la retención, utilizando para ello una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones efectuadas durante el mes.

Asimismo presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán mediante resolución general de la Administración Tributaria.

Artículo 101.—**El pago fraccionado.** El último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso. En caso de que el sujeto pasivo tenga un período impositivo especial, los pagos deberán hacerse en tres cuotas trimestrales, iguales y sucesivas, seis meses después del inicio del período impositivo correspondiente.

Servirá de base para calcular las cuotas de pagos fraccionados el impuesto determinado en el ejercicio impositivo inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos impositivos, el que fuere mayor.

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos impositivos anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos fraccionados se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de marzo de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses referidos en el párrafo primero de este artículo.

Del impuesto total que se liquide al presentarse la correspondiente declaración, deberán deducirse los pagos fraccionados que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro del lapso previsto para la presentación y pago de la declaración, a que se refiere esta Ley.

Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período impositivo en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

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

Artículo 102.—**Liquidaciones previas y devolución de oficio.** Serán de aplicación a este impuesto las normas sobre liquidaciones previas y devolución de oficio previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los artículos 61 y 62 de esta Ley, así como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

SECCIÓN SEGUNDA

Obligaciones contables

Artículo 103.—**Obligaciones contables.**

1. Los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus registros contables y sus declaraciones de impuesto. Lo anterior, excepto que se trate de elementos que afectan varios períodos impositivos distintos de aquel en que se generaron los ingresos, gastos o inversiones respectivas,

caso en el cual, el contribuyente estará obligado a conservar los comprobantes y justificantes citados, durante todo el lapso en que surtan efectos en la determinación de sus obligaciones tributarias.

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

CAPÍTULO IX

Regímenes tributarios especiales

SECCIÓN PRIMERA

Regímenes tributarios especiales en particular

Artículo 104.—Definición.

- Son regímenes tributarios especiales, los regulados en el presente capítulo, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.
- Las normas contenidas en los restantes capítulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente capítulo.

SECCIÓN SEGUNDA

Transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva

Artículo 105.—Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

- Las entidades contribuyentes de este impuesto incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren las circunstancias siguientes:

- Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 79 de esta Ley o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio costarricense, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

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

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

- Que el importe abonado por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 de este artículo, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al impuesto regulado en esta Ley, sea inferior al cuarenta por ciento (40) del que hubiere correspondido de acuerdo las normas de esta Ley.

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

- Titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica de conformidad con el artículo 24 de esta Ley, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular.

- Participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 22. Quedan incluidas las rentas procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, así como los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, asistencia técnica y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen. No se incluye como rentas positivas a que se refiere este inciso, aquellas en que los títulos son tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales, o incorporen derechos nacidos de relaciones contractuales nacidas en el contexto de este tipo de actividades, o son tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores, o tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en el inciso c). En caso de préstamos de una entidad no residente a una entidad residente que estén vinculadas en los términos del artículo 79, no se aplicará lo dispuesto en el inciso c), si la entidad residente utiliza los fondos para el desarrollo de su actividad empresarial, siempre que al menos el ochenta y cinco por ciento (85%) de sus ingresos procedan de dicha actividad.

- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas y siempre que dicha entidad disponga de una estructura organizativa suficiente.

Asimismo, tratándose de filiales de entidades financieras residentes en Costa Rica, sus actividades crediticias y financieras estarán exceptuadas de la transparencia fiscal cuando la entidad filial no residente mantiene para la realización de sus operaciones un establecimiento organizado según los usos comerciales y que implique una estructura organizativa determinante de una presencia efectiva en el país de residencia, a menos que las operaciones se realicen con contribuyentes residentes en Costa Rica que participan en la entidad extranjera o contribuyentes vinculados.

También serán objeto de aplicación de este régimen de transparencia, las actividades de:

- Compraventa de bienes muebles a personas o entidades vinculadas y su posterior transmisión a terceros, cuando los referidos bienes hayan sido producidos o extraídos en otro país distinto del que está constituida la entidad no residente y dichos bienes serán usados y consumidos fuera del mismo.
- Prestación de todo tipo de servicios, cuando el beneficiario de los mismos sea una persona o entidad vinculada y los servicios se presten fuera del país en el que está constituida la entidad no residente.

- Transmisiones de los bienes y derechos referidos en los incisos a) y b) del apartado 2 de este artículo, que generen ganancias de capital, así como ganancias de capital derivadas de operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones, cualquiera que sea el activo subyacente, y siempre que no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades conceptualizadas en esta Ley como económicas.

No se incluirán las rentas previstas en los incisos a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5 por 100), cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.
- Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco por ciento (85 por 100), del ejercicio de actividades económicas.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades económicas las rentas previstas en los incisos a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito del subinciso ii) anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%) por la entidad no residente.

- No se imputarán las rentas previstas en los incisos a), b) y d) del apartado 2 anterior, cuando la suma de sus importes sea inferior al quince por ciento (15%) de la renta total o al cinco por ciento (5%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente abonado por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 de este artículo, se imputarán en su renta neta, sin compensarse con las demás rentas de fuente extranjera.

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

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

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

- El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley.

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

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

7. Serán deducibles del impuesto a pagar los siguientes conceptos:

- Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, efectivamente abonados por la entidad no residente, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.
- El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

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

En ningún caso se deducirán los impuestos abonados en países o territorios calificados como paraísos fiscales de conformidad con el artículo 5° de esta Ley.

Esta deducción no podrá exceder del impuesto que en Costa Rica correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

8. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el costo de adquisición se incrementará en el importe de las utilidades sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. Las utilidades sociales indicadas serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

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

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- Relación de administradores.
- Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

En todo caso, cuando se de la condición a que se refiere el inciso b) del apartado 1 de este artículo, se presumirá, salvo prueba en contrario, que:

- La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2 de este artículo.
- La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.

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

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

Artículo 106.—Instituciones Extranjeras de Inversión Colectiva. Serán de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto las normas sobre instituciones de inversión colectiva previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

SECCIÓN TERCERA

Régimen de las uniones temporales de empresa

Artículo 107.—Uniones temporales de empresa.

1. Las uniones temporales de empresas personas jurídicas, tales como consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, deberán inscribirse en un registro especial que llevará la Administración Tributaria y tributarán en régimen de transparencia fiscal con las siguientes excepciones:

- Las citadas uniones no tributarán por este impuesto, por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
- No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

2. La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

SECCIÓN CUARTA

Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Artículo 108.—Entidades de tenencia de valores extranjeros.

1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad de tenencia de valores extranjeros deberán ser nominativos.

Las sociedades transparentes no podrán disfrutar del régimen de este capítulo.

2. La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración Tributaria. El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración Tributaria la renuncia al régimen.

Reglamentariamente se podrán establecer los requisitos de la comunicación y el contenido de la información a suministrar con ella.

Artículo 109.—Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense. Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense, así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente, podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional en las condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 94 de esta Ley.

A los efectos de aplicar la exención, la participación indirecta de la entidad de tenencia de valores extranjeros sobre sus filiales de segundo o ulterior nivel, a efectos de aplicar lo previsto en el subinciso ii) del inciso c) del apartado 1 del artículo 94 de esta Ley, deberá respetar el porcentaje mínimo del cinco por ciento (5%).

Artículo 110.—Distribución de beneficios. Transmisión de la participación.

1. Los beneficios distribuidos con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 109 de esta Ley, recibirán el siguiente tratamiento:

- Cuando el perceptor sea una entidad sujeta a este impuesto, los beneficios percibidos darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en los términos establecidos en el artículo 94 de esta Ley.
- Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio distribuido dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos de conformidad con el artículo 53 en relación con el 93 y también podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el artículo 53, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos. Estas deducciones tendrán el límite conjunto previsto en el mencionado artículo 53.
- Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio costarricense, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio costarricense. Cuando se trate de un establecimiento permanente situado en territorio costarricense, se aplicará lo dispuesto en el inciso a). La distribución de la prima de emisión tendrá el tratamiento previsto en ese para la distribución de beneficios. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en la entidad de tenencia de valores o en los supuestos de separación del socio o liquidación de la entidad recibirán el siguiente tratamiento:

- Cuando el perceptor sea una entidad sujeta a este impuesto o un establecimiento permanente situado en territorio costarricense, podrá aplicar la deducción por doble imposición interna en los términos previstos en el artículo 91. En el mismo supuesto, podrá aplicar la exención prevista en el artículo 94 de esta Ley a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes en relación con las cuales la entidad de tenencia de valores extranjeros cumpla los requisitos establecidos en el citado artículo para la exención de las rentas de fuente extranjera.
- Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio costarricense, no se entenderá obtenida en territorio costarricense la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 94 o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos a que se refiere dicho artículo para la exención de las rentas de fuente extranjera.
- Las reglas anteriores aplicarán también a las distribuciones que operen las entidades que apliquen las exenciones de los artículos 94 y 95.
- La entidad de tenencia de valores deberá informar según se determine reglamentariamente sobre el importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, así como facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir lo previsto en los apartados anteriores.
- Lo dispuesto en los incisos, c) del apartado 1 y b) del apartado 2, de este artículo, no se aplicará cuando el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal de conformidad con el artículo 5° de esta Ley.

Artículo 111.—Aplicación de este régimen. El disfrute del régimen previsto en el presente capítulo está condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO X

De los arrendamientos financieros y operativos

SECCIÓN PRIMERA

Disposiciones generales

Artículo 112.—**Del tratamiento de los arrendamientos financieros y operativos.** En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, se procederá con arreglo a las siguientes disposiciones:

1. **Definiciones:**

- Contrato de arrendamiento:** Es un convenio que celebran un arrendador y un arrendatario, mediante el cual se concede a éste el derecho de uso y goce temporal de un bien particular, sea mueble o inmueble, que pertenece al primero, por un tiempo específico y a cambio de pagos predeterminados, generalmente periódicos.
- Arrendante o arrendador:** Es la persona que cede el uso o goce del bien.
- Arrendatario:** Es la persona que paga el precio por el uso y goce del bien.
- Cuotas de arrendamiento:** Es el monto pactado que debe pagar el arrendatario a cambio del derecho de uso y goce del bien arrendado.
- Valor justo o valor de mercado:** Es el precio que en determinado momento, pueden acordar libremente un comprador y un vendedor debidamente informados.
- Valor residual:** Es el valor de mercado estimado que tendrá el bien al final del contrato de arrendamiento.

2. **Concepto de arrendamiento financiero.** Se entiende que son arrendamientos financieros los convenios no cancelables que satisfagan uno o más de los siguientes criterios:

- Que transfieren la propiedad del bien al arrendatario.
- Que contienen una "opción de compra a precio especial".
- Que la duración del arrendamiento sea igual al setenta y cinco por ciento (75%) o más de la vida económica estimada del bien arrendado.
- Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos ejecutorios, sea igual o mayor al noventa por ciento (90%) del valor justo del bien arrendado.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, no puede reputarse como financiero un contrato de arrendamiento que sea cancelable, de conformidad con el concepto de cancelabilidad contenido en el apartado 3 siguiente.

3. **Concepto de cancelabilidad.** Son convenios no cancelables aquéllos en los cuales el arrendatario no puede dar por terminado, resolver o rescindir unilateral y anticipadamente el contrato. Para determinar la cancelabilidad del convenio, no se tomarán en consideración las causales de terminación anticipada por motivo de incumplimiento de alguna de las partes.

En un convenio cancelable le asiste al arrendatario el derecho de dar por terminado el contrato en cualquier momento de su vigencia, sin perjuicio de que esa decisión esté sujeta al cumplimiento de las obligaciones pendientes a esa fecha y al pago de algún tipo de indemnización o cláusula penal.

La existencia de una cláusula penal o de cualquier otra estipulación contractual que obligue al arrendatario a indemnizar al arrendante en virtud de la terminación anticipada, no implicará que el convenio se considere no cancelable. Sin embargo, si dichas cláusulas penales o estipulaciones implican el pago de la mayor parte de las cuotas de arrendamiento originalmente pactadas, al punto que su onerosidad haga improbable su rescisión, el convenio podrá considerarse como no cancelable.

4. **Identificación de los convenios que transmiten la propiedad de los bienes arrendados.** Para que se configure el requisito enunciado en el inciso a) del apartado 2, el contrato debe contener una estipulación mediante la cual la transferencia de dominio del bien arrendado sea consecuencia necesaria e inevitable del cumplimiento de los demás deberes contractuales.5. **Concepto de opción de compra a precio especial.** Una opción de compra a precio especial es una estipulación que permite al arrendatario comprar el bien arrendado a un precio sustancialmente menor que el valor justo esperado que tendrá dicho bien en la fecha en que se puede ejercer la opción. Para que se considere que la opción de compra se pacta a precio especial, la diferencia entre el precio de compra y el valor de mercado esperado del bien debe ser suficientemente grande como para que, al inicio del contrato, el ejercicio de la opción de compra esté razonablemente garantizado.

Por sí misma, la existencia de una opción de compra en un contrato de arrendamiento no es determinante para fines tributarios, por cuanto no implica necesariamente su configuración como arrendamiento financiero u operativo.

6. **Duración del arrendamiento.** Regla del setenta y cinco por ciento (75%). Para que un contrato de arrendamiento pueda reputarse financiero, además de ser no cancelable y sin perjuicio del cumplimiento de alguno de los otros requisitos enumerados en el apartado 2, la duración del arrendamiento debe ser igual al setenta y cinco por ciento (75%) o más de la vida económica estimada del bien arrendado. Para los efectos de determinar la configuración de este requisito, se entenderá por vida económica estimada el período durante el cual se espera sea utilizable económicamente, por parte del o los usuarios, el activo amortizable, sin sujetarse, para estos propósitos, a los

plazos de depreciación establecidos en el Reglamento de esta Ley. Las prórrogas del plazo del contrato se contabilizarán para determinar si su duración es igual o superior al setenta y cinco por ciento (75%) de la vida económica estimada del activo.

- Pagos mínimos por arrendamiento.** Los pagos mínimos de arrendamiento mencionados en el inciso d) del apartado 2 de este artículo, están constituidos por el monto resultante de la suma de los pagos o cuotas mínimos requeridos durante el plazo del contrato. Los pagos mínimos incluyen, de haberlos, el valor residual cuyo pago esté garantizado, más el importe de cualquier opción de compra a precio especial y el importe de las sanciones por pagar en caso de no renovarse o prorrogarse el contrato.
- Valor del arrendamiento.** Regla del noventa por ciento (90%). Para que un contrato de arrendamiento pueda reputarse financiero, además de ser no cancelable y sin perjuicio del cumplimiento de alguno de los otros requisitos enumerados en el apartado 2, el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos ejecutorios, debe ser igual o mayor al noventa por ciento (90%) del valor justo del bien arrendado.

Las prórrogas del plazo del contrato se contabilizarán para determinar si el valor presente de los pagos por arrendamiento mínimo es igual o mayor al 90% del valor justo del bien arrendado.

Para efectos de la determinación del valor actual citado en el párrafo anterior, se utilizará una tasa de descuento igual a la tasa promedio de los bancos comerciales que el arrendatario hubiera tenido que pagar en el mercado financiero, para la obtención de un crédito destinado a la compra hipotética del bien arrendado, en el momento de celebración del contrato.

No obstante, de conocerse en su medida exacta la tasa cobrada por el arrendador e implícita en las cuotas pactadas, se utilizará dicha tasa.

- Costos ejecutorios.** Los costos ejecutorios a que alude el inciso d) del apartado 2 de este artículo, corresponden a los gastos por seguros, mantenimiento e impuestos, relativos a los activos tangibles arrendados.

- Depósitos de garantía o primas.** La existencia de un depósito de garantía o prima al inicio del contrato no implica necesariamente que el arrendamiento sea financiero, por lo que no es determinante para la distinción entre contratos de arrendamiento operativo de los financieros.

- Consistencia en el tratamiento para los contratantes.** Si en virtud de circunstancias ajenas al contrato, éste pudiera reputarse financiero para una de las partes pero operativo para la otra, se entenderá que para efectos tributarios, el contrato es financiero para ambas partes si cumple con los parámetros establecidos en el apartado 2 de este artículo. De lo contrario, se considerará como operativo.

- Modificación de las cuotas de arrendamiento.** Tanto en los arrendamientos operativos como financieros las cuotas periódicas de arrendamiento pueden ser fijas o variables, según se pacte en el contrato, en función del rendimiento que el arrendador espera de la operación, el cual puede variar en razón de que factores micro o macroeconómicos pueden afectar la expectativa de rentabilidad.

- Tratamiento tributario de los contratos de arrendamiento financiero.**

- Tratamiento del Arrendante.** El arrendante deberá incluir como ingresos gravables, en la base imponible del período fiscal en que se celebre el contrato, la sumatoria de las cuotas del contrato, menos los intereses implícitos en la cuota.

La entidad arrendante deducirá el precio de adquisición o costo de producción del bien en el mismo período en que se debe declarar el ingreso por el contrato de arrendamiento. Asimismo, deberá incluir los intereses que forman parte de la cuota de los contratos de arrendamiento financiero, en la base imponible del período fiscal en que dichos intereses se devenguen.

En caso de que durante la vigencia del contrato o al finalizar el plazo respectivo, el arrendatario opte por no comprar el bien y lo devuelva al arrendador, éste sólo tendrá derecho a deducir el remanente de la depreciación que no haya sido rebajada por el arrendatario. Esta deducción está condicionada a que el bien devuelto se incorpore al activo fijo del arrendador y se siga utilizando en la generación de ingresos gravables.

- Tratamiento del Arrendatario.** El arrendatario tendrá derecho a deducir la depreciación de los bienes tomados en arriendo, así como los respectivos intereses, si incorpora dichos bienes a su activo fijo y los utiliza en la generación de ingresos afectos al impuesto sobre la renta. En caso de que el arrendatario opte por no adquirir el bien y lo devuelva al arrendador, no podrá seguir rebajando la depreciación correspondiente.

Será deducible para la entidad arrendataria un importe equivalente a las cuotas de amortización o depreciación que de acuerdo con lo previsto en el Reglamento de esta Ley del Impuesto sobre la Renta, corresponderían a los bienes de que se trate. Cuando, de conformidad con lo establecido en la Ley, la Administración Tributaria autorice depreciaciones aceleradas, las entidades arrendatarias de bienes como los que se establezcan en la correspondiente resolución administrativa, podrán aplicar las cuotas que resulten, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se fijan en tal resolución.

El arrendatario podrá deducir los gastos financieros implícitos en la cuota periódica cancelada al arrendador. La deducción

de los intereses, en este caso, estará condicionada a que en la operación se haya especificado la tasa de interés que devenga el arrendador y que el monto pagado por intereses se desglose en los comprobantes que respaldan los pagos periódicos. No será deducible la parte de los cánones mensuales que corresponda a la amortización del financiamiento.

Los costos ejecutorios podrán ser deducidos por el que efectivamente soporte su pago. En caso de que de conformidad con el contrato, el pago lo deba hacer el arrendatario, la deducción la podrá hacer en el tanto pueda demostrar que en la cuota se incluya el traslado del cobro por parte del arrendador.

14. **Concepto de arrendamiento operativo.** Se entiende por arrendamientos operativos, aquellos contratos no cancelables que no satisfacen ni siquiera uno de los criterios establecidos en el apartado 2 de este artículo.
15. **Tratamiento tributario de los contratos de arrendamiento operativo.**
- El arrendante considerará como ingresos del período las cuotas pagadas por el arrendatario en el momento de vencimiento del plazo de pago y deducirá los gastos por depreciación del bien arrendado y los gastos inherentes a su propiedad.
El producto de la eventual venta del bien -al vencimiento del contrato de arrendamiento- tendrá la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales, de conformidad con lo dispuesto por esta Ley.
 - El arrendatario podrá deducir como gasto del período las cuotas del arrendamiento canceladas en dicho período y no podrá deducir monto alguno en concepto de depreciación del bien arrendado, en razón de que éste es propiedad del arrendador.
16. Los pagos que los arrendatarios efectúen a personas -físicas o jurídicas- no residentes en el país, como consecuencia de operaciones de arrendamiento financiero, al ser asimilable a la adquisición de bienes, a plazo, no están afectos al impuesto sobre no residentes.
Por el contrario, en lo que respecta a los arrendamientos operativos, cuando se trate de bienes utilizados en actividades comerciales, debe retenerse el 15% de los montos pagados o acreditados, dispuesto en el artículo 135 inciso k de esta Ley.
Si se trata de arrendamientos operativos de bienes utilizados en actividades industriales o agropecuarias, podría ser inaplicable la retención si se cumplen las condiciones señaladas por el artículo 125 inciso c) de esta Ley.
17. **Conciliación para efectos tributarios.** En razón de que a partir del período fiscal 2001, las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad 17, en caso de que el tratamiento de un arrendamiento de conformidad con lo dispuesto en este artículo no coincida con el que se debe dar, para efectos financieros, según la NIC citada, se deberán conciliar sus resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán la base imponible del impuesto.
El tratamiento contable asignado al contrato no tendrá incidencia en materia tributaria, siempre y cuando la conciliación que se haga con tales efectos cumpla con las disposiciones de este artículo.

TÍTULO III

Impuesto sobre la renta de no residentes

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 113.—**Naturaleza y objeto.** El Impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7° de esta ley.

Artículo 114.—**Ámbito de aplicación.** El presente impuesto se aplicará en todo el territorio costarricense.

Artículo 115.—**Normativa aplicable.** El impuesto se rige por el presente título, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre sociedades, según proceda.

Artículo 116.—**Tratados y convenios.** Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen o que lleguen a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución Política de Costa Rica.

CAPÍTULO I

Elementos personales

Artículo 117.—**Contribuyentes.** Son contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas, las jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense conforme al artículo siguiente, que obtengan rentas en el mismo.
- Las personas físicas que sean residentes en Costa Rica por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 118.—**Residencia en territorio costarricense.** La residencia se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley, para las personas físicas, y en el artículo 72, para las jurídicas y otras entidades.

Artículo 119.—**Individualización de rentas.** A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 1° de esta Ley, sobre individualización de rentas.

Artículo 120.—**Responsables.** Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tenga encomendado, respectivamente, el pagador de las rentas devengadas sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o administrador de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 138 de esta Ley, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

Artículo 121.—**Representantes.**

- Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en Costa Rica, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio costarricense por el contribuyente, así lo requiera la Administración Tributaria.
El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo y con las formalidades que se fijen reglamentariamente.
- El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1, constituirá infracción tributaria administrativa, sancionable con multa de tres salarios base y podrá disfrutar de las reducciones a que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 122.—**Domicilio fiscal.**

- Los contribuyentes no residentes tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en Costa Rica:
 - Cuando operen a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Costa Rica. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del activo fijo.
 - Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
 - En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del retenedor.
- Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

CAPÍTULO II

Hecho generador y exenciones

Artículo 123.—**Hecho generador.**

- Constituye el hecho generador, la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, con o sin mediación de establecimiento permanente, en territorio costarricense por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.
- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

Artículo 124.—**Rentas obtenidas en territorio costarricense.**

- Se consideran rentas obtenidas en territorio costarricense o de fuente costarricense las siguientes:
 - Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense.
Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente, cuando por cualquier título disponga en el país, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.
En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.
 - Las rentas de actividades o explotaciones económicas, obtenidas sin mediación de establecimiento permanente según se detalla a continuación:
 - Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio costarricense. No se considerarán obtenidas en territorio costarricense las rentas derivadas de la instalación o montaje de

maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del veinte por ciento (20%) del precio de adquisición de dichos elementos.

- ii) Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio costarricense, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio costarricense, aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio costarricense o se refieran a bienes situados en el mismo.
 - iii) Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio costarricense de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- c) Las rentas del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio costarricense.
 - d) Los dividendos y otras rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades residentes en Costa Rica.
 - e) Los intereses, cánones y otras rentas del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio costarricense o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio costarricense.
 - f) Las rentas derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio costarricense o de derechos relativos a los mismos, como alquileres, usufructos y otras contrataciones de bienes raíces.
 - g) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles situados en territorio costarricense no afectos a actividades económicas.
 - h) Las ganancias patrimoniales:
 - i) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio costarricense.
 - ii) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio costarricense o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
 - iii) Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en dicho territorio o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:
 - Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
 - Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
 - i) Las provenientes del transporte y comunicaciones entre la República de Costa Rica y países extranjeros, y viceversa. Se incluyen dentro de este inciso, las transmisiones de noticias internacionales, radionovelas, telenovelas, películas, grabaciones, discos fonográficos, historietas y en general cualquier medio de difusión similar de imágenes y sonidos.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán, asimismo, obtenidos en territorio costarricense las rentas satisfechas por:
 - a) Personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes en territorio costarricense.
 - b) Establecimientos permanentes situados en dicho territorio.
 3. Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de las siguientes rentas:
 - a) Las satisfechas por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en el inciso siguiente, cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidas en este inciso las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías que impliquen importación al territorio costarricense, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.
 - b) Las satisfechas por razón de las prestaciones de los servicios indicados en el subinciso ii) del inciso b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio costarricense y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio costarricense.
 - c) Las satisfechas a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.
 - d) Las rentas del trabajo a que se refiere el artículo 15 de esta Ley, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rentas estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
 - e) Las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en el extranjero.

4. Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 125.—**Rentas exentas.** Estarán exentas de este impuesto las siguientes rentas:

- a) Las rentas mencionadas en el artículo 8° de esta Ley, percibidas por personas físicas.
- b) Las provenientes de las inversiones del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6° de la Ley N° 7044, del 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.
- c) Las rentas provenientes de intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior- o a las entidades financieras de éstos- reconocidos por la Administración Tributaria como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos, efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior, por la importación de mercancías. Tampoco se pagará impuesto por los intereses sobre préstamos, pagados a instituciones del exterior reconocidas por la Administración Tributaria como instituciones de primer orden, ni por los arrendamientos de bienes de capital, siempre que los préstamos o los bienes sean utilizados por empresas domiciliadas en el país, en actividades industriales o agropecuarias y contratados directamente por ellas. Reglamentariamente se establecerán los requisitos que deberá cumplir los bancos y entidades financieras referidas en este inciso, con el fin de optar por el reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.
- d) En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en Costa Rica sin mediación de establecimiento permanente, estarán exentas para el percceptor, las rentas pagadas por el contribuyente de este impuesto, que realiza los servicios y actividades indicadas, pagadas a otros contribuyentes de este impuesto por concepto de sueldos, salarios, gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.
- e) Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y demás rentas y beneficios pagados, acreditados o puestos a disposición de no residentes, por los beneficiarios del régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, del 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, sin perjuicio de lo establecido en la disposición modificatoria especial contenida en el artículo 142 de esta Ley.

Artículo 126.—**Regímenes de cálculo del impuesto.**

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente de la presente Ley.
2. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

CAPÍTULO III

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Artículo 127.—**Rentas imputables a los establecimientos permanentes.** Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Las rentas derivadas de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Las rentas derivadas de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Artículo 128.—**Diversidad de establecimientos permanentes.**

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio costarricense, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Que realicen actividades claramente separables.
 - b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.
2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Artículo 129.—**Determinación de la base imponible.**

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para rentas de actividades económicas, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos siguientes:

- a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a la persona física titular o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.
- b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - i) Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
 - ii) Información, según se determine reglamentariamente, sobre los importes, criterios y módulos de reparto.
 - iii) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores o recursos realizada por el establecimiento permanente y su relación con el costo total de dichos factores o recursos.

- c) En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el inciso anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:
 - i) Ventas brutas.
 - ii) Costos y gastos directos.
 - iii) Inversión media en elementos de activo fijo afecto a actividades o explotaciones económicas.
 - iv) Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.
 - d) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
2. Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con la persona física titular o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, estén situados en territorio costarricense o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 79 de esta Ley.
 3. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en los artículos 74 apartado 3 y 85 de esta Ley.
 4. Cuando las operaciones realizadas en Costa Rica por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en el territorio de la República, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:
 - a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 79 de esta Ley para las operaciones vinculadas, determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del impuesto sobre sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.
 - b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
 - i) La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale la Administración Tributaria sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.
A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía total, sin que sea admisible deducción o compensación alguna.
 - ii) La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.
 5. Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio costarricense consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:
 - a) Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
 - b) Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración Tributaria, los justificantes de los ingresos

obtenidos y de los pagos realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración de inscripción y declarar su domicilio fiscal en territorio costarricense, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

- c) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.
Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el inciso a) anterior cuando el establecimiento permanente no dispusiese de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio costarricense.
- d) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en el inciso a) anterior, las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Artículo 130.—Deuda tributaria.

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del treinta por ciento (30%).
2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfirieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto para los dividendos en el artículo 135 inciso f) de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo anterior de esta Ley, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.
La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
3. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.
4. Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota íntegra del impuesto, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y condiciones previstos reglamentariamente.

Artículo 131.—Período impositivo y devengo.

1. El período impositivo será coincidente con el de su casa matriz o el de la persona física titular del establecimiento, sin que pueda exceder de doce meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.
La comunicación del período impositivo deberá formularse en la forma que determine la Administración Tributaria o, en su defecto, en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.
2. Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquellos en que la casa matriz traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.
3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Artículo 132.—Declaración y obligaciones contables y formales.

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente según las reglas del impuesto sobre sociedades.
2. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.
3. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en Costa Rica por las normas del impuesto sobre sociedades.

Artículo 133.—Pagos a cuenta.

1. Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del impuesto sobre sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.
2. Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio costarricense.

CAPÍTULO IV

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Artículo 134.—Base imponible.

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro o monto total.

2. La base imponible correspondiente a las rentas derivadas de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.
3. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la SUBSECCIÓN QUINTA de la sección I, del capítulo II del Título I, salvo lo previsto en el artículo 30, apartado 2, y en la SECCIÓN CUARTA del capítulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título gratuito, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

Artículo 135.—Tipos de gravamen y cuota tributaria. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

- a) Con carácter general, el veinticinco por ciento (25%). Se incluyen en este tipo el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, y los conceptos no incluidos en lo incisos siguientes.
- b) Por las pensiones y jubilaciones percibidos por personas físicas no residentes, así como los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, el diez por ciento (10%).
- c) Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios profesionales ejecutados sin que medie relación de dependencia, el quince por ciento (15%).
- d) Por las rentas del trabajo de personas físicas no residentes en territorio costarricense, siempre que no sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de Costa Rica en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales, el ocho por ciento (8%).
- e) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, el diez por ciento (10%).
- f) Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales de entidades residentes en Costa Rica, el doce por ciento (12%).
- g) Por los intereses y otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales de cualquier clase, a los que se refiere el artículo 22.2 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el quince por ciento (15%).
- h) En el caso de ganancias patrimoniales, el doce por ciento (12%), sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso siguiente.
- i) Por adquisiciones gratuitas establecidas en el artículo 50 de esta Ley, un tres por ciento (3%).
- j) Por el transporte y las comunicaciones, incluyendo el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio costarricense, el diez por ciento (10%).
- k) Por los arrendamientos de bienes de capital para actividades comerciales, el quince por ciento (15%).
- l) Por las rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el apartado 2 del artículo 22 de esta Ley y que encuadren en los indicados en el apartado 7 del artículo 22 y apartado 2 del artículo 19, un doce por ciento (12%).

Artículo 136.—Devengo.

1. El impuesto se devengará:
 - a) Tratándose de rentas, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
 - b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
 - c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles, el 31 de diciembre de cada año.
 - d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.
2. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Artículo 137.—Declaración.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio costarricense sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, debiendo determinar e ingresar la deuda tributaria correspondiente dentro de los quince días naturales del mes siguiente al del devengo del impuesto en la forma y lugar que se establezcan reglamentariamente.
2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios quienes, en defecto del cumplimiento por parte de los contribuyentes, serán responsables solidarios también para efectos del cumplimiento del deber formal de declarar y los demás deberes formales correlativos.
3. No se exigirá a los contribuyentes ni a los responsables solidarios por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 138 de esta Ley.

Artículo 138.—Obligación de retener e ingresar.

1. Estarán obligados a practicar la retención e ingreso, respecto de las rentas sujetas a este impuesto, que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición:
 - a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio costarricense.

- b) Las personas físicas residentes en territorio costarricense que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición en el ejercicio de las mismas.
- c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.
2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.
3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.
4. No procederá practicar retención o ingreso, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 125 de esta Ley o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Tampoco se exigirá la retención a las rentas percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente cuando se demuestre el pago del impuesto y en aquellos otros casos que se establezcan reglamentariamente.
5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos deberá presentar declaración y efectuar el ingreso al Fisco en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o la presentación de la declaración respectiva cuando no procediere efectuar retenciones o ingreso a cuenta. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.
6. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos responderá con su patrimonio por sus obligaciones tributarias materiales en este impuesto.

CAPÍTULO V

Otras disposiciones

Artículo 139.—Sucesión en la deuda tributaria. En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 140.—Deducción de pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicados desde el inicio del período impositivo hasta que se compruebe ante la Administración Tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente.

CAPÍTULO VI

Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no residentes

Artículo 141.—Regulación del impuesto.

1. Estarán obligados al pago de un impuesto anual, en moneda nacional, equivalente a trescientos mil dólares estadounidenses (\$300,000.00) los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558, del 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliado en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 125 inciso c) de esta Ley.
2. Este impuesto es sustitutivo del impuesto general a los no residentes, únicamente en lo referente a los rendimientos del capital.
3. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende que existirá vinculación entre:
 - a) Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica y otro banco o entidad financiera residente en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
 - b) Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica en la cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
 - c) Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica y otro banco o entidad financiera residente en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a) y b) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

El período del impuesto es de un año contado a partir del 1° de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el primer día de dicho período y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Tanto los contribuyentes como sus agentes de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Administración Tributaria, previo al inicio de operaciones.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor de quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

- i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no residentes en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no residente en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no residente en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 125 inciso c) de esta Ley.
- ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a) y b) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no residentes en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 125 inciso c) de esta Ley.

Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no residentes en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 125 inciso c) de esta Ley, deberá ser publicada en el Diario Oficial *La Gaceta*.”

TÍTULO IV

Disposiciones generales

CAPÍTULO I

Reducciones del tipo impositivo de sociedades

Artículo 142.—**Disposición modificatoria especial.**

1. A partir del período impositivo siguiente al de la entrada en vigencia de esta Ley, y para aquellos períodos en que el crecimiento real de la recaudación de impuesto sobre la renta del ejercicio inmediato anterior, sea mayor al crecimiento real del producto interno bruto (PIB), el tipo impositivo aplicable a las sociedades previsto en el artículo 89 de esta Ley, se reducirá en dos puntos porcentuales en cada uno de los períodos en que se dé la referida condición, hasta el límite del dieciocho por ciento (18%), tipo que en todo caso regirá para todas las sociedades a partir del período impositivo 2010. Para aquellos períodos en que no se cumpla la citada condición, se mantendrá la tarifa del período impositivo inmediato anterior, sin que la reducción no aplicada sea acumulable para el período subsiguiente. Las reducciones se aplicarán según se indica en la siguiente tabla:

Período de recaudación superior al PIB	Tipo impositivo
Primer período	28%
Segundo período	26%
Tercer período	24%
Cuarto período	22%
Quinto período	20%
Período 2010	18%

Los incentivos previstos en los incisos b), d), f), g), h) y l) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210, del 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, y las exenciones equivalentes previstas en los artículos 73 inciso 3) y 125 inciso e) de esta Ley, cesarán automáticamente y dejarán de otorgarse respecto a las empresas indicadas en el inciso a) del artículo 17 de la citada Ley N° 7210, a partir de la fecha en que venza para Costa Rica el plazo previsto en el artículo 27 párrafo 4 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias que forma parte del Acta Final en que se incorporan los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, aprobada mediante la Ley N° 7475 del 20 de diciembre de 1994, incluyendo las prórrogas previstas en el Procedimiento para Extensiones acordado por el Comité de Subsidios y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio con fecha 20 de noviembre del 2001 y sus modificaciones posteriores, si las hubiere, y en tanto Costa Rica sea elegible y obtenga dichas prórrogas. A más tardar a partir de la misma fecha en que venza el plazo indicado en el

párrafo anterior, los demás incentivos aplicables a las empresas beneficiarias del Régimen de Zonas Francas deberán haberse adecuado en lo pertinente, respecto a las empresas indicadas en el inciso a) del artículo 17 de la citada Ley N° 7210, a las disposiciones del mencionado Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, conforme a las disposiciones reglamentarias que al efecto dictará el Poder Ejecutivo.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores modifica en lo pertinente el alcance y los plazos de las exoneraciones e incentivos previstos en el artículo 20 de la citada Ley N° 7210 y debe entenderse incorporado a los respectivos acuerdos ejecutivos de otorgamiento del régimen de zonas francas, sin perjuicio de derechos adquiridos si en algún caso existieren.

Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas que se dediquen únicamente a las actividades previstas en los incisos c), ch), d) y e) del artículo 17 de la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990, continuarán disfrutando de los incentivos establecidos en dicha Ley, incluyendo también las exenciones previstas en los artículos 73 inciso 3) y 125 inciso e) de esta Ley. Los términos y condiciones de estas exenciones estarán sujetos a las obligaciones del país en el seno de la Organización Mundial del Comercio, si las hubiere.

2. Si por razón del plazo de su Acuerdo Ejecutivo de otorgamiento del Régimen, la sociedad acogida al régimen de Zona Franca está tributando a la tarifa que corresponda, mantendrá ese nivel de tributación, pese a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, con el límite del dieciocho por ciento (18%).
3. Si las rentas a que se refiere el apartado 1 de este artículo son de fuente extranjera, se aplicará la deducción prevista en el artículo 93 de esta Ley.
4. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.

CAPÍTULO II

Incentivos

Artículo 143.—**Incentivos por creación de empleo y crecimiento económico.** Las empresas podrán hacerse acreedoras a cualquiera de los siguientes incentivos, para lo cual deberán contar con la autorización previa de la Administración Tributaria:

1. Incentivo por generación de empleo y crecimiento económico en zonas de menor desarrollo relativo.
Las empresas manufactureras que se instalen en zonas de menor desarrollo relativo, definidas como tales por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (Mideplan), podrán aplicar una reducción en la tarifa nominal del impuesto sobre la renta equivalente a un punto porcentual por cada cien (100) empleos directos permanentes adicionales generados y efectivamente reportados a la Caja Costarricense de Seguro Social, hasta un máximo de seis puntos porcentuales. Esta reducción se otorgará por un máximo de cinco (5) períodos fiscales mientras se mantenga la cantidad de los empleos generados con base en los cuales se hizo acreedor al incentivo aquí dispuesto y será aplicable en cada período fiscal correspondiente, de conformidad con el número de empleos mantenidos durante el año correspondiente al período fiscal para el cual se solicite a la Administración Tributaria la aplicación del incentivo. La reducción en la tarifa no podrá ser aplicada si la empresa no se encuentra al día en el pago de sus contribuciones a la Caja Costarricense del Seguro Social y demás obligaciones tributarias.
2. Incentivo para el desarrollo de sectores pioneros.
Las empresas dedicadas al desarrollo de actividades empresariales ubicadas en un sector de actividad económica calificado al efecto como pionero, que cumplan con los niveles mínimos de inversión y empleo definidos para poder acceder a los beneficios autorizados para este sector, podrán aplicar una reducción en la tarifa nominal vigente del impuesto sobre la renta de seis puntos porcentuales por un período máximo de cinco períodos fiscales a partir de la autorización que para la aplicación de este incentivo deba emitir la Administración Tributaria.
Para la definición de los sectores de actividad económica calificados como pioneros, así como los niveles mínimos de inversión y empleo necesarios para acceder a los beneficios derivados de este apartado, el Poder Ejecutivo conformará una Comisión integrada por un representante del Ministerio de Hacienda, quien la presidirá, y de los Ministerios de Economía, Planificación Nacional y Política Económica y Comercio Exterior, los cuales no devengarán dieta o remuneración alguna por el ejercicio de sus funciones. A partir de las recomendaciones emitidas por esta Comisión, el Poder Ejecutivo emitirá, vía decreto, el reglamento que regirá los sectores de actividad económica calificados como pioneros y los incentivos aquí indicados, incluyendo los requisitos y condiciones a los que deberán ajustarse las empresas que opten por ellos y los mecanismos necesarios para su correcta fiscalización.
3. Limitación de los incentivos.
En ningún caso la aplicación conjunta de los incentivos previstos en el presente artículo podrá implicar una reducción en la tarifa nominal del impuesto sobre la renta superior a seis puntos porcentuales y superar un período a cinco períodos fiscales contados desde la autorización de la aplicación de los incentivos respectivos por parte de la Administración Tributaria.

La Ley podrá establecer incentivos a la generación de empleo de calidad, a la producción limpia y la generación de encadenamientos productivos.

CAPÍTULO III

Del registro de capitales localizados en el exterior

Artículo 144.—Los contribuyentes podrán registrar ante la Administración Tributaria los capitales que posean en el exterior o parte de los mismos, para lo cual dispondrán de un término de seis meses a partir de la vigencia de esta Ley.

- Las rentas generadas por dichos capitales registrados formarán parte de la base imponible especial que establece el artículo 38 inciso 1) b) y el artículo 74 inciso 4) de esta Ley, según corresponda.
- Las rentas generadas por capitales no registrados de conformidad con este artículo formarán parte de la base imponible general del contribuyente que establece el artículo 37 y el artículo 74 inciso 1) de esta Ley, según corresponda.
- Los capitales no registrados de conformidad con este artículo que sean eventualmente repatriados, formarán parte de la base imponible general del contribuyente que establece el artículo 37 de esta Ley.
- Se podrá registrar capitales de origen extranjero con posterioridad al vencimiento del plazo de seis meses establecido en el párrafo primero de este artículo siempre y cuando se demuestre fehacientemente que ninguna parte de esos recursos tuvo origen costarricense.
- La repatriación de capitales registrados no causará impuesto alguno.

CAPÍTULO IV

Disposiciones derogatorias y vigencia

Artículo 145.—**Derogatoria especial.** A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en ella y, en particular, las siguientes normas:

- Ley N° 7092, del 21 de abril de 1988, y sus reformas.
- Ley N° 7722, del 9 de diciembre de 1997 y sus reformas.
- Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 y sus reformas, del 17 de diciembre de 1997.

Artículo 146.—**Derogatoria general.** Deróganse todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales, que concedan exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto.

No obstante, la derogatoria anterior, mantendrá su vigencia la exención contemplada en el artículo 72 de la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero del 2000 y sus reformas.

Artículo 147.—**Vigencia de normas reglamentarias.** Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

Artículo 148.—**Tratamiento de las obligaciones tributarias devengadas antes de la vigencia de esta Ley.** La derogación de las disposiciones a que se refiere el artículo 145 de esta Ley no perjudicará los derechos del Fisco respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

Artículo 149.—**Vigencia.** Los títulos I y II de la presente Ley, con la excepción que de seguido se indica, así como los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente regulados en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entrarán a regir a partir del 1° de abril del 2004. Las demás disposiciones contenidas en el título III mencionado, que se refieren a contribuyentes no residentes que no operen mediante establecimiento permanente, así como las disposiciones correspondientes a la renta con tratamiento de base especial con impuesto único y definitivo, regirán a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta Ley.

Disposiciones transitorias

Transitorio I.—**Período impositivo vigente.** Aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, de conformidad con la presente Ley, no coincida con el que tenían en operación, tendrán un período de transición que abarca desde el primer día de la entrada en vigencia de la citada Ley hasta el último día del mes en el cual termina el nuevo período impositivo.

Transitorio II.—En tanto la Administración Tributaria no promulgue el Plan General de Contabilidad que se dispone en el artículo 72 apartado 5 de la presente Ley, los sujetos pasivos deberán seguir registrando sus operaciones de acuerdo con las resoluciones emitidas por la Administración tributaria, relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Transitorio III.—Mientras la Administración Tributaria establece los modelos de estimación objetiva a que se refiere el artículo 26 de la presente Ley, para los sectores específicos en los que se ubiquen los contribuyentes registrados en el régimen simplificado establecido en los artículos 71 a 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se deroga, N° 7082, del 21 de abril de 1988, tales contribuyentes podrán continuar estimando sus rentas con base en ese régimen. Conforme se vayan estableciendo los modelos de estimación objetiva, estos contribuyentes podrán registrarse en ellos, entendiéndose que de no producirse tal registro en el plazo que se defina en la resolución que los establece, se ha optado por el método de estimación directa.

Transitorio IV.—Al entrar en vigencia la presente Ley, aquellas sociedades consideradas como “pequeñas empresas”, con ingresos brutos hasta veintidós millones cuatrocientos sesenta y ocho mil colones (¢21.468.000,00), mantendrán el tipo impositivo del diez por ciento (10%), sobre la base imponible, hasta el período fiscal

2006, inclusive. A partir del período 2007, el tipo impositivo se incrementará en dos puntos porcentuales anuales, hasta llegar al dieciocho por ciento en el período 2010.

Asimismo, aquellas sociedades consideradas como pequeñas empresa, con ingresos brutos entre veintidós millones cuatrocientos sesenta y ocho mil colones (¢21.468.000,00) y cuarenta y tres millones ciento ochenta y tres mil (¢43.183.000,00), mantendrán el tipo impositivo de veinte por ciento (20%) hasta el período fiscal 2006 inclusive, y a partir del período fiscal 2007, se les reducirá el tipo impositivo en medio punto porcentual anuales, hasta llegar al dieciocho por ciento en el período 2010.

Los montos a que se refieren los párrafos anteriores, se actualizarán, para cada período fiscal, de conformidad con la variación en el índice de precios al consumidor final, establecido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Transitorio V.—Los contribuyentes dispondrán de un término de tres meses a partir de la vigencia de esta Ley, para declarar ante la Administración Tributaria el patrimonio que posean en el exterior. Caso contrario, se entenderá que toda repatriación o ingreso de capitales estará sujeto al impuesto sobre las renta establecido en esta Ley, salvo prueba en contrario.

Transitorio VI.—Como consecuencia de la entrada en vigencia de esta Ley, el período fiscal 2004 del impuesto a las utilidades deberá liquidarse de la siguiente manera:

- Se efectuará un cierre al 31 de marzo del 2004, aplicando las disposiciones de la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. Este período se deberá autoliquidar, declarar y pagar mediante declaración jurada, dentro de los dos meses y quince días siguientes a ese cierre. El impuesto extraordinario establecido en la Ley de Contingencia Fiscal N° 8343 del 18 de diciembre del 2002, correspondiente al período 2004, se deberá autoliquidar, declarar y pagar en esta misma fecha, en forma conjunta con el impuesto a las utilidades indicado.
- Se efectuará un segundo cierre al 31 de diciembre del 2004, aplicando las disposiciones de la presente Ley, que también corresponderá al período 2004, por el período que va del 1° de abril del 2004 al 31 de diciembre del 2004, o en su caso al cierre que corresponda, para las empresas que se han acogido a un período especial diferente al año natural. Este período se deberá autoliquidar, declarar y pagar mediante declaración jurada, dentro de los dos meses y quince días siguientes a ese cierre.
- Los pagos parciales correspondientes al período 2004, determinados de conformidad con lo dispuesto por la Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, se aplicarán a las liquidaciones que se indican en los apartados 1 y 2 de este artículo, de la siguiente manera:
 - Los efectuados antes de la liquidación a que se refiere el apartado 1 de este artículo, se aplicarán a esa liquidación.
 - Los efectuados en el período que comprende la segunda liquidación se aplicarán a ésta.

Para los efectos de lo indicado en el inciso b) anterior, la fecha de realización del pago parcial que corresponde al mes de junio del 2004, se correrá al mes de setiembre, y la que corresponde al mes de setiembre se correrá al mes de diciembre del 2004 y se cancelarán a más tardar el último día hábil de cada uno de esos meses.

- Se entenderá que la empresa acogida a un período impositivo distinto al año natural, seguirá aplicando ese período especial hasta tanto la Administración Tributaria no publique la resolución a que se refiere el artículo 87 apartado 1 de esta Ley.

Transitorio VII.—A la entrada en vigencia de esta Ley, el tipo impositivo general del impuesto a las sociedades aplicable al Banco Popular y de Desarrollo Comunal, será del dieciocho por ciento (18%). El tipo impositivo para las rentas obtenidas por este ente, incluidas en la base imponible especial a que se refiere el artículo 89 apartado 2 de esta Ley, será para el primer año, del tres por ciento (3%), para el segundo año, del seis por ciento (6%) y del tercer año en adelante se ajustará a lo establecido en el apartado 2 de cita.

Transitorio VIII.—Los contribuyentes que, de conformidad con las disposiciones de la Ley N° 7092 que se deroga por esta Ley, estén sometidos al Régimen Simplificado, podrán continuar tributando bajo el Régimen de Simplificado de Estimación Objetiva regulado en el artículo 45 de esta Ley, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el citado artículo, hasta tanto no se emita el reglamento correspondiente.

La liquidación del impuesto correspondiente al trimestre que va del 1 de enero del 2004 al 31 de marzo del 2004, se efectuará aplicando las disposiciones de la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas. Para los trimestres subsiguientes se aplicarán las disposiciones de esta Ley.”

TÍTULO VI

Impuesto sobre el valor agregado

Artículo 71.—Este título VI contendrá las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Agregado.

“LEY DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1°—**Naturaleza del impuesto.** El impuesto sobre el Valor Agregado es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- b) Las importaciones de bienes.

Artículo 2°—**Normas aplicables.** El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno costarricense.

Artículo 3°—**Territorialidad.** El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio en el cual el Estado costarricense ejerce su soberanía, incluyendo aquel sobre el cual ejerza una jurisdicción especial, de conformidad con los artículos 5° y 6° de nuestra Constitución.

TÍTULO I

Delimitación del hecho generador

Artículo 4°—**Hecho Generador.** Venta o entrega de bienes y prestación de servicios.

- a) Estarán sujetas al impuesto las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso o en autoconsumo, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.
- b) En todo caso, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:
 1. Las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles u otras entidades.
 2. Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.
- c) La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Artículo 5°—**Concepto de empresario o profesional.** A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente ventas, entrega de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el inciso b) siguiente.
- b) Las sociedades mercantiles u otras entidades, en todo caso.
- c) Quienes realicen una o varias ventas, entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien tangible o intangible con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Artículo 6°—**Concepto de venta o entrega de bienes.**

- a) Se considerará venta o entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes tangibles, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.
Se incluye dentro del concepto de bienes tangibles, para efectos de lo dispuesto en este artículo el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- b) También constituye venta o entrega de bienes:
 1. Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas.
 2. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.
 3. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.
 4. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra, de conformidad con las disposiciones sobre arrendamientos financieros y operativos, contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, se asimilarán a este tipo de contratos los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusulas de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.
 5. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionistas que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.
 6. El suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo.

Se considerarán productos informáticos normalizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final.

Artículo 7°—**Operaciones asimiladas a las ventas o entregas de bienes.** Autoconsumo de bienes. Se considerarán operaciones asimilables a las ventas o entregas de bienes a título oneroso, el autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumo de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes tangibles de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes tangibles que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Artículo 8°—**Concepto de prestación de servicios.** A los efectos del impuesto sobre el Valor Agregado, se entenderá por prestación de servicios:

- a) Toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de venta, entrega o importación de bienes.
- b) En particular, y entre otros, se considerarán prestaciones de servicios:
 1. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
 2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
 3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
 4. Las cesiones y concesiones de derecho de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
 5. Los que se deriven de contratos de agencia, venta en exclusiva o derivados de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, que impliquen obligaciones de hacer o no hacer.
 6. Los traspasos de locales de negocio.
 7. Los transportes.
 8. Los servicios de hospedaje, restaurante o campamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
 9. Las operaciones de seguro, y capitalización.
 10. Las prestaciones de hospitalización.
 11. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
 12. La explotación de ferias y exposiciones.
 13. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
 14. El suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio, la venta o entrega del correspondiente apoyo.

Se considerarán productos informáticos específicos los de esta naturaleza que hayan sido producidos previo encargo del cliente.

Artículo 9°—**Operaciones asimilables a las prestaciones de servicio.** Autoconsumo de servicios. Se considerarán operaciones asimilables a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 7° de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- b) La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo, o en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
- c) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los incisos anteriores de este artículo.

Artículo 10.—**Hecho Generador.** Concepto de importación de bienes.

Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes. Tendrá la consideración de importación de bienes:

- a) La entrada en el interior del territorio nacional de bienes extranjeros destinados al uso o consumo en el país.
- b) No obstante, cuando un bien de los que se mencionan en el inciso a) anterior, se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en zonas francas, depósitos temporales o se vincule a determinados regímenes aduaneros que se especifiquen reglamentariamente, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas y abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 11.—**Operaciones no sujetas al impuesto.** No estarán sujetas al impuesto:

- a) Los traspasos de bienes inmuebles sujetos a la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles.
- b) La transmisión del establecimiento mercantil o de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo acreditado a favor de un solo adquiriente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
- c) Las ventas o entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

- d) Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- e) Las ventas o entregas de impresos u objetos de carácter publicitario sin que medie contraprestación.
Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.
A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.
- f) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus socios de trabajo.
- g) Las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
- h) Las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- i) Las ventas o entregas de dinero a título de contraprestación o pago.
- j) La transmisión de combustibles a los que les sea aplicable el capítulo I de la Ley N° 8114 del 4 de julio del 2001, denominada Ley Simplificación y Eficiencia Tributarias.
- k) Las operaciones de importación, compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago.

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A los efectos de este inciso, se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o que tengan interés numismático.

TÍTULO II

Exenciones

Artículo 12.—**Exenciones en operaciones interiores.** Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

- a. La venta o entrega de los artículos y servicios definidos en la canasta básica que será establecida mediante Decreto Ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, incluidos en la canasta de consumo para los hogares que integran el primer quintil de ingresos de la población, según es determinado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), de acuerdo con los criterios de los organismos especializados. Dicha canasta deberá revisarse anualmente.
- b. La venta o entrega de llantas para maquinaria agrícola exclusivamente y sus respectivos reencaches.
- c. La venta o entrega de los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definan, de común acuerdo el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda.
- d. La venta o entrega de medicinas.
- e. La venta o entrega de libros de carácter educativo o cultural, calificados como productos de interés público por los Ministerios de Educación Pública o Cultura, Juventud y Deportes, en sus respectivos ámbitos de competencia, así como la materia prima e insumos requeridos para la impresión y edición de libros.
- f. La venta o entrega de energía eléctrica residencial siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 275 kW/h; cuando el consumo mensual exceda los 275 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.
- g. La venta o entrega de agua residencial siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 40 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda los 40 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos.
- h. Las prestaciones de servicios, venta o entrega de bienes que realice la Caja Costarricense de Seguro Social para el cumplimiento de sus fines.
- i. Las ventas o entrega de bienes y prestaciones de servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- j. La prestación del servicio de transporte internacional de viajeros, el de utilización de autopistas y la prestación de servicios de transporte público remunerado de personas.
- k. La prestación del servicio de arrendamiento de viviendas residenciales con renta mensual que no supere un salario base, quedando gravado únicamente el excedente sobre este monto, de conformidad con el tipo impositivo establecido en el artículo 27 inciso c) de esta Ley.
La venta o entrega de composiciones musicales.
- m. Los servicios y operaciones bancarias, financieras y bursátiles.
- n. La prestación de servicios financieros relacionados con la obtención de las rentas procedentes de las transacciones efectuadas con el objeto de captar recursos del mercado financiero costarricense primario o secundario y las derivados de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora

del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:

1. Las rentas que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades que captan del público en función de intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
 2. Las rentas que se obtengan de fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria regulados por la Ley Reguladora del Mercado de Valores.
 3. Las rentas que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado.
- o. La prestación de los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
 - p. La prestación de servicios de recolección, almacenamiento, transporte, valoración o eliminación de residuos, limpieza, control de plagas o tratamiento de las aguas residuales.
 - q. La prestación de servicios de biblioteca, museos y parques zoológicos, brindados por entes públicos.
 - r. La prestación de servicios, exclusivamente recreativos y de diversión, brindados por la Asociación Pro- Hospital Nacional de Niños, por medio del Parque de Diversiones, así como el derecho de ingreso a ese centro de diversiones.
 - s. La prestación de servicios de educación.
 - t. La prestación de servicios de disfrute a espectáculos deportivos.
 - u. La prestación de servicios de disfrute de actividades que contribuyan a la integración social y cultural de la persona joven, para lo cual se deberá contar con la recomendación emitida al efecto por el Viceministerio de la Juventud, así como las actividades culturales, siempre y cuando, en todos los supuestos contemplados en este inciso, se les califique de interés público por el Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes. Tratándose de espectáculos con la participación de artistas internacionales, únicamente se otorgará la exoneración aquí dispuesta, cuando se contemple al menos la realización de una función pública gratuita.
 - v. La entrega de ayudas técnicas y servicios de apoyo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2° de la Ley N° 7600, destinados a mejorar la funcionalidad y garantizar la autonomía de las personas con discapacidad.
 - x. El derecho de ingreso al Museo de los Niños ubicado en el Centro Costarricense de Ciencia y Cultura (CCCC), de la Fundación Ayúdanos para Ayudar.
 - y. Las primas de seguros: personales, riesgos de trabajo, cosechas y vivienda de interés social.
 - z. Las operaciones de reaseguros contratados por el Instituto Nacional de Seguros con empresas aseguradoras internacionales.

Artículo 13.—**Exenciones en las exportaciones de bienes y servicios.** Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- a) Las ventas o entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del impuesto por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.
- b) Las ventas o entregas de bienes a Organismos reconocidos por los entes competentes que los exporten fuera del territorio de aplicación del impuesto en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención efectuado por el Ministerio de Hacienda.
- c) Las prestaciones de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.
- d) La reimportación de mercancías nacionales que ocurran dentro de los 6 meses siguientes a su exportación.
- e) Las prestaciones de servicios, cuando el destinatario no reciba el servicio en el territorio de aplicación del impuesto. Esta exención no aplica cuando un no residente se desplaza al territorio de aplicación del impuesto para recibir el servicio.

Artículo 14.—**Exenciones en importaciones y exenciones relativas a las zonas francas y otros depósitos.**

- a) Estarán exentas las importaciones de bienes cuya venta o entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto, de conformidad con el artículo 15, inciso b) de esta Ley, y siempre que la instalación o montaje requiera un plazo superior a 12 meses desde su inicio. Para el disfrute de esta exención, se deberá obtener una autorización de la Administración Tributaria basada en la información de la instalación o montaje a realizar, mediante el procedimiento y con los requisitos que se fije reglamentariamente.
- b) Estarán exentas las importaciones de juegos mecánicos, electrónicos y de otro tipo, efectuadas por la Asociación Pro-Hospital Nacional de Niños, exclusivamente, para la prestación de servicios recreativos y de diversión brindados por el Parque de Diversiones.
- c) Estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:
 1. Las ventas o entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca, así como las de los bienes conducidos a la Aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal.

2. Las prestaciones de servicios a beneficiarios del Régimen de Zonas Francas entre beneficiarios de dicho régimen.
 3. Las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este inciso.
- d) Las zonas francas y situaciones de depósito temporal mencionados en el presente artículo son los definidos como tales en la legislación aduanera. La entrada y permanencia de los bienes en las zonas, así como su colocación en situación de depósito temporal, se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación.
- e) Estarán exentas las importaciones de equipo y los recursos auxiliares, requeridos por las personas con discapacidad.
- f) Estarán exentas las importaciones de materia prima, maquinaria, equipo de impresión y edición utilizados para la producción de libros, exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 inciso e) de esta Ley.

TÍTULO III

Lugar de realización del hecho generador

Artículo 15.—**Lugar de realización de las venta o entregas de bienes.** El lugar de realización de las ventas o entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

- a) Las ventas o entregas de bienes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- b) Las ventas o entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio.

Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes vendidos o entregados y el costo de dicha instalación o montaje exceda del 15 por ciento de la total contraprestación correspondiente a la venta o entrega de los bienes instalados.

Artículo 16.—**Lugar de realización de las prestaciones de servicios.** Regla general.

- a) Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el prestador de los mismos tenga situada, la sede de su actividad económica, en dicho territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley.
- b) A los efectos de este impuesto se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios desde los que se preste el servicio.
- c) Si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del impuesto y en otros territorios, los servicios se entenderán realizados en el ámbito espacial del impuesto cuando radique en él, el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.
- d) En defecto de los anteriores criterios, se considerará lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los prestó.
- e) A efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. En particular, tendrán esta consideración:

1. La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
2. Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
3. Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
4. Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
5. Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
6. Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
7. Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Artículo 17.—**Lugar de realización de las prestaciones de servicios.** Reglas especiales. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:

- a) Los relacionados directamente con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio. Se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias; los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores o ingenieros; los de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje.
- b) Los transportes por la parte de trayecto realizado en el mismo, incluidos su espacio aéreo y aguas jurisdiccionales.
- c) Los siguientes servicios cuando se realicen materialmente en el citado territorio:

1. Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, comprendidos los de organización de los mismos, así como los demás accesorios de los anteriores.
2. Los juegos de azar.
3. La transmisión de programas de televisión.
4. Los de hospedaje, restaurante o campamento, y en general, los suministros de bebidas o alimentos para consumir en el mismo local.
5. Los médicos, estéticos y otros que impliquen desplazamiento del destinatario al territorio de aplicación del impuesto para la recepción del servicio.
6. Los servicios que se indican a continuación cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio:
 - a. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial.
 - b. La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
 - c. Los servicios de publicidad.
 - d. Los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, notariado, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, excepto los comprendidos en el numeral 1 de este inciso.
 - e. El procesamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos.
 - f. El suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
 - g. Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
 - h. Las operaciones de seguro, capitalización y financieras. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se extiende al alquiler de cajas de seguridad.
 - i. La gestión de empresas.
 - j. Las cesiones, incluso por tiempo determinado, de los servicios de personas físicas.
 - k. El doblaje de películas.
 - l. Los arrendamientos de bienes muebles tangibles, con excepción de los medios de transporte y los contenedores.
 - m. Las obligaciones de no prestar total o parcialmente cualquiera de los servicios mencionados en este numeral.
 - n. Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores de este numeral, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.
7. Los trabajos realizados sobre bienes inmuebles tangibles y con informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
8. Los servicios de telecomunicaciones. A los efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicaciones los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, texto, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, por radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

TÍTULO IV

Devengo del impuesto

Artículo 18.—**Devengo del impuesto en las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios.** Se devengará el impuesto:

- a) En las ventas o entregas de bienes, cuando tenga lugar la puesta a disposición de esos bienes a favor del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen las ventas o entregas respectivas conforme a la legislación que les sea aplicable. En el caso de ventas o entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto, se pongan en posesión del adquirente.
- b) En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- c) En los trasposos de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.
- d) En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.
- e) En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.
- f) En los servicios de arrendamiento y en los suministros de tracto sucesivo o continuado de energía eléctrica, agua, teléfono y en

las demás operaciones similares, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En todos estos casos, si por las condiciones particulares del negocio, la facturación se da en forma anterior a la entrega o prestación, el devengo se dará con dicha facturación.

No obstante lo dispuesto en este artículo, en las operaciones sujetas a gravámenes que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho generador del impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Artículo 19.—Devengo en las importaciones. En las importaciones de bienes el devengo del impuesto se producirá en el momento de la aceptación de la declaración aduanera.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

TÍTULO V

Base imponible

Artículo 20.—Base imponible en las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla General.

- a) La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto.
- b) En particular, forman parte del concepto de contraprestación:

1. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda de las tasas de interés usualmente aplicadas en el mercado para operaciones similares.

2. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
Se considerarán vinculadas directamente a precio de las operaciones sujetas al impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.
3. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Agregado.
Lo dispuesto en este número comprenderá el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando los bienes de que se trate se les exija el mencionado impuesto.
4. El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
5. El importe de las deudas pendientes asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.
6. Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas del impuesto.

- c) No se incluirán en la base imponible:

1. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el inciso anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las ventas, entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.
2. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella y sean usuales y generales.
Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.
3. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

- d) Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Agregado que gravan las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura o documento equivalente, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.
Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1. Los casos en que reglamentariamente se determine que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.
2. Los supuestos a que se refiere el inciso b), numeral 6 de este artículo.

Artículo 21.—Base imponible en las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla Especial.

- a) En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese

acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.

- b) Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.
Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.
- c) En los supuestos de autoconsumo de bienes comprendidos en el artículo 7° de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el costo de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.
3. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

- d) En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el costo de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.
- e) Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los incisos c) y d) anteriores. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:

1. En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho impuesto.
2. En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
3. En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive.

- f) En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

- g) En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

- h) En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

- i) En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

- j) En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas del colón se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central de Costa Rica que esté vigente en el momento del devengo.

Artículo 22.—Modificación de la base imponible.

- a) La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 20 y 21 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.
 3. Las devoluciones de bienes realizadas según las prácticas comerciales, así como la mercadería entregada en consignación y no vendida.
- b) Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificara en la cuantía correspondiente.
- c) La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incoables.
- A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incoable cuando reúna alguna de las siguientes condiciones:
1. Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
 2. Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas.
 3. Que el deudor esté procesado por el delito de estelionato o fraude de simulación.
 4. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

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

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

1. Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho Público.
2. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
3. Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
4. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
5. Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles los importes por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni los importes basados en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes o deudores.

La modificación deberá realizarse en la forma que se determine reglamentariamente.

- d) Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.
- e) Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las mercancías en las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los sujetos pasivos aplicar correctamente el tributo. Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes, en el mercado de los respectivos productos.

En estos casos, los intermediarios que al momento de entrar en vigencia el sistema de cobro a nivel de fábrica mayorista o aduana, tengan en sus inventarios mercancías de las contempladas en la correspondiente Resolución, deberán reintegrar el crédito aplicado por el impuesto pagado en la adquisición respectiva, mediante la cancelación del impuesto sobre dichas existencias a su precio de costo, el cual deberán incluir en la declaración del impuesto sobre el valor agregado del mes inmediato anterior al que entre en vigencia el cobro del impuesto a nivel de fábrica, aduana o mayorista. Asimismo, estos intermediarios deberán conservar a disposición de la Administración Tributaria los listados de inventario respectivo.

Artículo 23.—Base imponible en las importaciones. En la importación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduanas de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuestos selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la declaración aduanera, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

TÍTULO VI

Sujetos pasivos

Artículo 24.—Sujetos pasivos en las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios.

- a) Serán sujetos pasivos del impuesto:
1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las ventas, entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto.
 2. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravámenes cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de la actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento.

Artículo 25.—Sujetos pasivos en las importaciones. Serán sujeto pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en el inciso anterior.

Artículo 26.—Repercusión del impuesto.

- a) Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.
 - b) En las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto, cuyos destinatarios fuesen entes públicos, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el impuesto sobre el valor agregado que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.
 - c) La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.
- Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este inciso, las operaciones que se determinen reglamentariamente.
- d) La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento análogo correspondiente.
 - e) El sujeto pasivo perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, sin perjuicio de la obligación de ingresar al fisco el impuesto correspondiente, en los plazos establecidos en la presente Ley.
 - f) El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Agregado no está obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.
 - g) Los desacuerdos que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se consideran de naturaleza tributaria y podrán tramitarse ante la Administración Tributaria a través del procedimiento de petición a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A esos efectos no se aplicará la disposición sobre silencio administrativo contenida en dicho artículo.

TÍTULO VII

Tipos impositivos

Artículo 27.—Tipos impositivos.

- a) El impuesto se exigirá al tipo del trece por ciento (13%), a excepción de lo indicado en los incisos b), c), d) y e) siguientes.
- b) El tipo impositivo para la prestación de servicios de salud, será de un 6%, excepto los servicios de hospitalización que estarán gravados con la tarifa general.
- c) El tipo impositivo para la prestación de servicios de arrendamiento de vivienda residencial será de un 6%, con la excepción indicada el artículo 12, inciso k) de esta Ley.
- d) El tipo impositivo aplicable a la venta o entrega de energía eléctrica, será del 6%, con la excepción indicada en el artículo 12 inciso f) de esta Ley.
- e) El tipo impositivo aplicable a la venta o entrega de agua residencial, será del 6%, con la excepción indicada en el artículo 12 inciso g) de esta Ley.
- f) El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

TÍTULO VIII

Deducciones y devoluciones

CAPÍTULO I

Deducciones

Artículo 28.—Cuotas tributarias deducibles.

- a) Los sujetos pasivos de este impuesto podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor agregado devengadas por las operaciones gravadas que hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:
1. Las ventas, entregas de bienes y prestación de servicios gravadas por el Impuesto sobre el Valor Agregado, incluyendo las comprendidas en el artículo 24 inciso a), numeral 2.
 2. Las importaciones de bienes.
- b) En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en monto superior a lo que legalmente corresponde, ni antes de que se hubiese devengado con arreglo a derecho.
- c) En el caso de las operaciones sujetas a los tipos reducidos a que se refieren los incisos b), c), d) y e) del artículo 27, la cuota tributaria deducible será la que resulte de aplicar el tipo reducido a la base imponible de las cuotas tributarias.

Artículo 29.—Requisitos subjetivos de la deducción.

- a) Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del impuesto en quienes concurren los siguientes requisitos:
1. Tener la condición de empresarios o profesionales de acuerdo con lo establecido en el artículo 5° de esta Ley.
 2. Haberse inscrito en el registro correspondiente de la Administración Tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 61 de la Ley.
 3. Haber iniciado la realización efectiva de las ventas o entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a su actividad económica.
- b) El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.
- c) No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuados sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque anteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Artículo 30.—Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción. Los sujetos pasivos a que se refiere el inciso a), del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Agregado comprendidos en el artículo 28 de esta Ley, en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas con el Impuesto sobre el Valor Agregado.

Artículo 31.—Limitaciones del derecho a deducir.

- a) Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.
- b) No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:
1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
 2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.
 3. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
 4. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
 5. Los bienes y derechos adquiridos para ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus socios, de sus familiares, incluyendo el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.
- c) No obstante lo dispuesto en los incisos anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse preferiblemente de acuerdo con criterios fundados en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

- d) Las deducciones a que se refiere el inciso anterior deberán rectificarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente. Cada rectificación deberá realizarse de acuerdo con el procedimiento recogido en el artículo 43 de la presente Ley.
- e) El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

A efectos de lo dispuesto en este inciso, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los numerales 3 y 4 del inciso b), de este artículo.

Artículo 32.—Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.

- a) No podrán ser objeto de deducción:
1. Las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, arrendamiento, importación, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los siguientes bienes cuando sean deportivos o de recreo: automóviles y sus remolques, motocicletas, aeronaves o embarcaciones, así como los accesorios, piezas de recambio, combustibles, carburantes y lubricantes con destino a dichos vehículos y los servicios referentes a los mismos, incluso los de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, excepto que estos bienes sean esenciales para el giro empresarial o profesional.
 2. Las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes y por los gastos de manutención y estancia del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto deducible a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas o del impuesto sobre sociedades.
 3. Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos, tabaco y bebidas o por servicios de hospedaje, restaurante o espectáculos.
 4. Las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes: joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, antigüedades y objetos de colección y arte.
- A los efectos de este impuesto, se considerarán piedras preciosas, entre otras el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, la aguamarina, el ópalo y la turquesa.
5. Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
- b) Se exceptúan de lo dispuesto en el inciso a) de este artículo, las cuales sí serán objeto de deducción, las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de los bienes siguientes y la recepción de los servicios que a continuación se relacionan:
1. Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
 2. Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título onerosos.
 3. Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.
- c) Lo dispuesto en el inciso a), numeral 1 de este artículo, no se aplicará en relación con los siguientes vehículos:
1. Los destinados exclusivamente al transporte de mercancías.
 2. Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, con excepción de las cuotas soportadas por la utilización de dichos vehículos, que no serán deducibles en ningún caso.
 3. Los destinados exclusivamente a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
 4. Los destinados por sus fabricantes exclusivamente a la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o a la promoción de ventas.
 5. Los destinados exclusivamente a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
 6. Los utilizados exclusivamente en servicios de vigilancia y mensajería.
 7. Los de servicios turísticos.
- d) No tendrán la consideración de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, según lo dispuesto en el inciso a) numeral 5 de este artículo:
1. Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 11, incisos c) y e) de esta Ley.
 2. Los descritos en el inciso b), numeral 2 de este artículo que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Artículo 33.—Requisitos formales de la deducción.

- a) Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Se considerarán justificativos del derecho a la deducción:

1. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio.
2. El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.
3. El documento expedido por el sujeto pasivo en los supuestos que se determine reglamentariamente.

- b) Los referidos documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y en las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo.
- c) En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.
- d) Tratándose de bienes adquiridos en común por varios sujetos pasivos, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura o documento justificativo se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los adquirentes.

Artículo 34.—Nacimiento del derecho a deducir.

- a) El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en el caso previsto en el inciso siguiente.
- b) En las importaciones de bienes, el derecho a la deducción nace en el momento en que el sujeto pasivo efectúa el pago de las cuotas deducibles.

Artículo 35.—Ejercicio del derecho a la deducción.

- a) En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el monto total de las cuotas deducibles, soportadas en dicho periodo, del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Agregado, devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del impuesto, como consecuencia de las ventas o entregas de bienes, o prestaciones de servicios por ellos realizadas.
- b) Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.
- No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.
- c) El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo general de prescripción contado a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación fiscalizadora, serán deducibles, en las liquidaciones de oficio que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros o registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

- d) Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que su titular reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir o, en su caso, emita el documento equivalente a la factura previsto reglamentariamente. Si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura o emisión del documento equivalente en que se efectúe su repercusión, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.
- No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 34 inciso b), de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.
- e) Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiese transcurrido el plazo general de prescripción contado a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

Artículo 36.—Caducidad del derecho a la deducción. El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 35 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción este pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido el plazo general de prescripción desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Artículo 37.—Regla de prorrato. La regla de prorrato será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad

empresarial o profesional, efectúe conjuntamente ventas, entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Artículo 38.—Clases de prorrato y criterios de aplicación.

- a) La regla de prorrato tendrá dos modalidades: general y especial.
- b) La regla de prorrato general será de aplicación cuando no se dé la circunstancia indicada en el inciso siguiente.
- c) La regla de prorrato especial será de aplicación cuando los sujetos pasivos, por la naturaleza de los bienes y servicios, opten por aplicar la regla de prorrato especial, en los plazos y forma que se determine reglamentariamente.

Artículo 39.—Prorrato general.

- a) En los casos de aplicación de la regla de prorrato general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada periodo de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el inciso b) siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

- b) El porcentaje de deducción a que se refiere el inciso a) anterior, se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
2. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo periodo de tiempo, de las ventas o entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

- c) Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1. El importe de las ventas o entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.
2. El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
3. Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley.

- d) A efectos de cálculo del porcentaje de prorrato, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 20 y 21 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Agregado deberá computarse el importe de ésta última, en lugar de aquella.

- e) Para efectuar la imputación temporal, respecto de la totalidad de operaciones incluidas en los incisos anteriores, serán de aplicación las normas sobre el devengo del impuesto establecidas en el título IV de esta Ley.

No obstante, las exportaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13 de esta Ley se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida, por la aduana, la correspondiente solicitud de salida.

Artículo 40.—Procedimiento de prorrato general.

- a) Salvo lo dispuesto en los incisos b) y c) de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable a cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.
- b) Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el inciso a) anterior, cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.
- c) El porcentaje provisional de deducción aplicable durante el primer año del ejercicio de las actividades empresariales o profesionales será el que proponga el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, salvo que ésta fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.
- d) En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará el porcentaje de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente rectificación de las deducciones provisionales.
- e) En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.
- f) El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los incisos anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

Artículo 41.—Prorrateo especial.

- a) El ejercicio del derecho a deducir en el prorrateo especial se ajustará a las siguientes reglas:
1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, podrán deducirse íntegramente.
 2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir, no podrán ser objeto de deducción.
 3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 39, incisos b) y siguientes.
La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 40 de esta Ley.
- b) En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

Artículo 42.—Concepto de bienes de inversión.

- a) A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes tangibles, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.
- b) No tendrán la consideración de bienes de inversión:
1. Los accesorios y piezas de refacción adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
 2. Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
 3. Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
 4. Las ropas utilizadas en el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
 5. Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición no supere el 25% de un salario base. No obstante, la Administración Tributaria podrá establecer un monto superior tomando en consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad.

Artículo 43.—Rectificación de deducciones por bienes de inversión.

- a) Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán rectificarse durante el periodo comprendido por los años de vida útil, determinados de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a contar desde que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones, en función del grado efectivo de utilización, incluyendo la hipótesis de traspaso de los bienes.
Las rectificaciones indicadas en este inciso sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.
- b) La rectificación de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión, en las hipótesis a que se refiere el artículo 18, inciso f) de esta Ley, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a las fechas en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.
- c) Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 11, inciso b) de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.
En tales casos, el grado efectivo de utilización aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el periodo de rectificación será la que corresponda al adquirente.
- d) En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar rectificación alguna durante los años posteriores a aquél en que se produzca dicha circunstancia.
- e) Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la rectificación de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año natural a que se refieren.
- f) La rectificación de las deducciones se realizará del siguiente modo:
1. Conocido el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional en cada uno de los años en que deba tener lugar la rectificación, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2. Dicho importe se restará del que resulte de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.
3. La diferencia positiva o negativa se dividirá por los años de vida útil y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en este capítulo.

CAPÍTULO II**Devoluciones**

Artículo 44.—Supuestos generales de devolución. Los sujetos pasivos excepto los indicados en el artículo 45 de esta Ley, que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un periodo de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 35 de esta Ley, por exceder continuamente, esas deducciones, la cuantía de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución, al final de cada trimestre, en los plazos y formas que reglamentariamente se determine.

Artículo 45.—Devolución a exportadores de bienes y servicios.

- a) Los sujetos pasivos que, durante el año natural inmediato anterior o durante el año natural en curso, hubieran realizado las operaciones que se indican en el inciso b) siguiente, tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación, hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del impuesto al importe total, en dicho periodo, de las mencionadas exportaciones.
- b) La devolución descrita en el inciso a) anterior se aplicará a las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de esta Ley.
Cuando estas operaciones originen pagos anticipados, podrán acogerse igualmente al derecho a la devolución regulado en este artículo, como exportaciones efectivamente realizadas durante el año natural correspondiente.
- c) A los efectos de este artículo, se entenderá por importe de las exportaciones, la suma total de las contraprestaciones correspondientes, incluidos los pagos anticipados o, en su defecto, de los valores en el interior de los exportados o entregados y de los servicios prestados.
- d) Reglamentariamente se determinarán los requisitos y el procedimiento para ejecutar el derecho establecido en este artículo.

Artículo 46.—Garantías de las devoluciones. La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo.

TÍTULO IX**Regímenes especiales****CAPÍTULO I****Régimen simplificado**

Artículo 47.—Regímenes de Tributación Simplificada. Sobre este impuesto, la Administración Tributaria podrá establecer regímenes de tributación simplificada de acceso voluntario, cuando con ellos se facilite el control y el cumplimiento tributario de los sujetos pasivos.

Artículo 48.—Requisitos del régimen simplificado.

- a) Para acceder y mantenerse en el régimen no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos que se establecen para cada una de las variables indicadas en el inciso c) de este artículo, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad a incluir en el régimen, pero podrán establecerse, reglamentariamente, categorías con límites inferiores.
- b) El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y registrales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativos sobre esos colectivos, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los sujetos pasivos a estos sistemas, tendrá carácter voluntario.
- c) Se establecerán modelos de estimación objetiva para estimar, por medio de determinadas variables, la base imponible de los diferentes sectores de las diversas actividades económicas en que se ubiquen contribuyentes de reducida dimensión. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los siguientes elementos, pudiendo utilizarse, para el cálculo de la base imponible, una o más de éstos:
1. Tipo de actividad.
 2. Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo, es de 140 salarios base, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
 3. Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo es de 100 salarios base anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

4. Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo, es para el rendimiento bruto, de 175 salarios base anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
5. Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo es de 10 empleados y de 30 salarios base en salarios mensuales u otras formas de retribución de servicios prestados por socios directos o indirectos en caso de que el pagador sea una sociedad, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
6. Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo, es de 3.000 kilowatios mensuales o 36.000 kilowatios anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
7. Superficie afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el inciso a) de este artículo, es de 150 m², sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
8. Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

Mediante decreto ejecutivo deberá establecerse el régimen de estimación objetiva para cada grupo o rama de actividad correspondiente.

No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá autorizar la aplicación de este régimen, aún cuando se sobrepasen algunos de los límites indicados, si de conformidad con la naturaleza de la actividad de que se trate, resulta conveniente al interés fiscal.

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados numerales con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria.

Artículo 49.—Cálculo del impuesto. Para calcular el impuesto establecido en esta ley, los sujetos pasivos aplicarán, a la variable que corresponde, según la actividad de que se trate: compras, en caso de vendedores de mercancías; compras más lo pagado por mano de obra, en el caso de prestadores de servicios; costos y gastos de producción o fabricación, en el caso de productores y fabricantes y que deberá establecerse conforme a los lineamientos señalados en el artículo anterior, el factor resultante del rendimiento bruto obtenido para la actividad o el grupo estudiado, al tipo vigente del impuesto sobre el valor agregado.

Artículo 50.—Obligaciones formales del régimen simplificado. Los sujetos pasivos que se acojan a estos regímenes deberán presentar la declaración en los medios que defina la Administración Tributaria. Esa declaración corresponderá al trimestre inmediato anterior y se presentará dentro de los primeros quince días naturales siguientes al trimestre respectivo; es decir, en los primeros quince días naturales de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año.

Artículo 51.—Presentación y pago. El impuesto resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior deberá cancelarse simultáneamente al presentar la declaración.

Artículo 52.—Obligatoriedad de emitir facturas. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, y a solicitarlas a sus proveedores.

Artículo 53.—Inaplicabilidad de deducciones. Por la naturaleza del régimen, los sujetos pasivos acogidos a él no podrán usar como deducciones, el impuesto pagado en las compras que efectúen.

Artículo 54.—Reinscripción en el régimen general. Los sujetos pasivos que se acojan al régimen de tributación simplificada podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen general, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudiera tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria.

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

Artículo 55.—Registros contables. Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, y como excepción de lo dispuesto en materia de registros contables del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos pasivos que se acojan a estos regímenes únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

CAPÍTULO II

Régimen especial de los bienes usados

Artículo 56.—Régimen especial de los bienes usados.

- a) Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados, aplicarán el régimen especial regulado en este capítulo, a las ventas o entregas de bienes usados cuando el bien adquirido para su venta, provenga de:
 1. Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
 2. Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados.
- b) No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a las ventas o entregas de bienes usados que no cumplan los requisitos a que se refieren los numerales 1 y 2 del inciso a) anterior, el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Artículo 57.—Concepto de bienes usados.

- a) Son bienes usados, los bienes muebles tangibles susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para su fines específicos.

No tienen la consideración de bienes usados:

1. Los materiales de recuperación, los envases, los embalajes, el oro, el platino y las piedras preciosas.
2. Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este Capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su costo exceda del precio de adquisición de los mismos.

A los efectos de lo establecido en este Capítulo, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

- b) El revendedor de bienes es el empresario que realice con carácter habitual ventas o entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa.

También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

Artículo 58.—La base imponible.

- a) La base imponible de las ventas o entregas de bienes a los que se aplique el régimen especial de los bienes usados, estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, reducido en la cuota del Impuesto sobre el Valor Agregado correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien, incluido el impuesto sobre valor agregado que corresponda.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 20 y 21 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Agregado que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente de la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 20 y 21 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Agregado que en su caso, haya gravado la operación.

- b) Los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, reducido en la cuota del Impuesto sobre el Valor Agregado correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las ventas o entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Estos precios se determinarán en la forma prevista en el inciso anterior para calcular el margen de beneficio de cada operación sujeta el régimen especial.

La aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible se ajustará a las siguientes reglas:

1. La modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para los siguientes bienes:
 - a. Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.
 - b. Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
Libros, revistas y otras publicaciones.
 - c. No obstante, la Administración Tributaria, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distinto de los indicados anteriormente, fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

2. La opción se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente y surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente. El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las ventas o entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que proceda aplicar a las citadas ventas o entregas el régimen general del impuesto.
3. Si el margen de beneficio global correspondiente a un período de la liquidación fuese negativo, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.
4. Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar un ajuste anual de sus existencias, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período.
5. A efectos del ajuste a que refiere la regla 4ª, en los casos de inicio o de cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible el sujeto pasivo deberá hacer un inventario de las existencias a la fecha de inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en las fechas de su adquisición.

Artículo 59.—**Repercusión del impuesto.** En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este Capítulo.

Artículo 60.—**Deducciones.** Los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de ventas o entregas sometidas a este régimen especial.

TÍTULO X

Obligaciones de los sujetos pasivos

Artículo 61.—**Inscripción.**

- a) Los sujetos pasivos de este impuesto, deben solicitar su inscripción en el Registro de Contribuyentes de este impuesto, inmediatamente iniciadas sus actividades de entrega de bienes o de prestación de servicios, afectos a este impuesto. Cuando por disposición legal se afecten con el impuesto nuevos servicios o nuevas ventas o entregas de bienes, la solicitud de inscripción deberá presentarse dentro de los tres días siguientes a la publicación de dicha disposición en *La Gaceta* o de la notificación de la administración.
- b) La Administración Tributaria inscribirá de oficio, ya sea por actuación propia o por la presentación de las declaraciones por parte de los sujetos pasivos, a las personas o entidades que no hubieren solicitado la inscripción a tiempo.

La falta de inscripción no libera a los sujetos pasivos, de la obligación de pagar el impuesto con respecto a todas las operaciones gravadas que hubieren efectuado desde el momento que iniciaron actividades. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderles, las personas que no cumplan con las obligaciones de inscribirse no tendrán derecho a devolución o deducción por el impuesto pagado sobre los bienes en existencia que hubiera soportado el impuesto antes de su inscripción como contribuyentes.

Artículo 62.—**Obligaciones de los sujetos pasivos.**

- a) En todos los casos, los sujetos pasivos están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, en los términos definidos reglamentariamente o por resolución general, en las ventas o entregas de bienes y en la prestación de los servicios, sujetos a este impuesto. En esos documentos, deben consignar su número de inscripción y anotar, por separado, el precio de venta, el impuesto correspondiente y los demás datos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. No obstante, la Administración Tributaria queda facultada para eximir de esta obligación a los sujetos pasivos, en casos debidamente justificados por los interesados, siempre que se trate de ventas a personas que no sean sujetos pasivos de este impuesto.
- b) Los sujetos pasivos deberán llevar registros contables en la forma y las condiciones que se determine en el Reglamento.

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

Artículo 63.—**Liquidación y pago del impuesto.** Los sujetos pasivos de esta Ley deben liquidar el impuesto dentro de los 15 días naturales de cada mes mediante declaración jurada de las operaciones sujetas a este impuesto correspondientes al mes anterior. Dentro del mismo plazo, debe pagarse el impuesto respectivo. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto o cuando la diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas deducibles represente un saldo a favor del contribuyente. El impuesto y las declaraciones deben pagarse o presentarse en los lugares que designe la Administración Tributaria a los sujetos pasivos. Mientras no se

haya efectuado la desinscripción de un sujeto pasivo, la obligación de presentar la declaración se mantiene, aun cuando por cualquier circunstancia no exista la obligación de pagar el impuesto. Los sujetos pasivos, que tengan agencias o sucursales dentro del país, deben presentar una sola declaración que comprenda la totalidad de las operaciones realizadas por tales establecimientos, y las correspondientes a sus casas matrices.

Artículo 64.—**Pago a cuenta del impuesto sobre valor agregado.** Las entidades, públicas o privadas, que procesen los pagos de tarjetas de crédito o débito, definidas para los efectos del presente artículo como adquirentes, deberán actuar como agentes de retención, cuando paguen, acrediten o, en cualquier otra forma, pongan a disposición de las personas físicas, jurídicas o cualquier otro ente colectivo, independientemente de la forma jurídica que adopten estos para la realización de sus actividades, afiliados al sistema de pagos por tarjeta de crédito o débito, las sumas correspondientes a los ingresos provenientes de las ventas o entregas de los bienes y servicios, gravados, que adquieran los tarjetahabientes en el mercado local. La retención respectiva se determinará de acuerdo con lo que al efecto se establezca reglamentariamente.

La retención a que se refiere el párrafo anterior será hasta de un seis por ciento (6%) sobre el importe neto de las ventas o entregas de bienes o servicios prestados gravados, que se pague, acredite o en cualquier otra forma se ponga a disposición del afiliado. Esta retención se considerará un pago a cuenta del impuesto sobre el valor agregado que en definitiva le corresponda pagar, según se establezca reglamentariamente. Para el cálculo de la retención deberá excluirse el impuesto sobre el valor agregado repercutido.

Se exceptúan de la aplicación de la retención establecida en este artículo, a los sujetos pasivos sometidos a los regímenes especiales previstos en el Título IX de la presente Ley, así como los contribuyentes sometidos al régimen de cobro a nivel de fábrica o de aduanas.

El afiliado a quien se le haya practicado la retención prevista en esta Ley, la aplicará como pago a cuenta que se devengue en el mes en que se efectúe la retención.

Las sumas retenidas deberán depositarse a favor del fisco en el Sistema Bancario Nacional, en sus Agencias o Sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, a más tardar al día siguiente de aquel en que se efectúe la retención.

La Dirección General de Tributación en resolución emitida para el efecto, establecerá la forma en que debe reportarse la información requerida para el control, el cobro y la fiscalización de la retención establecida en este artículo a cargo de los administradores.

Artículo 65.—**Administración y fiscalización.** La administración y fiscalización de este impuesto corresponde a la Dirección General de Tributación.

TÍTULO XII

Disposiciones finales

Artículo 66.—**Definiciones.** Para todos los efectos, cuando esta Ley utilice los términos siguientes, debe dárseles las acepciones que a continuación se indican:

- 1) **“Salario base”.** Debe entenderse esta denominación referida a la que se define en el artículo 2º de la Ley N° 7337.
- 2) **“Repercutir”.** Es la obligación del sujeto pasivo del impuesto, de enterar al fisco íntegramente el importe del impuesto que recaiga sobre el consumidor.
- 3) **“Soportar”.** Es el derecho del sujeto pasivo, de deducir, en las declaraciones-liquidaciones periódicas, las cuotas que correspondan sobre las adquisiciones o importaciones bienes o servicios sujetos al impuesto sobre el valor agregado, cuando se ajusten a las disposiciones revistas en esta Ley.

Artículo 67.—**Sanciones.** Las sanciones aplicables serán las establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de acuerdo con la tipificación de los ilícitos tributarios establecidos al efecto.

Artículo 68.—**Reglamentación.** El Poder Ejecutivo emitirá las disposiciones reglamentarias del caso, para una correcta aplicación de las normas de la presente Ley.

Artículo 70.—**Disposiciones derogatorias.** A partir de la entrada en vigencia de esta Ley, queda derogada la Ley N° 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas vigentes y cualquier otra ley o decreto, general o especial, que se le oponga o que regule en forma diferente, o que establezca gravámenes o exenciones no contempladas en esta Ley.

Artículo 71.—**Vigencia.** La presente Ley rige a partir del primer día del mes siguiente a su publicación.

Disposiciones transitorias

Transitorio I.—Sin perjuicio del régimen de devoluciones establecido en el Capítulo II y hasta por un plazo máximo de un año, a partir de la vigencia de esta Ley, el Reglamento podrá poner en operación un sistema de eximir del deber de soportar el impuesto o su repercusión en casos en que proceda la devolución a exportadores, a que se refiere el artículo 45 de esta Ley.

Transitorio II.—Con la entrada en vigencia de la presente Ley, los créditos de impuesto generados a favor del contribuyente de conformidad con la Ley N° 6826 y sus reformas podrán ser compensados contra las cuotas de este impuesto o, bien, podrá solicitarse la devolución en las condiciones establecidas en dicha Ley y los reglamentos relacionados.

Transitorio III.—Tratándose de operaciones no sujetas bajo la Ley N° 6826 y sus reformas, el Impuesto General sobre las Ventas soportado sobre mercancias y servicios afectos a la actividad empresarial o profesional se considerarán cuotas tributarias

deducibles para los efectos del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Agregado, que se aprueba mediante esta Ley, con estas restricciones:

- a) Tratándose de bienes de inversión, será deducible el porcentaje del Impuesto General sobre las Ventas soportado, que se obtenga de multiplicar por 100 el resultado de una fracción en la que figuran:
 1. En el numerador, el valor de adquisición del bien menos la correspondiente depreciación, de conformidad con las reglas de la Ley N° 7092, sus reformas y normas reglamentarias.
 2. En el denominador, el valor de adquisición de ese mismo bien.
- b) Tratándose de los restantes bienes se admitirá la deducción del Impuesto General sobre las Ventas de aquellos que se encuentren en inventario el día anterior al de entrada en vigencia de la presente Ley.”

TÍTULO VII

Impuestos a vehículos y otras actividades

Artículo 72.—Impuesto a los vehículos de lujo. Los propietarios de los vehículos automotores inscritos o que se inscriban en el Registro Nacional, cuyo valor tributario para el cobro del impuesto a la propiedad de vehículos sea igual o superior a los Treinta y cinco mil dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de América (US\$35.000,00), o su equivalente en colones, pero inferior a los cuarenta y nueve mil novecientos noventa y nueve dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de América (US\$ 49.999,00), o su equivalente en colones, deberán pagar, una tarifa adicional del quince por ciento (15%) de la tarifa establecida en el artículo 9° de la Ley N° 7088, del 30 de noviembre de 1987, y sus reformas.

Los propietarios de los vehículos automotores inscritos o que se inscriban en el Registro Nacional, cuyo valor tributario para el cobro del impuesto a la propiedad de vehículos sea igual o superior a los cincuenta mil dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de América (US\$50.000,00), o su equivalente en colones, pero inferior a los sesenta y nueve mil novecientos noventa y nueve dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de América (US\$ 69.999,00), o su equivalente en colones, deberán pagar, una tarifa adicional del treinta por ciento (30%) de la tarifa establecida en el artículo 9° de la Ley N° 7088, del 30 de noviembre de 1987, y sus reformas.

Los propietarios de los vehículos automotores inscritos o que se inscriban en el Registro Nacional, cuyo valor tributario para el cobro del impuesto a la propiedad de vehículos sea igual o superior a los setenta mil dólares, moneda de curso legal de los Estados Unidos de América (US\$70.000,00), o su equivalente en colones, deberán pagar, una tarifa adicional del cincuenta por ciento (50%) de la tarifa establecida en el artículo 9° de la Ley N° 7088, del 30 de noviembre de 1987, y sus reformas.

El producto de la tarifa adicional a la establecida en el artículo 9 de la Ley N° 7088, del 30 de noviembre de 1987, y sus reformas, establecida en los párrafos anteriores, deberá ingresar al Fondo General del Gobierno para financiar los gastos del Estado.

El cobro de la tarifa adicional establecida en el párrafo anterior para los vehículos inscritos, se realizará en forma conjunta con el cobro del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores y sobre la misma base de cálculo del referido impuesto, para lo cual deberá consignarse claramente, en el mismo recibo, la suma de dinero que deberá cancelarse por este concepto.

Tratándose de vehículos que se inscriban en el Registro Nacional durante el 2004, la base de cálculo será el valor tributario para el cobro del impuesto sobre la propiedad de vehículos para ese periodo y se aplicará proporcionalmente al tiempo que falte entre la fecha de la solicitud de inscripción y el 31 de diciembre del 2004. Para este efecto, las fracciones de mes se considerarán meses completos.

Las placas y marchamos no se entregarán al contribuyente sin el pago previo del impuesto establecido en el presente artículo.

Exceptúanse del pago de la tarifa adicional al impuesto sobre la propiedad de vehículos establecida en este artículo, las motocicletas, los vehículos dedicados al transporte remunerado de personas y los camiones de carga, salvo los vehículos “pick ups” con denominación de placa CL (carga liviana). Asimismo, para este impuesto rigen todas las exenciones contempladas en la legislación vigente referidas al impuesto sobre la propiedad de vehículos.

La obligación de pagar este impuesto constituye, además de una deuda personal de propietario, una carga real que pesa con preferencia sobre cualesquiera otros gravámenes sobre el vehículo afectado.

Artículo 73.—Impuesto a los casinos y salas de juego. Créase un impuesto a cargo de las personas físicas o jurídicas dedicadas a la explotación de Casinos o Salas de Juego legalmente autorizados, el cual se cobrará mensualmente por el uso de cada una de las mesas de juego, conforme a la siguiente escala de horas diarias de servicio al público:

1. Diez horas o menos, la suma de ciento Treinta y dos mil colones (¢132.000,00).
2. De más de diez horas y hasta veinte horas, la suma de doscientos sesenta y cuatro mil colones (¢264.000,00).
3. De más de veinte horas la suma de trescientos cincuenta y dos mil colones (¢352.000,00).

Asimismo, se establece un impuesto de cien mil colones (¢110.000) por cada máquina tragamonedas que, al amparo de la ley, haya sido autorizada por el organismo competente.

Los sujetos pasivos de los impuestos deberán presentar mensualmente una declaración jurada y, con base en ella, deberán efectuar el pago dentro de los primeros quince días del mes siguiente al que se refiera dicha declaración, en las entidades colaboradoras autorizadas para el pago de los tributos.

Los representantes de la empresa serán solidariamente responsables con esta, por la no presentación de la declaración y pago de los impuestos establecidos en el presente artículo.

En materia de sanciones, a este tributo serán aplicables las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, particularmente en cuanto al cierre de negocios.

Los impuestos establecidos en este artículo no modifican ni derogan en modo alguno el impuesto existente sobre los casinos y las salas de juego establecido en el artículo 8° de la Ley N° 7088 y sus reformas.

El Poder Ejecutivo reglamentará este artículo y establecerá los procedimientos, requisitos y controles necesarios para la debida fiscalización de estos tributos. Adicionalmente se faculta al Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, para actualizar anualmente las tarifas de los impuestos establecidos en este artículo de conformidad con la variación en el índice de precios al consumidor determinada por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) para el año que concluye, de manera que la actualización respectiva entre en vigencia a partir de primero de enero del año siguiente.

Artículo 74.—Impuesto a las empresas de enlace de llamadas de apuestas electrónicas. Las empresas dedicadas a la recepción y el procesamiento de datos que generan apuestas electrónicas deberán pagar al Estado una licencia de operación, de acuerdo con la cantidad de personas que se encuentren trabajando en relación de dependencia. El Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) deberá asignar a un órgano idóneo la implementación de un registro de dichas empresas. Será terminantemente prohibido el funcionamiento en Costa Rica de empresas dedicadas al enlace de apuestas electrónicas que no se encuentren inscritas en dicho registro.

Para la inscripción referida en el párrafo anterior, el MEIC exigirá el pago de una tarifa o canon, lo cual dará derecho a que la empresa obtenga la licencia de funcionamiento por un período anual, que coincidirá con el año natural. La tarifa corresponderá a uno de los montos establecidos en la siguiente tabla:

Número de trabajadores	Tarifa del tributo ¢
Hasta 20	11.000.000,00
De 21 hasta 60	17.600.000,00
De más de 61	26.400.000,00

El MEIC entregará la totalidad de lo recaudado a la Caja Única del Estado, según los procedimientos correspondientes.

Lo anterior no perjudicará el cobro de los demás tributos a cargo de la empresa inscrita, de conformidad con la ley.

Las empresas que inicien sus operaciones después del 1° de enero del 2004 deberán pagar la licencia de operación en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de sus operaciones y el final del período fiscal.

Los representantes de la empresa serán solidariamente responsables con esta, por la no presentación de la declaración y pago del canon establecido en el presente artículo.

En materia de sanciones, a este tributo serán aplicables las disposiciones contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, particularmente en cuanto al cierre de negocios.

En el plazo de sesenta días naturales a partir de la entrada en vigencia de esta Ley, el Ministerio de Hacienda deberá levantar el registro de contribuyentes de este impuesto.

Adicionalmente se faculta al Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, para actualizar anualmente las tarifas de los impuestos establecidos en este artículo de conformidad con la variación en el índice de precios al consumidor determinada por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC) para el año que concluye, de manera que la actualización respectiva entre en vigencia a partir de primero de enero del año siguiente.

TÍTULO VIII

Reformas a otras leyes

CAPITULO ÚNICO

SECCIÓN I

Gasto público

Artículo 75.—Refórmase el artículo 1° de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, Ley N° 8131, del 18 de septiembre del 2001, a fin de incorporarle el siguiente párrafo, inmediatamente después del párrafo segundo. También se reforman los artículos 4°, 19, 20, 22, 23, 25, 52, 55, 95 y 96 del mismo texto legal. Los textos dirán:

“Artículo 1°—Ámbito de aplicación.

(...)

También esta Ley se aplicará en la parte que corresponda a entes administradores o custodios de fondos públicos constituidos a partir de aportes, donaciones o empréstitos de gobiernos extranjeros, entidades financieras multilaterales, o de instituciones privadas internacionales o nacionales, destinados al cumplimiento, en instancia paralela, de competencias estatales. Asimismo, esta Ley se aplicará a aquellos entes administradores o custodios de fondos públicos que reciban fondos públicos del presupuesto ordinario y extraordinario del Estado Costarricense.”

“Artículo 4°—Sujeción al Plan Nacional de Desarrollo. Todo presupuesto público, como expresión financiera del Plan Cuatrienal de Desarrollo, estará sujeto a éste, a los planes operativos institucionales y regionales adoptados por los jerarcas respectivos, así como a las orientaciones del Plan Decenal de Desarrollo y a los principios presupuestarios generalmente aceptados. Además, deberá contener el financiamiento asegurado para el año fiscal correspondiente, conforme a los criterios definidos en la presente Ley.

El Plan Decenal de Desarrollo de Largo Plazo y el Plan Cuatrienal de Desarrollo de Mediano Plazo constituirán el marco que delimitará los planes operativos institucionales, de acuerdo con el nivel de autonomía que corresponda de conformidad con las disposiciones legales y constitucionales pertinentes.”

“Artículo 19.—**Programación macroeconómica.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 4° de esta Ley, el marco de referencia para preparar los presupuestos del sector público estará constituido por la programación macroeconómica que realizará el Poder Ejecutivo y el Banco Central de Costa Rica. Para estos efectos se tomará en cuenta las asignaciones presupuestarias constitucionales. La programación macroeconómica deberá contemplar y priorizar los requerimientos de inversión social que contribuyan a mejorar la distribución de la riqueza y el combate a la pobreza, tomando en cuenta las desigualdades regionales.

Artículo 20.—**Contenido de la programación macroeconómica.** La programación macroeconómica consistirá en la evaluación y proyección del estado de la economía que, con fundamento en las principales variables económicas, sociales y productivas, tendrá el objetivo de formular directrices y lineamientos generales que procuren un alto grado de coordinación entre las políticas en el campo macroeconómico, respetando la autonomía del Banco Central de Costa Rica en materia cambiaria y monetaria.

Esa programación se fundamentará en las consideraciones de tipo estratégico, de orden económico y social, así como en las prioridades definidas en el Plan Cuatrienal de Desarrollo, y siguiendo las orientaciones del Plan Decenal de Desarrollo.”

“Artículo 22.—**Conformación.** Conformarán la Autoridad Presupuestaria:

- a) El Ministro de Hacienda o su Viceministro, quien la presidirá.
- b) El Ministro de Planificación Nacional y Política Económica o su Viceministro.
- c) Un Ministro o el Viceministro correspondiente, designado por el Presidente de la República en representación del sector social.

La Autoridad Presupuestaria contará con un órgano ejecutivo cuyas funciones se dispondrán en el Reglamento de esta Ley. Dicho órgano estará a cargo de un Director nombrado por el Ministro de Hacienda en consulta con los Ministerios que conforman la Autoridad Presupuestaria.

Artículo 23.—**Lineamientos de política presupuestaria.** A partir de la programación macroeconómica concordada con el Plan Cuatrienal de Desarrollo, el Plan Decenal de Desarrollo, y los impactos esperados en inversión social y socio productiva, la Autoridad Presupuestaria elaborará la propuesta de lineamientos generales y específicos de política presupuestaria del siguiente ejercicio económico, para los órganos y entes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 1° de esta Ley.

En lo que atañe a los órganos y entes incluidos en los incisos a) y c) del artículo 1°, la propuesta de lineamientos de política presupuestaria será conocida por el Consejo de Gobierno y la aprobación definitiva corresponderá al Poder Ejecutivo. Estos lineamientos deberán publicarse a más tardar el 31 de marzo del año que precede al ejercicio de que se trate y serán de aplicación obligatoria. La máxima autoridad de cada órgano y entidad será el responsable de cumplirlos.

En lo que respecta a los órganos aludidos en el inciso b) del artículo 1°, las directrices referidas se propondrán a los jefes respectivos para su conocimiento y aprobación.”

“Artículo 25.—**Limitaciones al endeudamiento.** La programación macroeconómica, el Plan Cuatrienal de Desarrollo, el Plan Decenal de Desarrollo, y los impactos esperados en inversión social y socio productiva, también serán utilizados por la Autoridad Presupuestaria como marco para proponer el límite al crédito del sector público no financiero. Este precisará el monto máximo del crédito que la Administración Central y las instituciones públicas no financieras podrán obtener del Sistema Bancario Nacional, elementos que se incluirán en los lineamientos de política presupuestaria. Estos límites permanecerán vigentes durante toda la extensión del ciclo presupuestario subsiguiente.”

“Artículo 52.—**Envío de informes a la Contraloría General de la República.** A más tardar el 1° de marzo de cada año, el Ministerio de Hacienda deberá remitir a la Contraloría General de la República los siguientes informes: el resultado contable del período, el estado de tesorería, el estado de la deuda pública interna y externa, los estados financieros de la Administración Central, la liquidación de ingresos y egresos del presupuesto nacional, el informe final de resultados de la gestión física y financiera del presupuesto de la República y el informe anual sobre la administración de bienes. Asimismo, remitirá al ente Contralor, dentro de los primeros quince días del mes de mayo de cada año, los estados financieros consolidados de los entes y órganos incluidos en los incisos a) y b) del artículo 1°.

También, a más tardar en esa misma fecha, el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica remitirá, a la Contraloría General de la República, el informe final sobre los resultados de la ejecución del presupuesto, el cumplimiento de las metas, los objetivos, las prioridades y acciones estratégicas del Plan Nacional de Desarrollo y su aporte al desarrollo económico-social del país.

Tanto el informe final de resultados de la gestión física y financiera del presupuesto de la República, como el informe sobre el cumplimiento de las acciones estratégicas que elaborarán el Ministerio de Hacienda y el de Planificación Nacional y Política Económica, respectivamente, incluirán los elementos explicativos

necesarios para medir la efectividad de los programas, el costo unitario de los servicios y la eficiencia en el uso de los recursos públicos. De conformidad con las disposiciones constitucionales, la Contraloría deberá remitir estos informes y su dictamen a la Asamblea Legislativa.”

“Artículo 55.—**Informes sobre evaluación.** Las entidades y los órganos indicados en los incisos a), b), c) y d) del artículo 1 de esta Ley, presentarán los informes periódicos y finales de evaluación física y financiera de la ejecución de los presupuestos, así como los informes de gestión, resultados y rendimiento de cuentas, conforme a las disposiciones tanto del Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica como de la Contraloría General de la República, para los efectos de evaluar el sector público. Las fechas para presentar tales informes serán fijadas por el Reglamento de esta Ley. Estos órganos establecerán la coordinación necesaria a fin de que los requerimientos de información sean lo más uniformes posible y consistentes con las necesidades de cada uno, sin que esto implique duplicidad de funciones.”

“Artículo 95.—**Estados consolidados del Sector Público.** La Contabilidad Nacional deberá realizar la consolidación requerida para el efecto de obtener los estados financieros consolidados del sector público.

Artículo 96.—**Informes contables básicos.** La Contabilidad Nacional presentará al Ministro de Hacienda, a más tardar el último día de febrero de cada año, los siguientes informes, con cierre al 31 de diciembre del año anterior:

- a) La liquidación de la ejecución del presupuesto.
- b) El estado de la deuda pública.
- c) Los estados financieros de la Administración Central.
- d) El análisis de la gestión financiera del sector público.

Además, dentro de los primeros quince días del mes de mayo de cada año deberá remitir, los Estados Consolidados del Sector Público, acompañados de su respectivo análisis financiero, con cierre al 31 de diciembre del año anterior.

Via reglamento, el Ministerio de Hacienda definirá cuales entidades del sector público costarricense serán consolidadas en una primera etapa y así progresivamente, hasta completar la totalidad.”

Artículo 76.—Modifícase el transitorio único de la Ley N° 8255, Tratamiento del componente inflacionario de los pagos por concepto de intereses, del 2 de mayo del 2002, y sus reformas. El texto dirá:

“**Transitorio único.**—Durante los primeros dos ejercicios económicos a partir de la promulgación de la presente Ley, el cien por ciento (100%) de los intereses en su parte de componente inflacionario se considerarán gastos de capital.

A partir del tercer ejercicio económico, se aplicará cada año una reducción gradual de un cincuenta por ciento (50%) en su clasificación como gasto de capital del componente inflacionario de los intereses. A partir del cuarto ejercicio económico, los gastos por intereses, en su componente real y en su componente inflacionario, se considerarán gastos corrientes y quedará de esta manera derogada la presente Ley.”

Artículo 77.—Modifícase la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428 de la siguiente forma: se le adiciona un nuevo párrafo tercero al artículo 8°; además, se reforma el artículo 9° y se adiciona el artículo 78 bis. Los textos dirán:

“Artículo 8°—**Hacienda Pública.**

(...)

“Se entenderá como parte de ese patrimonio los activos que se adquieran con fondos de donaciones y así deberán ser registrados para todos los efectos...”

“Artículo 9°—**Fondos públicos.** Los fondos públicos son los recursos, valores, bienes y derechos propiedad del Estado, de órganos, de empresas, o de entes públicos; y todos aquellos aportes, donaciones o empréstitos de gobiernos extranjeros, entidades financieras multilaterales, o de instituciones privadas internacionales ó nacionales, destinados al cumplimiento, en instancia paralela, de competencias estatales”.

“Artículo 78 bis.—**Servidores de unidades ejecutoras.** Para los efectos de aplicación de esta Ley, todas las unidades ejecutoras que provengan de contratos de préstamo deberán respetar los principios de la Contratación Administrativa. Los pagos por concepto de servicios prestados a quienes trabajen en las unidades ejecutoras no podrán sobrepasar el promedio de los salarios establecidos en actividades profesionales homólogas en el sector público; para todos los efectos legales estos pagos se considerarán salarios afectos a las deducciones de ley. En caso de la contratación de un profesional en el que exista inopia su salario no podrá superar el veinte por ciento del promedio de salario de actividades relacionadas.”

Artículo 78.—Adiciónase al artículo 22 de la Ley General de Control Interno, N° 8292, del 4 de setiembre del 2002, un inciso j), cuyo texto dirá:

“Artículo 22.—**Competencias.**

(...)

- j) Realizar auditorías de calidad mediante exámenes sistemáticos e independientes en que se valore la calidad del servicio público brindado mediante indicadores de gestión.”

Artículo 79.—Reformase el párrafo primero del artículo 140 de la Ley N° 4179 y sus reformas. El texto dirá:

“Artículo 140.—Los diez representantes de las cooperativas de autogestión ante el Consejo Nacional de Cooperativas constituirán la Comisión Permanente de Cooperativas de Autogestión como órgano adscrito al CONACOOOP, con personería jurídica instrumental, la cual tendrá las siguientes funciones y atribuciones que le confiere la ley, a saber:”

Artículo 80.—Reformase al artículo 142 de la Ley N° 4179 y sus reformas, un párrafo final, cuyo texto dirá:

“Artículo 142.—Créase el Fondo Nacional de Cooperativas de Autogestión para el financiamiento y asistencia técnica de dichas cooperativas. El Instituto Nacional de Fomento Cooperativo aportará recursos de su cartera de crédito e inversiones a dicho Fondo por una suma anual equivalente al quince por ciento (15%) del superávit ganado en el año correspondiente.

Del Fondo Nacional el INFOCOOP girará a la Comisión Permanente de Cooperativas de Autogestión el veinte por ciento (20%) de los ingresos de dicho fondo para el funcionamiento de la Comisión Permanente de Cooperativas de Autogestión en el cumplimiento de sus funciones. Los posibles remanentes anuales al liquidar el presupuesto se reintegrarán al Fondo.”

Artículo 81.—Modificase el inciso d) del artículo 31 de la Ley N° 4179 y sus reformas. El texto dirá:

“Artículo 31.—Las cooperativas se sujetarán a las siguientes condiciones:

(...)

d) No podrá constituirse con un número menor de veinte asociados, salvo en el caso de las cooperativas de autogestión que se requerirá de un mínimo de cinco persona físicas asociadas para su constitución. En el último caso deberá disponerse en el estatuto la forma como se integrará y la cantidad de miembros del consejo de administración, pudiendo sustituirse el comité de vigilancia por un fiscal con las funciones de dicho comité, cuando el número de asociados sea insuficiente para integrarlo.”

Artículo 82.—Modificase la Ley de Asociaciones Cooperativas y creación del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, N° 4179, del 22 de agosto de 1968, y sus reformas en la siguiente forma: se reforman los artículos 9°, 78, 80, 82 y 83; además al artículo 157 se le adiciona el inciso u). Los textos dirán:

“Artículo 9°—Las cooperativas podrán realizar con terceros no asociados, cuantas actividades u operaciones sean necesarias para el cumplimiento de su objeto social, si así lo prevé el estatuto, no lo impide la ley y previa autorización del INFOCOOP.

Para efectos de lo dispuesto en este artículo se considerarán como ingresos provenientes de actividades con terceros y de operaciones no relacionadas con el objeto social de las cooperativas las siguientes:

- Los provenientes de las actividades con personas no asociadas, salvo cuando se trate de la venta de productos o servicios que realicen las cooperativas en el mercado, con personas no asociadas, cuando esta realización sea indispensable para el cumplimiento de su objeto social de conformidad con su estatuto, y los que procedan de la administración de fondos de cesantía por las cooperativas de ahorro y crédito, según lo establecido en el inciso ch) del artículo 23 de la Ley N° 7391, del 27 de abril de 1994, y sus reformas.
- Los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa.
- Los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa.

Dichas operaciones y actividades, deberán ser complementarias de las que esta efectúe con sus asociados, y deberán contabilizarse en cuentas separadas y los resultados de estas, determinados una vez efectuada la liquidación estipulada en el artículo 79 de esta Ley y aplicados los montos correspondientes a las reservas y contribuciones legales, se destinarán al fortalecimiento de la cooperativa conforme lo resuelva la Asamblea General. Estos recursos tendrán carácter de reservas irrepartibles entre los asociados.

Sobre los resultados determinados, según se refiere en el párrafo anterior para cada periodo fiscal; se establece una contribución especial solidaria equivalente al quince por ciento menor del cien por ciento de la tarifa impositiva a Sociedades, así establecida en la Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Esta contribución se destinará al Fondo Nacional Solidario que por esta Ley se crea, conforme a lo establecido en el inciso u) del artículo 157 de la Ley de Asociaciones Cooperativas y de creación de INFOCOOP.

“Artículo 78.—Para los efectos legales y de acuerdo con los principios que las identifican, se estimará que las cooperativas no tienen utilidades y que los excedentes resultantes al final del ejercicio económico por la gestión social realizada para la prestación de sus servicios, constituyen un ahorro que pertenece a la cooperativa y a sus personas miembros, y por esos resultados no se pagará el impuesto sobre la renta, salvo en el monto líquido que cada asociado reciba anualmente a título de excedente distribuido, monto sobre el cual cada uno de estos contribuirá al fisco de conformidad con la ley.

Las cooperativas quedan obligadas a entregar anualmente al INFOCOOP y a las autoridades fiscales la declaración en la cual indicarán los resultados del periodo.

Las autoridades fiscales procederán a determinar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 9°, 80, 81, 82, 83 y 114 de la Ley de asociaciones cooperativas. Para dicha verificación cuando lo requieran solicitarán al INFOCOOP

certificación sobre el cumplimiento de las citadas obligaciones legales. Las cooperativas brindarán al Instituto la información que requiera. En todo caso, las autoridades fiscales podrán efectuar directamente las verificaciones necesarias en los casos que estimen pertinentes.

Cuando las autoridades fiscales determinaren que una cooperativa ha incumplido las disposiciones legales citadas, dichas cooperativas deberán pagar el impuesto sobre la renta sobre los montos dejados de transferir en virtud de las disposiciones de los artículos referidos, en el periodo correspondiente, aplicándose para este caso la tasa ordinaria de este impuesto, sin perjuicio de las acciones administrativas o judiciales que fueren procedentes por incumplimiento de la ley”.

“Artículo 80.—A los excedentes netos de operación se les deducirán las reservas legales, según lo dispuesto en los artículos 81, 82, y 83 de esta Ley y las siguientes contribuciones:

El dos por ciento (2%) para el Conacoop, conforme a lo estipulado en el artículo 136 de la presente Ley; para el Cenecoop hasta el dos coma cinco por ciento (2,5%), porcentaje este que, según el criterio del Consejo de Administración de cada cooperativa podrá pagarse de la reserva de Educación.

En el caso de las cooperativas de autogestión, el destino de los excedentes se regirá por lo dispuesto en el artículo 114 de la presente Ley.

Las entidades cooperativas efectuarán los aportes establecidos en este artículo dentro de los tres meses posteriores al cierre anual de su ejercicio económico.

Los porcentajes correspondientes a la formación de reservas especiales voluntarias deberán establecerse en los estatutos de la cooperativa sin perjuicio de los porcentajes mínimos establecidos para las reservas y contribuciones establecidos en esta Ley.

Se faculta a las cooperativas para que, mediante acuerdo de por lo menos dos terceras partes de los miembros presentes, en la sesión respectiva de la asamblea general, puedan ajustar a su valor real los certificados de aportación, con el fin de restituir el poder adquisitivo de las aportaciones de capital de sus asociados y evitar la descapitalización de la cooperativa. Tales ajustes deberán ser realizados y dictaminados por un contador público autorizado, con aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptados por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.”

“Artículo 82.—La reserva para educación se deberá integrar al menos con un cinco por ciento (5%) de los excedentes anuales y se destinará a financiar los programas de formación, capacitación y educación cooperativa de las personas asociadas y de las que laboran en la cooperativa. Se utilizará además para la divulgación y promoción del cooperativismo en el área de influencia de la cooperativa. El consejo de administración deberá incluir en el presupuesto anual de la cooperativa la partida correspondiente a la ejecución de las actividades para las que se destinan estos recursos, de acuerdo con el plan que al efecto apruebe. El superávit presupuestario que pudiera darse y cualquier otro ingreso que pudieren generar los citados recursos sólo se aplicarán a los fines en este artículo determinados.

Asimismo, se destinarán a la reserva para educación, las cuotas de admisión de nuevos asociados, aquellas sumas sin destino específico y los intereses y las sumas repartibles que no fueran cobradas dentro del término de un año a partir de la fecha en que fue aprobada su distribución.

Corresponderá al comité de educación elaborar el plan de capacitación, formación, educación, divulgación y promoción cooperativa y el respectivo presupuesto el cual será conocido y aprobado por el consejo de administración. De su ejecución deberá informar a la asamblea general ordinaria.

El consejo de administración aprobará el reglamento para el adecuado uso de esta reserva.”

“Artículo 83.—Las cooperativas constituirán la reserva para bienestar y desarrollo social; para este fin designarán al menos el seis por ciento (6%) de sus excedentes anuales. Estos recursos se destinarán exclusivamente para financiar programas con los siguientes objetivos:

- Mejorar la calidad de vida de las personas asociadas y sus familias.
- Brindar protección a los asociados y asociadas incapacitados temporalmente por enfermedad y maternidad, o que se jubilen o retiren de la cooperativa por invalidez o vejez, cuando no cuenten con el amparo de la seguridad social o este sea insuficiente.
- Contribuir a mejorar las condiciones de vida de sus trabajadores y trabajadoras y al mejoramiento de sus comunidades.

El consejo de administración reglamentará el uso de esta reserva, debiendo en todo caso aplicar a ésta el superávit presupuestario que de la misma llegare a darse y cualquier ingreso que pudieren generar estos recursos.”

“Artículo 157.—Para el cumplimiento de sus propósitos el Instituto Nacional de Fomento Cooperativo tendrá las siguientes funciones y atribuciones de carácter general:

(...)

- Administrar el Fondo Nacional Solidario conforme a las políticas que defina su Comité Especial el cual estará integrado por un representante del Ministerio de Hacienda, uno del Ministerio de Educación, uno del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, uno del INFOCOOP, uno designado por el

Consejo Nacional de Cooperativas y dos representantes de otras organizaciones productivas de la economía social designados mediante procedimiento que establecerá el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Un cincuenta por ciento (50%) de los recursos de este fondo se destinarán a obras y equipos para educación pública en zonas rurales y urbanas con más bajos índices de desarrollo humano, un veinticinco por ciento (25%) se aplicará para reactivación de la economía en dichas zonas mediante el fomento de micro y pequeñas empresas asociativas de economía social, procurando la incorporación de la mujer, y el porcentaje restante se destinará a la promoción de los principios y valores cooperativos y al desarrollo de habilidades emprendedoras entre la niñez y adolescentes en los centros de enseñanza general básica, diversificada y técnica.

Corresponderá al INFOCOOP actuar como recaudador de los aportes que deberán efectuar a este fondo las cooperativas y de cualquier otro que extraordinariamente le aporten otras entidades o personas públicas o privadas para el cumplimiento de sus fines.

Los gastos de la administración del Fondo le serán reconocidos al INFOCOOP al costo mínimo y con cargo al citado fondo.”

Artículo 83.—Adiciónase al final del artículo 156 de la Ley N° 4179 del 22 de agosto de 1968, el siguiente texto:

“Artículo 156.—

(...)

Para el cumplimiento de sus fines de financiamiento, asistencia técnica, educación, capacitación, divulgación, control y demás funciones por la ley encomendadas para el fomento del cooperativismo, el INFOCOOP no estará sujeto a las disposiciones que sobre política presupuestaria se establecen en los artículos 21, 23, 24 de la Ley N° 8131, del 18 de setiembre de 2001.

A fin de asegurar la sostenibilidad económica y financiera, como medio para el desempeño de sus fines, objetivos y funciones, el INFOCOOP deberá contar con un sistema integral de indicadores de gestión con parámetros adecuados a su naturaleza de agente estatal de fomento y desarrollo del cooperativismo. Dicho sistema será aprobado por la Junta Directiva, debiendo de previo ponerse en conocimiento de la Contraloría General de la República para su conformidad.”

Artículo 84.—Modifícanse la Ley de Planificación Nacional, N° 5525, del 2 de mayo de 1974, en la siguiente forma: se reforman los artículos 3°, 4°, 8° y 9°; además, se adiciona un nuevo artículo 7°. Los textos dirán:

“Artículo 3°—**Sistema Nacional de Planificación.** Constituirá el Sistema Nacional de Planificación los siguientes organismos:

- El Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (Mideplan).
- Las unidades u oficinas de planificación de los ministerios, instituciones descentralizadas y entidades públicas locales y regionales.
- Los Consejos de Desarrollo Regional establecidos en cada región de planificación donde el Mideplan actuará como Secretaría Técnica de los mismos.
- Los mecanismos de coordinación y asesoría tales como consejos asesores, comités técnicos sectoriales e institucionales, comisiones consultivas y otros.

Artículo 4°—**Organismos del Sistema y los Planes Cuatrienal y Decenal de Desarrollo.** Los organismos del Sistema Nacional de Planificación dependerán de las autoridades superiores de cada entidad, a saber: el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, las demás unidades u oficinas de planificación, de los Ministros de Gobierno y del personero ejecutivo de más alta jerarquía de las instituciones descentralizadas según el caso.

El Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica tendrá entre sus responsabilidades principales dirigir, orientar y coordinar la elaboración del Plan Decenal de Desarrollo o de Largo Plazo, y del Plan Cuatrienal de Desarrollo o de Mediano Plazo. Para ello, implantará las normas de asesoría, información y coordinación que sean necesarias con el resto del Sistema Nacional de Planificación, el cual deberá prestarle toda la cooperación técnica requerida.

El Plan Decenal de Desarrollo debe incluir los grandes objetivos nacionales y regionales, prioridades, lineamientos generales y proyectos de inversión pública de impacto nacional y regional, que orienten las políticas públicas y la acción del Estado hacia un proceso continuo de desarrollo, crecimiento económico sostenido, equitativa distribución de la riqueza y efectivo combate a la pobreza.

La formulación y elaboración del Plan Decenal de Desarrollo será mediante un proceso de amplia participación nacional en el que se definirán políticas de Estado en complemento al Plan Cuatrienal de Desarrollo.

Para estos efectos, el Ministerio de Planificación deberá establecer los mecanismos para integrar, consultar y lograr acuerdos sobre la visión de desarrollo de largo plazo, con al menos las siguientes entidades:

- Partidos políticos representados en la Asamblea Legislativa.
- Comité de coordinación interministerial.
- Comité de coordinación de las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas y empresas públicas.
- Comité de coordinación de gobiernos locales.
- Comités de representantes de entidades empresariales, laborales y de entidades nacionales de economía social y de la sociedad civil.

- Consejos de desarrollo de las regiones de planificación.
- Consejos asesores, comisiones consultivas y otros mecanismos de coordinación que establezca el Mideplan.

Una vez elaborado el Plan Decenal de Desarrollo, el Poder Ejecutivo lo enviará a la Asamblea Legislativa para su conocimiento y discusión.

Por su parte, el Plan Cuatrienal de Desarrollo deberá incorporar los objetivos, lineamientos y prioridades establecidas en el Plan Decenal de Desarrollo de Largo Plazo, así como explicitar los impactos esperados en la inversión pública incluyendo sectores y actividades sociales y productivas tanto a nivel nacional como regional.”

“Artículo 7°—**Planes de desarrollo, planes operativos y presupuesto.** Los objetivos, metas, programas y proyectos del Presupuesto de las diferentes instituciones del Sector Público deberán ser congruentes con el Plan Cuatrienal de Desarrollo y deberán considerar los lineamientos establecidos en el Plan Decenal de Desarrollo.

Corresponde al Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (Mideplan) en coordinación con el Ministerio de Hacienda y la Contraloría General de la República, la elaboración de las directrices y lineamientos que deben ser utilizados por el sector público en la formulación de sus planes anuales operativos institucionales y regionales los cuales deben ser congruentes con sus programas y presupuesto anual.

El Ministerio de Hacienda en estrecha coordinación con el Mideplan elaborarán anualmente directrices y lineamientos para que las instituciones públicas preparen los respectivos programas-presupuestos anuales, dentro de las metas financieras que establezcan el Ministro de Hacienda y la Autoridad Presupuestaria. Estas metas financieras deberán establecerse en correspondencia con el Plan Cuatrienal de Desarrollo.

Todas las entidades que conforman el sector público costarricense desarrollarán su gestión conforme a procesos permanentes de planificación, los que se enmarcarán en los planes anuales, de mediano y largo plazo.

Los presupuestos anuales de las instituciones referidas corresponderán estrictamente a dichos procesos de planificación, los que atenderán para el cumplimiento de los fines públicos de su competencia, las políticas generales para la planificación del desarrollo nacional, conforme a las orientaciones que disponga el Mideplan.

Artículo 8°—**Programa Nacional de Inversiones Públicas.** De conformidad con las metas financieras y fuentes de financiamiento de cada institución así como con los objetivos, metas y prioridades del Plan Cuatrienal de Desarrollo y los Planes Operativos Institucionales, el Mideplan formulará el Programa Nacional de Inversiones Públicas de cada año.

Este Programa estará en concordancia con el Plan Cuatrienal y Decenal de Desarrollo e incluirá las proyecciones financieras y metas reales-físicas y de servicios del Programa para los próximos cuatro años.

Artículo 9°—**Evaluación de los presupuestos públicos.** El Poder Ejecutivo creará en el Mideplan, una Unidad Administrativa de Seguimiento y Evaluación de los Presupuestos por Programas, correspondientes a entidades del Gobierno Central, a efecto de determinar su congruencia con el Plan Cuatrienal de Desarrollo y los Planes Operativos Institucionales.

Entre las tareas primarias de ese Departamento será la elaboración de un informe semestral y un informe final de los resultados de la ejecución de los presupuestos por programas del período respectivo. El Mideplan deberá remitir estos informes al Presidente de la República, así como a las Comisiones de Asuntos Hacendarios y de Ingreso y Gasto Público de la Asamblea Legislativa y al Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas.

Los informes deben contener al menos lo siguientes para cada institución:

- El grado de cumplimiento de los objetivos anuales y de mediano plazo.
- Los costos unitarios por servicios y por inversión.
- Evaluación de costo-beneficio de los programas y proyectos de cada institución pública.”

Artículo 85.—Modifícase el artículo 18 de la Ley de Asociaciones, del 9 de agosto de 1939, y sus reformas. El texto dirá:

“Artículo 18.—Toda asociación se constituirá por no menos de diez personas mayores de edad, ya sea otorgando escritura pública o por medio de acta en papel de oficio de la sesión o sesiones inaugurales. En ambos casos el documento debe contener los estatutos aprobados y el nombramiento de directiva, cuyas firmas irán autenticadas por un abogado o por la autoridad política del lugar.

Podrán constituirse por no menos de cinco personas, asociaciones para el funcionamiento de micro o pequeñas unidades de producción de bienes o servicios para terceros, cuya finalidad es generar puestos de trabajo para sus personas miembros y satisfacer las necesidades económicas, sociales y culturales de estas y sus familias o de sus comunidades.

Las relaciones entre las personas miembros y la asociación será de naturaleza societaria y la prestación de su trabajo a esta se regulará por las disposiciones que al respecto determine el estatuto.”

SECCIÓN II

Reactivación y el desarrollo social

Artículo 86.—Modifícanse el inciso a) del artículo 3° y el inciso b) del artículo 7° de la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, N° 6868, del 6 de mayo de 1983. Los textos dirán:

“Artículo 3°—

(...)

- a) Diseñar y coordinar un sistema nacional de formación humana y de transferencia de conocimientos, cuyos objetivos serán el fomento del espíritu emprendedor, el aprovechamiento de la tecnología de comunicación, facilitar la vinculación de los sectores productivos con los generadores de conocimiento tomando en cuenta las particularidades de las distintas regiones socio productivas, facilitar los aportes del sistema educativo y de los mecanismos de entrenamiento y de transferencia de conocimiento para el impulso de la actividad productiva, considerando el impacto económico, social y ambiental de ésta. Dicho sistema promoverá una oportuna atención de las necesidades de formación humana y transferencia de conocimiento para las micro, pequeñas y medianas empresas y facilitará, asimismo, el acceso a este sistema de sectores de la población con condiciones de desventaja relativa, con equidad de género, fomentando la incorporación de las mujeres en los programas de educación técnica en especialidades no tradicionales y así promover la desagregación de las ocupaciones según sexo.

[...]”

“Artículo 7°—

[...]

- b) Aprobar el diseño y los planes quinquenales de desarrollo del sistema de formación humana y de transferencia de conocimiento previa coordinación con el Ministerio de Educación Pública, el Ministerio de Planificación, el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, el Ministerio de Agricultura y Ganadería, el Ministerio de Ciencia y Tecnología, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y el Instituto de Fomento Cooperativo. Aprobará asimismo, el plan anual de actividades del Instituto.

[...]”

Artículo 87.—Adiciónase artículo 2° de la N° 6735, del 29 de marzo de 1982, el segundo párrafo, cuyo texto dirá:

“Artículo 2°—

(...)

Asimismo, otorgar el título de propiedad a todo aquel poseedor de tierra que demostrare por medio de los mecanismos vigentes en las leyes normas y procedimientos, que es el único y legítimo poseedor.”

Artículo 88.—Adiciónase al artículo 3° de la Ley del Instituto de Desarrollo Agrario, N° 6735, del 29 de marzo de 1982, un nuevo inciso b); consecuentemente, se corre la enumeración de los incisos subsiguientes. El texto dirá:

“Artículo 3°—

(...)

- b) Otorgar el título de propiedad a todas aquellas personas físicas o jurídicas que demuestren, mediante los procedimientos dispuestos en las leyes vigentes, que es el legítimo y único poseedor. c)

(...)”

Artículo 89.—Modifícase el artículo 67 de la Ley de Tierras y Colonización, N° 3042. El texto dirá:

“Artículo 67.—El beneficiario no podrá traspasar el dominio de su predio, ni gravarlo, arrendarlo o subdividirlo sin autorización del Instituto, excepto que hayan transcurrido diez años desde la adquisición de la parcela y de que todas las obligaciones con dicho organismo estuvieren canceladas. La autorización de cesión de mejoras, por parte del Instituto de Desarrollo Agrario, no interrumpe este plazo de diez años.

Tampoco podrá, sin esa autorización y durante el mismo término, gravar las cosechas, semillas, animales, enseres, útiles o equipos necesarios para la explotación de la parcela, a menos que todas sus obligaciones con el Instituto estuvieren canceladas. Para autorizar el gravamen del inmueble se requieren cuatro votos conformes de la Junta Directiva. Será absolutamente nulo cualquier contrato que se celebre sin que se cumplan las disposiciones anteriores.

Transcurridos los diez años y adquirido el derecho de propiedad, cualquier enajenación de parcela que, a juicio del Instituto, pueda producir la concentración o subdivisión excesiva de la propiedad, dará derecho a éste para adquirir la o las parcelas que se ofrezcan en venta por el precio que fijen los peritos nombrados por las partes, o por un tercero, en caso de discordia. Este tercer perito será nombrado por los otros dos expertos. El Registro Público tomará nota de las limitaciones a que se refiere este artículo.”

Artículo 90.—Modifícase el Código Notarial, Ley N° 7764, del 17 de abril de 1998, en la siguiente forma: se reforma el artículo 83; el primer párrafo del artículo 85; los artículos 117 y 121. Los textos dirán:

“Artículo 83.—**Comparecencia.** En la comparecencia se expresarán el nombre y los apellidos de los comparecientes, la clase de documento de identificación que porten con su respectivo número si lo tiene, su estado civil y número de nupcias en su caso, su profesión u ocupación, la dirección exacta de su domicilio o residencia, su nacionalidad en el caso de extranjeros, y se marcarán en forma indeleble las huellas digitales de sus respectivos pulgares derechos, mediante el sistema que al efecto establezcan las autoridades competentes. Las personas que presenten una

discapacidad que les impida actuar legalmente por sí mismos o bien de personas que carezcan en forma absoluta del miembro corporal necesario para impregnar su huella, el respectivo curador deberá hacerlo y en la escritura el notario consignará esa razón así como los datos de identificación del mismo y la referencia de sus facultades.

[...]”

“Artículo 85.—**Intervención de Extranjeros.** Si en un acto o contrato intervienen extranjeros, estos deberán ser identificados con base en los documentos previstos por el ordenamiento jurídico vigente, y deberán marcar en forma indeleble las huellas digitales de sus pulgares derechos, mediante el sistema que al efecto establezcan las autoridades competentes [...]”.

“Artículo 117.—**Clases de testimonios.** Los testimonios son primeros o ulteriores. Los primeros son expedidos por el notario en escritura original o dentro de los diez días hábiles siguientes y deberán ser firmados por el notario y todos los comparecientes que, asimismo, deberán impregnar en ellos, en forma indeleble, las huellas de sus respectivos pulgares derechos, mediante el sistema que al efecto establezcan las autoridades competentes. Los ulteriores son los expedidos en cualquier otra oportunidad. El notario los extenderá o, en su caso, el Archivo Notarial, cuando cualquiera de las partes o persona con interés legítimo lo solicite, o cuando lo ordene algún funcionario autorizado por ley. Aun cuando su respectivo tomo de Protocolo esté depositado, el notario podrá expedir testimonios de las escrituras que haya autorizado. Todo primer testimonio deberá contener las huellas digitales del pulgar derecho del notario y de los comparecientes. Al expedir testimonios ulteriores, el notario respectivo o el Archivo Notarial deberá agregar en esto fotocopia auténtica de la escritura matriz, en donde aparezcan con claridad las huellas digitales del notario y de los comparecientes. En todo caso y sin perjuicio de lo indicado anteriormente, los testimonios ulteriores expedidos por un notario siempre deberán contener la huella digital de su pulgar derecho, impresa en forma indeleble y en estricto cumplimiento al sistema establecido al efecto por las autoridades competentes (...).”

“Artículo 121.—**Copias simples y constancias.** Para usos administrativos o particulares, podrán expedirse copias simples y constancias de los instrumentos públicos, las que no sustituirán los testimonios ni las certificaciones. No obstante, lo anterior y, sin excepción, el Notario autorizante deberá presentar al Registro correspondiente una fotocopia autenticada de la escritura matriz, o en su caso escritura adicional, que corresponda al respectivo testimonio, sin lo cual no podrá realizarse inscripción alguna del acto o contrato que allí conste. Asimismo, para efectos de correcciones de defectos conforme al artículo 96 de esta Ley, será necesario adjuntar fotocopia autenticada de la nota hecha por el Notario al margen de la matriz.”

Artículo 91.—Refórmase el artículo 174 de la Ley General de Administración Pública, N° 6227, del 2 de mayo de 1978, cuyo texto dirá:

“Artículo 174.—

1. La Administración estará obligada a anular de oficio el acto absolutamente nulo. Tratándose de documentos que deban ser inscritos en el Registro Notarial o en el Registro Civil, cuando mediante dictamen de la Sección de Lofoscopia del Organismo de Investigación Judicial se establezca que las huellas digitales del notario o de cualquiera de los comparecientes impresas en el respectivo testimonio no son las verdaderas, el Registro declarará su nulidad absoluta, sin más trámite. En todos los demás casos, será necesario contar previamente con el dictamen favorable de la Procuraduría General de la República.
2. La anulación de oficio del acto relativamente nulo será discrecional y deberá estar justificada por un motivo de oportunidad, específico y actual, y habrá de contar en todo caso con el dictamen favorable de la Procuraduría General de la República.”

Artículo 92.—Modifícase el artículo 1° de la Ley N° 6145, Reforma a varios artículos de la Ley Orgánica de Notariado, Código Civil y Fiscal, del 18 de noviembre de 1977. El texto dirá:

“Artículo 1°—El propósito del Registro Nacional es garantizar, en beneficio de sus legítimos dueños, la seguridad de los bienes o derechos allí inscritos y proteger a terceros de buena fe, mediante la publicidad de esos bienes o derechos de los cuales el Registro es custodio. En lo referente al trámite de documentos, su fin es garantizar que las inscripciones se ajusten a derecho.

La simplificación y celeridad de los trámites de recepción e inscripción de documentos es de conveniencia pública siempre y cuando se observen medidas tendientes a garantizar, en orden prioritario a cualquier otro, la seguridad registral.”

Artículo 93.—**Adición al Estatuto de Servicio Civil.** Adiciónase a la Ley del Estatuto de Servicio Civil, N° 1581, un nuevo título IV, cuyo texto dirá:

“TÍTULO IV

Carrera tributaria y aduanera

CAPÍTULO I

Conceptos fundamentales

Artículo 208.—**Ámbito de aplicación.** Este Título regula la carrera tributaria y aduanera, determina sus fines y objetivos, fija los requisitos de ingreso a la Dirección Nacional de Tributos (DNT), así como las obligaciones, prohibiciones y derechos de los servidores, su régimen salarial y los mecanismos de impugnación contra los actos administrativos de aquella.

Artículo 209.—**Fines.** Son de la carretera tributaria y aduanera:

- Establecer la carrera tributaria y aduanera como carrera profesional tomando en cuenta la preparación académica, rendimiento profesional y el tiempo servido;
- Establecer un sistema de ascenso para el mejoramiento del servidor tributario y aduanero, con base en los méritos, rendimientos y antecedentes.

Artículo 210.—**Cobertura.** Consideráanse comprendidos en la Carrera Tributaria y Aduanera los servidores de la DNT, que ejerzan la función tributaria y aduanera de acuerdo con el Estatuto de Servicio Civil, su Reglamento y el Manual Institucional de Clases, el cual incluirá las funciones sustantivas.

Artículo 211.—**Régimen de personal.** Se aplicará a los funcionarios de la DNT, lo dispuesto en el Estatuto de Servicio Civil, y su Reglamento, este Título y el Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda.

La DNT elaborará, y someterá a la aprobación de la Dirección General de Servicio Civil:

- Un manual institucional de clases en el que se determinará su naturaleza, objetivos, contenido, requisitos académicos y legales, características de desempeño y otros.
- Un sistema de remuneración adecuado y competitivo que propicie el fortalecimiento de la gestión tributaria y aduanera, el cual deberá contener un sistema de incentivos salariales para los profesionales en concordancia con la presente Ley.
- La definición de las vías de carrera tributaria que brinde estabilidad laboral y permita escalar posiciones a los funcionarios con base en su desempeño en la DNT.
- Un sistema de evaluación del desempeño.

La Dirección General de Servicio Civil contará para dar dicha aprobación, con un plazo perentorio de cuatro meses so pena de incurrir el funcionario competente en responsabilidad disciplinaria, salvo casos debidamente justificados.

Lo dispuesto en este artículo es de aplicación exclusiva a los funcionarios de la Dirección Nacional de Tributos.

Artículo 212.—**Clasificación de los servidores de la DNT.** Para los efectos de este título, se considerarán servidores de la DNT, todos los empleados a su servicio que se detallan a continuación:

- Regulares:** Son servidores regulares los funcionarios de las direcciones generales de tributación, aduanas, de la policía de control fiscal y de control y evaluación de la gestión tributaria, y de cualquier otra unidad que se conforme en la DNT que ocupen puestos y cargos en propiedad en el Régimen del Estatuto de Servicio Civil.
- Funcionarios interinos:** Son los servidores nombrados para sustituir temporalmente a un servidor regular.
- Del régimen de confianza:** Son el director nacional de tributos, los directores generales, subdirectores generales y el director de la policía de control fiscal.
- Del régimen de directores de división y gerentes:** Los directores de división y los gerentes de las administraciones tributarias y aduaneras de carácter operativo serán nombrados por un plazo fijo de 2 años, el cual será prorrogable por períodos iguales sin necesidad de realizar nuevamente los procedimientos de selección correspondientes al nombramiento inicial. Salvo esta condición de ser un régimen de plazo fijo, en lo demás se aplicará el régimen previsto en este Estatuto.

Artículo 213.—**Valoración de rendimientos.** Los altos mandos de la Administración Tributaria (directores generales y subdirectores generales, directores de división, subdirectores de división, gerentes y subgerentes) deberán estar sujetos a criterios de idoneidad para su permanencia en el puesto y con la remuneración predefinida por la Dirección de Servicio Civil. De conformidad con la valoración anual de rendimiento, la cual deberá estar apegada a criterios gerenciales y técnicos predefinidos por el Viceministro de Ingresos y debidamente aprobada por la Dirección General de Servicio Civil. Esta será valorada y aplicada a los funcionarios indicados en este artículo por el Director de cada dependencia a sus subalternos; por el Viceministro de Ingresos, a los directores y con base en ello se decidirá su continuidad en el cargo.

CAPÍTULO II

Régimen disciplinario

Artículo 214.—**Remisión.** En lo concerniente al régimen disciplinario y sus procedimientos, se aplicarán las disposiciones de este Estatuto y su Reglamento, así como el Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda.

CAPÍTULO III

Régimen de salarios

Artículo 215.—**Escala salarial de la Ley de Contingencia.** El incremento a la escala salarial establecida en el artículo 13 de la Ley de Contingencia se pagará en un plazo máximo de dos años, de una sola vez o en tramos hasta llegar a completar el salario base estipulado por dicha escala salarial.

Artículo 216.—**Limitaciones al sistema salarial.** La implementación del sistema salarial se dará en concordancia con las posibilidades presupuestarias, así como los lineamientos y políticas salariales emitidas para el Régimen de Servicio Civil.

Artículo 217.—**Incentivo tributario.** Los funcionarios que integran la carrera tributaria y aduanera de la DNT tendrán derecho a un incentivo salarial que devengarán cuando se superen las metas anuales sugeridas por la DNT en materia de recaudación tributaria, las cuales deberán ser aprobadas por el Ministro de Hacienda. La Contraloría General de la República verificará y certificará dichas metas anuales.

El plan de incentivos se basará en los incrementos marginales anuales de los programas de recaudación correspondientes a la fiscalización de las operaciones sombra, auditorías, defraudación fiscal y otros programas sustantivos de la misma naturaleza de los anteriores, considerando criterios de productividad individual y grupal.

La Dirección General de Servicio Civil, en coordinación con la DNT y la Autoridad Presupuestaria diseñará este Plan de Incentivos anuales cuyo monto por empleado no podrá exceder el 15% de la sumatoria anual del salario de cada funcionario de acuerdo a la categoría de su puesto.

CAPÍTULO IV

Disposiciones generales

Artículo 218.—**Supletoriedad.** En lo no previsto en este Título, se regirá por el Reglamento Autónomo de Servicios del Ministerio de Hacienda, la Ley General de la Administración Pública y por este estatuto”.

SECCIÓN III

En relación con la eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria

Artículo 94.—Sustitúyase el Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, con excepción del artículo 86 de ese Título que corresponde a “Infracciones que dan lugar al cierre de negocios” y al que le corresponderá el número 103 bis, para que en adelante diga:

“TÍTULO III

Ilícitos tributarios

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

SECCIÓN ÚNICA

Disposiciones comunes a todos los ilícitos tributarios

Artículo 65.—**Concepto de hecho ilícito tributario.** Constituye hecho ilícito tributario toda acción u omisión que implique violación de una ley, el cual deberá estar tipificado y sancionado en la ley y con los límites a que se refiere el artículo 73 de este Código.

Artículo 66.—**Naturaleza y clasificación.** Las normas que regulan los ilícitos tributarios tienen naturaleza sancionadora y se clasifican en:

- Infracciones administrativas tributarias materiales y formales, que se caracterizan por ser sancionadas por un órgano y un procedimiento de naturaleza administrativa. La Administración Tributaria será la competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas tributarias.
- Delitos tributarios, que se caracterizan por ser sancionados por un órgano y un procedimiento jurisdiccional penal y por ser sancionados eventualmente con pena privativa de la libertad.

Artículo 67.—**Irrretroactividad de las normas sobre ilícitos tributarios.** Las normas relativas a hechos ilícitos tributarios no tendrán en ningún caso alcance retroactivo, salvo que supriman hechos ilícitos, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

Artículo 68.—**Carácter especial de los hechos ilícitos tributarios.** Los hechos ilícitos tributarios tienen carácter especial en el sentido de que sólo los sujetos vinculados a obligaciones y deberes tributarios pueden ser sujetos infractores o activos del ilícito tributario, salvo que expresamente se establezca lo contrario en la regulación del tipo respectivo.

Artículo 69.—**Responsabilidad de la actuación propia en nombre de o por otro.** Quien actúe como directivo u órgano de una persona jurídica o de las otras entidades a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código o en representación legal o voluntaria de éstos o de una persona física, responderá personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad o persona en cuyo nombre actúa, las condiciones, cualidades, o relaciones que la correspondiente figura de hecho ilícito tributario requiera para poder ser sujeto activo del mismo. Se entiende que tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está condicionada a su efectiva intervención en la comisión de la infracción o delito.

Artículo 70.—**Principio de “non bis in idem”.** La comprobación de los hechos ilícitos tributarios y su sanción deberá respetar el principio “non bis in idem”, de modo que no puede sancionarse más de una vez por el mismo hecho, de acuerdo con las siguientes reglas:

- En los supuestos en que las infracciones puedan ser constitutivas de delitos tributarios, la Administración Tributaria trasladará el expediente a conocimiento del órgano jurisdiccional competente, y se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador, mientras la autoridad jurisdiccional no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.
- En los supuestos en que la Administración ya hubiera establecido una sanción administrativa, no impedirá el inicio y desarrollo de la acción penal. Sin embargo; si ésta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios del delito o acciones u

omisiones incluidos en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por lo tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas, si su naturaleza lo permite, y, en caso de sanción de multa, devuelta como un pago indebido.

- Las infracciones que puedan ser consideradas actos preparatorios de otras infracciones se entenderán subsumidas en estas otras infracciones.

Artículo 71.—**Concepto de salario base.** La denominación salario base utilizada en esta Ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2° de la Ley N° 7337.

CAPÍTULO II

Infracciones y sanciones administrativas

SECCIÓN PRIMERA

Disposiciones generales

Artículo 72.—**Concepto de Administración Tributaria, principios y normas aplicables.** Para efectos del presente Título III, la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda.

Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones administrativas tributarias, salvo lo que en contrario expresen las normas propias de cada tributo.

A falta de normas tributarias expresas, se deben aplicar el Código Penal, el Código Procesal Penal y los principios generales de Derecho en materia punitiva.

Los funcionarios de la Administración Tributaria aplicarán las leyes orientados por un espíritu de justicia, con observancia de los principios consagrados por la Constitución Política, bajo el principio de imparcialidad administrativa, legalidad, debido proceso, derecho de defensa, así como de los principios establecidos en el presente título y de toda la normativa del presente Código, en el que también se encuentran derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes, que no facultan para que los funcionarios puedan aplicar una sanción que vaya más de lo establecido por la ley.

Artículo 73.—**Clasificación de las infracciones.** Las infracciones administrativas tributarias pueden ser:

- Formales:** Constituyen infracciones administrativas tributarias formales los incumplimientos de deberes tributarios formales exigibles a cualquier persona, establecidas en la ley, sea o no sujeto pasivo de una relación tributaria concreta, por razón de la gestión, fiscalización, determinación y recaudación de los tributos, que no causan perjuicio económico directo para la Hacienda Pública.
- Materiales:** Constituyen infracciones administrativas tributarias materiales los incumplimientos de obligaciones tributarias materiales, establecidas en la ley, tanto de la obligación principal como de otras obligaciones tributarias pecuniarias distintas de las sanciones.

Artículo 74.—**Tipicidad de las infracciones.** La acción u omisión en que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente, que se encuentre expresa y precisamente tipificado en una ley.

Artículo 75.—**Sujetos activos de las infracciones.** Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. Así, serán infractores, en la medida en que pueda imputárseles la autoría o participación en una infracción, todos los sujetos que en una u otra forma son considerados en las leyes con el fin de gravar su capacidad económica o, bien, con el fin de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración Tributaria y asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria; en particular, los siguientes:

- Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes, con o sin poder-deber de repercusión, o responsables.
- Los retenedores a cuenta.
- Los repercutidos jurídicos de una deuda tributaria.
- Las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información o a prestar colaboración a la Hacienda Pública en calidad de terceros, de conformidad con los artículos 131 y 132 de este Código.
- Los administradores, curadores, directores, socios, fiduciarios y demás órganos dotados de poderes de decisión, voluntaria o legalmente designados de los contribuyentes a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código que no efectúen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas y no ejercieren su deber de vigilancia sobre, o consintieren el incumplimiento por, quienes de ellos dependan o adoptaren decisiones y acuerdos que hicieran posibles tales infracciones, quienes otorgaran mandato, sin perjuicio de la responsabilidad personal del mandatario conforme al artículo 79 de este Código.
- Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación y los albaceas de las sucesiones que no realicen las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad por el quebrado, concursado, la sociedad o el causante o, de las obligaciones y los deberes tributarios devengados en el curso de las quiebras, concursos, liquidaciones y sucesiones.
- Los representantes legales o voluntarios en general que no realicen los actos necesarios para velar por el íntegro y oportuno cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo representado, cuando éstas se han debido cumplir o se han cumplido por su intermedio.

La anterior enumeración no es taxativa.

Artículo 76.—**Partícipes.** Se les considerará partícipes de una infracción administrativa tributaria a todas las personas no incluidas en el artículo anterior que sean causantes o colaboren directamente en la realización de una infracción tributaria, en particular:

- Los cómplices e instigadores, considerándose tales a los que financien, instiguen o ayuden de cualquier manera al autor, según el caso.
- El que, para su provecho personal o de un tercero, adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercaderías, productos u objetos respecto de los cuales tenga conocimiento o deba saber, conforme a las circunstancias, que se ha cometido una infracción.
- Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten una infracción mediante culpa o dolo, ya sea que obtengan o no un beneficio personal.

Artículo 77.—**Elemento subjetivo de las infracciones.** Las infracciones administrativas tributarias son atribuibles y, por tanto, sancionables, sólo si son realizadas con dolo o culpa, incluso a título de simple negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

Artículo 78.—**Elemento subjetivo en las infracciones administrativas tributarias de las personas jurídicas y entidades que constituyen una unidad económica o un patrimonio afectado.** Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código serán responsables en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de estas.

Artículo 79.—**Elemento subjetivo en las infracciones administrativas tributarias cometidas por mandatarios y subordinados del sujeto pasivo.** El sujeto pasivo de obligaciones y deberes tributarios será responsable de los actos de infracción cometidos materialmente por sus mandatarios, representantes, administradores, encargados o subordinados en el tanto se compruebe su falta al deber de vigilancia sobre éstos que hubiera impedido la infracción, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los sujetos indicados.

Artículo 80.—**Causas eximentes de responsabilidad.** Sin perjuicio de las causas de justificación, exculpación e inimputabilidad establecidas en el Código Penal, excluyen la responsabilidad y, en consecuencia, no dan lugar a la aplicación de sanciones:

- La falta de capacidad de obrar o actuar en el orden tributario.
- El estado de necesidad.
- La fuerza mayor y el caso fortuito.
- El error de hecho o el error de derecho excusable.
- El no haber participado en la decisión colectiva que dio lugar a la infracción, sea por:
 - No asistencia.
 - Haber salvado el voto.
 - Haber advertido a quienes se asesoraba en la toma de la decisión sobre el riesgo de incurrir en una infracción.
 - Haber actuado bajo subordinación jerárquica, siempre que la orden no revista el carácter de una evidente infracción tributaria.
- La actuación de conformidad con los criterios señalados en contestaciones a consultas formuladas a la Administración al tenor del artículo 119 de este Código.

Artículo 81.—**Clasificación de las sanciones.** Las infracciones administrativas tributarias se sancionarán, según los casos, mediante multa pecuniaria, fija o proporcional y mediante cierre de negocios.

La multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo norma especial en contrario, sobre la deuda tributaria, cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.

Se entenderá por deuda tributaria, a estos efectos, la cuota tributaria que resulte de la aplicación de las normas de cada tributo sin incluir el recargo automático establecido en el párrafo final del artículo 40, ni los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código.

En caso de aplicación del cierre de negocios, cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuera necesaria para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas inherentes a ellos; pero deberá pagarse a los empleados y obreros del establecimiento sus remuneraciones y se deberán atender las obligaciones y deberes tributarios relativos al impuesto sobre la renta y a las cotizaciones de la seguridad social.

El cierre de negocios sólo se hará efectivo sobre aquel establecimiento en el que se hubiere verificado la infracción. No obstante, si, por depender de una dirección o administración común, se pruebe que los hechos u omisiones hubieran afectado a todos o a una parte de ellos, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados.

Cualquier traspaso simulado del establecimiento orientado a evitar la aplicación de la sanción de cierre podrá ser desconocido por la Administración Tributaria, para lo cual será aplicable lo dispuesto en el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 82.—**Infracciones administrativas tributarias formales por reincidencia.** Con excepción de las infracciones que tienen establecido un procedimiento sancionador, en el artículo 86

de este Código, que contempla las "Infracciones que dan lugar al cierre de negocios", la segunda vez en que reincidan las personas físicas o jurídicas en la comisión de las infracciones administrativas tributarias formales, podrán ser sancionados con el doble de la sanción administrativa tributaria formal, el triple de la sanción la tercera vez o la sanción de cierre de negocios, cuando corresponda como se establece en el artículo siguiente de este Código.

Se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda y tercera vez en la infracción administrativa en el plazo de prescripción de las sanciones que establece el Código.

Artículo 83.—Agravantes para sanciones administrativas tributarias formales. Se faculta a la Administración Tributaria para ordenar el cierre de negocios de los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio, propiedad de sujetos pasivos, ya sea personas físicas o jurídicas, por la comisión de infracciones administrativas tributarias formales, bajo el procedimiento establecido en el artículo 86 de este Código, que contempla las "Infracciones que dan lugar al cierre de negocios" siempre que no se trate de las infracciones establecidas en el citado artículo 86 y que previamente se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que al sujeto pasivo se le haya sancionado la primera vez, con la sanción administrativa que establece la norma legal; y se le haya indicado en la primera resolución administrativa sancionadora, que en caso de incurrir por segunda vez en una nueva infracción administrativa tributaria formal, contra esa norma legal, se le sancionará con el doble de la sanción que corresponda para esa infracción.
2. Que al sujeto pasivo se le haya sancionado por segunda vez, por ser una conducta reiterada con el doble de la sanción, por haber cometido otra infracción administrativa tributaria formal contra la misma norma legal. En la resolución administrativa sancionadora deberá indicarse que en caso de incurrir por tercera vez en la infracción administrativa tributaria formal, contra la misma norma legal, se hará acreedor a la sanción administrativa de cierre de negocios.
3. La tercera vez en que se haya cometido nuevamente otra infracción administrativa tributaria formal, contra la misma norma legal citada, se procederá a la sanción de cierre de negocios citado en este artículo, siempre que las resoluciones en las que se impuso las sanciones administrativas por concepto de salarios base, se encuentren firmes en sede administrativa.

La comisión de las infracciones administrativas tributarias formales por los sujetos pasivos no propietarios del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio, se sancionará la primera vez con la sanción establecida en la norma legal que se haya infringido; la segunda vez en que se incurra en una nueva infracción administrativa tributaria formal, contra la misma norma legal, con el doble de la sanción administrativa establecida y la tercera vez en que se incurra en una nueva infracción, contra la misma norma legal, con el triple de la sanción administrativa establecida. Para estos efectos, deberá hacerse la advertencia al sujeto pasivo del agravante, en caso de cometer una nueva infracción administrativa tributaria formal contra la misma norma legal.

Se podrán iniciar los procedimientos por la segunda y tercera infracción, aun cuando no hayan concluido los primeros. Asimismo, de conformidad con el artículo 153 de este Código, se podrá iniciar la causa, aun cuando el procedimiento de determinación de los tributos no haya agotado la vía administrativa.

Los requisitos anteriores son de cumplimiento obligatorio y en caso de su inobservancia por parte de la Administración Tributaria, acarreará la nulidad absoluta de la resolución que se emita y en consecuencia de la sanción administrativa que se pretenda aplicar.

Artículo 84.—Reducción de sanciones. Regirá el siguiente sistema de reducción de sanciones:

- a) Cuando, posterior a la infracción, el infractor, en forma espontánea, subsane su incumplimiento sin que medie actuación alguna de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción antes de que medie actuación alguna de la Administración para obtener la reparación, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).
- b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación tanto del traslado de cargos del procedimiento determinativo como del traslado de cargos del procedimiento sancionador, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción antes de la notificación de los traslados indicados, en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).
- c) Cuando, notificado el traslado de cargos del procedimiento determinativo o del traslado de cargos del procedimiento sancionador y dentro del plazo establecido para impugnar uno u otro, el infractor acepte los hechos planteados en el traslado y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción dentro del plazo indicado, en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, por los medios que esta defina, los hechos aceptados.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

Los porcentajes de reducción en caso de autoliquidaciones de sanción se practicarán sobre la sanción, en los términos indicados en el artículo 92 de este Código.

Artículo 85.—Concurso de infracciones. El concurso de infracciones administrativas tributarias se regirá por las siguientes reglas específicas:

1. Si concurren infracciones administrativas tributarias materiales deben aplicarse tantas sanciones como infracciones se hayan cometido.
2. Si concurren infracciones administrativas tributarias formales, deben aplicarse tantas sanciones como infracciones se hayan cometido.
3. Si el concurso es entre infracciones administrativas tributarias materiales y formales, deben sancionarse independientemente, excepto que las infracciones formales constituyan actos preparatorios de las infracciones materiales, en cuyo caso queda subsumida la sanción de la infracción formal en la sanción correspondiente a la infracción material. No obstante, si el monto que resultaría de la aplicación de la sanción formal es mayor que el que resulte de la aplicación de la sanción material, se ajustará la sanción total al monto que hubiera correspondido por sanción a infracción formal.

En caso de que el mismo hecho infractor viole más de un tipo sin que la aplicación de uno excluya la aplicación del otro, se aplicará la sanción más grave, pudiendo aumentarse hasta en un veinte por ciento (20%) del monto de las sanciones menos graves.

A efecto de la valoración del número de hechos infractores involucrados en una conducta, deberán tenerse en cuenta los elementos objetivos y subjetivos propios de los hechos generadores de las obligaciones y deberes tributarios.

Artículo 86.—Sanción para los partícipes. Los partícipes a que se refiere el artículo 76 de este Código, responderán separadamente de las sanciones a las infracciones administrativas tributarias. La sanción podrá ser reducida hasta en la mitad, de acuerdo con el grado de participación, según criterio de la Administración Tributaria.

Artículo 87.—Sanción para los directores y órganos de personas jurídicas y entes colectivos y representantes de personas físicas. La misma norma del artículo anterior se aplicará a los sujetos a que se refieren los incisos 5), 6) y 7) del artículo 75 de este Código.

Artículo 88.—Sanción para entes colectivos y otros cuando se han determinado las responsabilidades de sus administradores. Cuando a los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código, se les determine la responsabilidad concreta de las personas físicas a que se refieren los incisos 5) y 6) del artículo 75 de este Código, los sujetos pasivos de los incisos b) y c) del artículo 17 sólo serán responsables solidarios de la sanción más alta establecida contra cualquiera de los sujetos de los incisos 5) y 6) del artículo 75 de este Código.

Artículo 89.—Extinción de las sanciones. La acción para imponer sanciones por infracciones administrativas tributarias y de la sanción ya impuesta se extingue por:

1. Pago o cumplimiento de la sanción.
2. Prescripción.
3. Muerte de los sujetos infractores, sin que esto importe la extinción de la sanción para los partícipes o los sujetos que actúan bajo el régimen de responsabilidad de la actuación por otro del artículo 69 de este Código.

Artículo 90.—Reglas especiales de prescripción. El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción. El plazo precedente se extiende a cinco años para los casos previstos en el segundo párrafo del artículo 51 de este Código. Las sanciones aplicadas que no se hubieren hecho efectivas, prescriben en el plazo de tres años contado a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que quedó firme la sentencia que las impuso.

La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen, y el nuevo término comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.

El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la interposición de la denuncia de presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, establecidos en los artículos 108 y 114 del presente Código, hasta que se dé por terminado dicho proceso.

Artículo 91.—Intereses sobre sanciones. Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses a que se refiere el artículo 57 de este Código, a partir de los tres días hábiles siguientes desde la firmeza de la resolución que las fije.

Artículo 92.—Autoliquidación de sanciones. El infractor podrá autoliquidar la multa correspondiente, siempre y cuando se encuentre en alguna de las hipótesis para la reducción de sanciones previstas en el artículo 84 de este Código. En este caso, utilizando los medios que defina la Administración Tributaria, podrá fijar el importe que corresponda de acuerdo con la sanción de que se trate y de la hipótesis de reducción en que se encuentre. Para estos efectos, la reducción deberán calcularse con base en el monto de la sanción de que se trate y, una vez realizada la autoliquidación, podrá pagar el monto determinado. La Administración Tributaria podrá verificar la aplicación correcta de la sanción en el tipo.

SECCIÓN SEGUNDA

Disposiciones especiales

Tipos de infracciones y sus sanciones

Artículo 93.—**Regla general de tipicidad.** Los tipos de infracciones que se describen presuponen la existencia de precisas obligaciones y deberes tributarios previstos en este Código, en leyes especiales por lo que la configuración de cada tipo dependerá de la vigencia o existencia actual de la previsión legal de las obligaciones y deberes a que de caso en caso se remita. Lo anterior no obsta para que los tipos de infracción previstos en esta Ley especifiquen diversas formas en que las obligaciones y deberes generales pueden ser sustancialmente violados.

Artículo 94.—**Falta de ingreso por inexactitud u omisión.** Cometerán infracción administrativa tributaria material los sujetos pasivos que mediante la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan.

Para estos fines, se entenderá por inexactitud:

- La omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o de actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales, inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Estas diferencias se presentan cuando al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.
- La no inclusión, en la declaración de retenciones en la fuente, de la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado, o las efectuadas y no declaradas, o las declaradas por un valor inferior al que corresponda.
- Toda solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes.

También cometerán esta infracción administrativa tributaria material, los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria, persistan en el incumplimiento de presentar las declaraciones autoliquidaciones tributarias a que estuvieran obligados.

La sanción será de un veinticinco por ciento (25%) de la diferencia rectificadora o detectada por liquidación de oficio, sea por resolución o por regularización, y el monto declarado por el sujeto pasivo. En caso de retenciones no efectuadas o no declaradas, el porcentaje indicado se aplicará a la diferencia entre la retención que debió haberse efectuado o declarado y la efectivamente efectuada o declarada. En caso de solicitud de compensación o devolución improcedente, el porcentaje indicado se aplicará a la diferencia entre lo solicitado y lo procedente. En los casos en que no se hubiere presentado la declaración, el porcentaje se aplicará sobre el impuesto determinado.

No procede aplicar esta sanción en las diferencias del valor de los pagos parciales, que se originen por la modificación, mediante determinación de oficio, del impuesto sobre la renta que los generó.

En los casos descritos en este artículo en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto igual o inferior a doscientos salarios base se aplicará una sanción del setenta y cinco por ciento (75%).

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, debe entenderse que:

- El monto omitido no incluirá los intereses, ni recargos automáticos, ni las multas o los recargos de carácter sancionador.
- Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se considerarán los montos omitidos durante los doce meses que comprenda el período del impuesto sobre la renta del sujeto fiscalizado.

En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.

Artículo 95.—**Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria.** Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 146 de este Código, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%), por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento del citado plazo.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará al veinte por ciento (20%). No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los arreglos de pagos indicados en el artículo 38 del presente Código.

Artículo 96.—**Morosidad en el pago del tributo autoliquidado.** Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%), por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento del citado plazo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará al veinte por ciento (20%). No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los arreglos de pago indicados en el artículo 38 del presente Código.

Artículo 97.—**Infracciones administrativas tributarias relativas a deberes contables.** Serán sancionados con multa de un salario base las siguientes:

- No llevar libros de contabilidad, o no registrar las transacciones en los diseños físicos y lógicos, que se ajusten a los soportes directamente legibles por computador de conformidad con los principios establecidos en las normas internacionales de contabilidad y en los planes generales contables aprobados y aplicables al sujeto pasivo.
- No tener legalizados los libros de contabilidad, o no contar con diseños físicos y lógicos que se ajusten a soportes directamente legibles por computador, autorizados por la Administración Tributaria.
- No llevar la contabilidad de conformidad con las normas y principios contables de los distintos impuestos.
- No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.
- Mantener los libros o registros con un atraso superior a los tres meses.

Artículo 98.—**Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción.** Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante requerida en esa declaración, incluyendo la relacionada con el representante legal o el domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base.

Artículo 99.—**Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias.** Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.

Artículo 100.—**Incumplimiento en el suministro de información.** En caso de incumplimiento en el suministro de información se aplicarán las siguientes sanciones:

- Dos salarios base, cuando se incumpla la obligación de suministrar la información, dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria.
- Un salario base, cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado.

Se entenderá que se comete una nueva infracción administrativa tributaria cada vez que, por haberse incumplido el plazo de suministro de la información o por haberse incumplido el plazo concedido en un requerimiento individualizado de información, sea necesario realizar un requerimiento individual de información o nuevos requerimientos individualizados de información.

Artículo 101.—**No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria.** Se sancionará con multa de un salario base, a quienes no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria cuando se requiera su presencia, en los términos del artículo 112 del presente Código.

Artículo 102.—**Resistencia a las actuaciones fiscalizadoras.** Se sancionará con multa de dos salarios base:

- La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración en ejercicio de su función de fiscalización para el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o cualquier otro antecedente o información, de los que se deriven los datos a presentar o a aportar y para comprobación de las declaraciones, sea que el sujeto se niegue a comparecer ante la Administración, sea que impida el acceso a su domicilio o sede de la actividad.
- Ocultamiento o destrucción de antecedentes, sean bienes, documentos, registros, sistemas y programas computarizados o soportes magnéticos u otros medios de prueba.

Artículo 103.—**No emisión de facturas.** Se sancionará con multa de un salario base a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Artículo 104.—**Destrucción o alteración de sellos.** Constituyen infracciones administrativas tributarias formales, la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal.

Esta sanción será equivalente a dos salarios base.

CAPÍTULO III

Delitos tributarios

SECCIÓN PRIMERA

Disposiciones generales

Artículo 105.—**Principios y normas aplicables.** Los delitos tributarios serán de conocimiento de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública que establece el artículo 1° de la Ley N° 8275 del 6 de mayo de 2002, mediante el procedimiento establecido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal, así como las causas exigentes de responsabilidad previstas en el artículo 80 de este Código. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, éstas prevalecerán sobre las generales.

Artículo 106.—**Procedimiento para aplicar sanciones penales.** En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento. Para estos efectos la Administración Tributaria será parte en los procesos penales.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados en los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas.

Artículo 107.—**Sanción de funcionarios.** Si el partícipe o autor de uno de los delitos contemplados en este título fuere un funcionario público, además de la pena establecida en el tipo correspondiente se le inhabilitará para el ejercicio de cargos públicos hasta por un término de diez años, salvo que esté sancionada la conducta con una pena de inhabilitación más grave.

SECCIÓN SEGUNDA

Disposiciones especiales

Tipos delictivos

Artículo 108.—**Defraudación tributaria.** El que, reuniendo las condiciones subjetivas a que se refiere el artículo siguiente, evada el pago de los tributos ocultando ingresos, aplicándose u obteniendo reducciones de la base imponible a título de gastos deducibles o exenciones, deducciones en la cuota, beneficios fiscales, devoluciones de impuestos o incentivos fiscales equivalentes a subvenciones u ocultando patrimonio destinado a responder por el pago de la obligación tributaria, mediante conductas comisivas u omisivas que impliquen simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño idónea para inducir en error a la Administración Tributaria, o incurriendo en distracción de sus bienes, mediante gravamen ficticio o simulado, transferencias de dominio simuladas, o cualquier otra forma de distracción de bienes, con la intención de que no respondan por la deuda tributaria; o disponga el acortamiento del plazo social del contribuyente o liquidación de sus bienes. Siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de doscientos salarios base, será penado con prisión de cinco a diez años. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito público y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que:

1. La cuota defraudada no incluirá ni los intereses de mora, ni recargos automáticos, ni las multas o recargos de carácter sancionador.
2. Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se considerarán los montos omitidos durante los doce meses que comprenda el período del impuesto sobre la renta del sujeto fiscalizado.
En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación.
3. Para iniciar la acción penal por este delito no es requisito necesario que la Administración ya haya determinado en firme la cuantía defraudada.
4. Respecto de la pena consistente en la pérdida del goce de beneficios o incentivos fiscales, los "beneficios o incentivos fiscales" consisten en aquellas exenciones o medidas fiscales equivalentes a subvenciones que no tienen su fundamento en la menor capacidad económica de quien las disfruta, sino en la contribución social por vía no tributaria que está llamado a realizar el sujeto beneficiario.
5. Respecto del concepto de "beneficio fiscal" descrito en el tipo, éste sí incluye las exenciones que tienen su fundamento en la menor capacidad económica de quien las disfruta.
6. Se considerará excusa legal absoluta el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación del sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

Artículo 109.—**Sujetos activos del delito de defraudación tributaria.** Para la configuración típica del delito de defraudación tributaria, quien comete la acción u omisión defraudatoria debe ser un sujeto pasivo del tributo, sea a título de contribuyente o de responsable. En el caso de que el sujeto pasivo sea alguno de los contribuyentes a que se refieren los incisos b) y c) del artículo 17, se considerará sujetos activos del delito a aquellas personas físicas sobre las que recaiga la responsabilidad de la actuación por otro prevista en el artículo 69 de este Código. La norma del artículo 69 también se aplicará en el caso del representante legal o voluntario de una persona física sujeto pasivo que comete la acción u omisión típica sin la intervención de dicho sujeto pasivo.

Las personas distintas al contribuyente que incurran en la acción u omisión defraudatoria serán responsables solidariamente del monto defraudado al fisco.

Artículo 110.—**Participación en el delito de defraudación.** Los sujetos que no reúnan las condiciones subjetivas para ser autores del delito de defraudación tributaria y que, no obstante, participen o coadyuven en él, serán considerados y sancionados de acuerdo con las normas generales de participación previstas en el Código Penal.

Artículo 111.—**Consumación del delito de defraudación.** El delito se entenderá consumado de acuerdo con estas reglas:

1. En el caso de tributos con deber de determinación inicial por parte de la Administración, la comisión del delito se consumará en el momento en que se realice el ingreso disminuido por la conducta fraudulenta, sobre la base de una determinación administrativa firme, aunque no sea la definitiva, y siempre que no se corrija dentro del plazo establecido para pagar.
2. En el caso de tributos con deber de determinación inicial por parte de la Administración, el delito por omisión se consumará considerando las siguientes hipótesis:
 - a) Si existe deber de declaración o información sobre la verificación del hecho generador, a efecto de que la Administración proceda a la determinación, el delito se entiende consumado en el momento en que se omite dar la declaración o información dentro del plazo establecido.
 - b) Si no existe el citado deber de declaración o información previa, el delito se entiende consumado en el momento en que, previa determinación notificada formalmente, se omite el pago en el plazo establecido.
3. En el caso de tributos con deber inicial del administrado de declaración-autoliquidación, la comisión del delito se consumará en el momento en que se realice el ingreso disminuido por la conducta fraudulenta y no se corrija dentro del plazo establecido para pagar.
4. En el caso de tributos con deber inicial del administrado de declaración-autoliquidación, el delito por omisión se consumará en el momento en que no se realice el ingreso dentro del plazo establecido para el pago voluntario.
Para efecto de lo dispuesto en este inciso y en el anterior, se entiende que el hecho de que la Administración tenga facultades de determinación de oficio sustitutiva de la del administrado no le quita al tributo respectivo, ni en general ni en el caso concreto, su carácter de tributo "con deber inicial del administrado de declaración- autodeterminación".
5. En el caso de disfrute de beneficios fiscales y otras disminuciones de la base imponible o de la cuota, se consumará el delito en los mismos momentos indicados en los numerales 1 a 4 de este artículo, en referencia a los tributos cuya cuantía contribuya el beneficio a exonerar total o parcialmente.
6. En el caso de obtención de medidas fiscales equivalentes a subvenciones, si éstas implican la obtención de documentos negociables para el pago de tributos, desde el momento en que se negocian o se utilizan por el sujeto activo para el pago de tributos determinados.
7. En el caso de devoluciones o medidas que impliquen una transferencia patrimonial de la Administración hacia el sujeto activo del delito, en el momento en que éstas se den.
8. En el caso de simulación o cualquier forma de distracción de bienes, cuando se efectúe de hecho o de derecho, lo que ocurra primero, el traslado de la posesión de los bienes, o cuando se convenga el gravamen de los mismos o se ejecute el mismo, lo que ocurra primero.

Artículo 112.—**Tentativa del delito de defraudación.** La tentativa será penada sobre la base de lo dispuesto en el Código Penal, artículos 24 y 73, y sin perjuicio de otros supuestos que puedan determinarse fácticamente, se tienen como tentativa los siguientes:

1. Incumplimiento absoluto de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, cuando se trate de un tributo a determinar en régimen de estimación directa o de base cierta.
2. Llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
3. No anotar o digitar en libros o contabilidad computarizada obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
4. Anotaciones o digitaciones contables ficticios en los libros o contabilidad computarizada obligatorios.
5. Anotación en balances, planillas y otros documentos de cifras, hechos o datos falsos u omitir circunstancias que influyan gravemente en la determinación de la obligación tributaria.

6. Presentación de declaraciones falsas o con contenido incompleto u omisión de presentación de declaraciones, sin perjuicio del momento consumado específicamente previsto en el numeral 2.- inciso a) del artículo anterior.
7. Incumplimiento total o parcial de otros deberes formales establecidos para tutelar el bien jurídico.

Artículo 113.—**Circunstancia especial agravante del delito de defraudación.** Es circunstancia agravante del delito si éste se comete con la participación del funcionario público de la Administración Tributaria que, por razón de su cargo, facilite su comisión.

Artículo 114.—**Apropiación, retención, repercusión indebida de tributos.** Tipo del delito. El contribuyente o responsable que, tras haber retenido, percibido, cobrado o repercutido tributos, evada su ingreso dentro de los plazos establecidos, será penado con prisión de cinco a diez años, siempre que la suma supere doscientos salarios base.

Para determinar el monto mencionado, se considerarán las sumas percibidas, retenidas o cobradas, pero no enteradas en el lapso del año calendario.

Artículo 115.—**Elemento subjetivo del delito del artículo 114.** El delito a que se refiere el artículo anterior se configurará a título de simple dolo.

Artículo 116.—**Circunstancias agravantes y excusa legal absoluta del artículo 114.** Serán circunstancias especiales agravantes las indicadas en el artículo 113 de este Código. Asimismo, se aplicará a este delito la excusa legal absoluta a que se refiere el artículo 108 de este Código.

Artículo 117.—**Acceso desautorizado a la información.** Será sancionado con prisión de uno a tres años quien, por cualquier medio tecnológico, ingrese a los sistemas de información o bases de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización correspondiente.

Artículo 118.—**Manejo indebido de programas de cómputo.** Será sancionado con pena de tres a diez años de prisión, quien sin autorización de la Administración Tributaria, se apodere de cualquier programa de cómputo, utilizado por ella para administrar la información tributaria y sus bases de datos, lo copie, destruya, inutilice, altere, transfiera, o lo conserve en su poder, siempre que la Administración Tributaria los haya declarado de uso restringido, mediante resolución.

Artículo 119.—**Facilitación del código y la clave de acceso.** Será sancionado con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use.

Artículo 120.—**Préstamo de código y clave de acceso.** Será sancionado con prisión de seis meses a un año quien, culposamente, permita que su código o clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, sean utilizados por otra persona.

Artículo 121.—**Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa.** Será sancionado con prisión de tres a diez años, y con inhabilitación de diez a veinte años, para el ejercicio de cargos y empleos públicos, cualquier servidor público que, directa o indirectamente, por acción u omisión dolosa, colabore o facilite en cualquier forma, el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

La misma pena se le impondrá al servidor público que, sin promesa anterior al delito, ayude de cualquier modo a eludir las investigaciones de la autoridad sobre el incumplimiento o la evasión de las obligaciones tributarias, a substraerse de la acción de estas, u omite denunciar el hecho cuando esté obligado a hacerlo. Asimismo, será reprimido con prisión de ocho a quince años, y con inhabilitación de quince a veinticinco años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que, por sí o por persona física o jurídica interpuesta, reciba dádivas, cualquier ventaja o beneficios indebidos, de carácter patrimonial o no, o acepte la promesa de una retribución de cualquier naturaleza, para hacer, no hacer o para un acto propio de sus funciones, en perjuicio directo o indirecto del cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones tributarias.

Artículo 122.—**Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión culposa.** Será sancionado con prisión de uno a tres años, y con inhabilitación de diez a veinte años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que por imprudencia, negligencia, o descuido inexcusable en el ejercicio de sus funciones, posibilite o favorezca en cualquier forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o entorpezca las investigaciones en torno al citado incumplimiento.”

Artículo 95.—Refórmense los artículos 14; 38; 42; 43; 47; 57; 58; 104; 105 inciso c); 109; 113; 116; 119; 123; 124; 128; 130; 137 inciso d), 146; 150 y agregar dos párrafos al final del artículo 40; agregar un párrafo al final del artículo 99; así como también adicionar un nuevo inciso al artículo 103 que corresponderá al inciso f); sustituir los párrafos segundo y tercero del artículo 118 por los párrafos nuevos que se indican; agregar dos incisos que corresponderán al h) e i) en el artículo 147 y además, sustituir en ese artículo 147 el párrafo final por dos nuevos párrafos; todos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, los cuales dirán:

“Artículo 14.—**Concepto.** Es sujeto activo de la relación jurídica el ente acreedor del tributo. Los órganos de la Administración Tributaria a quienes reglamentariamente se hayan asignado competencias, serán responsables de los actos relacionados con sus competencias, sin perjuicio de los específicos actos en que este Código fije el órgano competente”.

“Artículo 38.—**Arreglos de pago.** El Director General de Tributación, está facultado para conceder a los sujetos pasivos arreglos de pago, que podrá consistir en otorgar una prórroga para efectuar el pago, cuando se haya solicitado antes del vencimiento del plazo para efectuarlo; asimismo, se podrá otorgar una facilidad de pago, previa solicitud, a efecto de que se fraccione el pago de las deudas tributarias y siempre que en ambos casos, la situación económico-financiera del deudor, esté debidamente comprobada ante la Administración Tributaria, y se tenga por demostrado que de manera transitoria le impide hacer frente al pago en tiempo.

Los arreglos de pagos se otorgarán en los casos y la forma que determine el Reglamento. La facultad establecida en este artículo, podrá delegarla el Director General de Tributación, total o parcialmente, mediante resolución fundada, en los Gerentes de las Administraciones Tributarias Territoriales y en el de la Administración de Grandes Contribuyentes.

Para otorgar un arreglo de pago la Administración podrá solicitar al sujeto pasivo, el otorgamiento de garantía de cumplimiento mediante aval, prenda, hipoteca, constitución de fideicomisos de garantía o cualquier otra garantía que recaerá en los bienes del contribuyente o de terceros garantes. De utilizarse el fideicomiso de garantía como forma de garantizar obligaciones tributarias, se considerarán los bienes fideicomitados, patrimonio del fideicomitente para efectos del impuesto sobre la renta.

No se aceptará como garantía los bienes o derechos declarados inembargables con carácter general por las leyes ni aquellos de cuya realización se presume que resultaría fruto insuficiente para la cobertura del costo de la citada realización.

Las garantías que recaigan sobre los bienes, en el orden y condiciones expuestas antes, podrán constituirse, a elección de la Administración Tributaria, mediante hipotecas, prendas, cédulas hipotecarias, o mediante la constitución de fideicomisos de garantía donde el fideicomisario sea la Administración Tributaria y el fiduciario, un banco del sistema bancario nacional o institución aseguradora.

Las garantías habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación”.

“Artículo 40.—**Plazo para pago.**

(...)

Los pagos fraccionados de la obligación a cuenta de la obligación tributaria principal, fuera del término legal establecido, tendrán un recargo automático que se cuantificará de la misma forma que para el pago de los intereses establecidos en el artículo 57 de este Código.

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 o una disminución de impuesto en el período fiscal del que se trate”.

“Artículo 42.—**Facultad para disponer otras formas de pago.** Dación en pago. Cuando el Poder Ejecutivo considere, con base en la experiencia derivada de su aplicación, que las disposiciones relativas a las formas de pago de los tributos previstas por las leyes tributarias, no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, puede variarlas mediante decreto emitido por conducto del Ministerio de Hacienda.

No se permite la dación en pago para el pago de obligaciones tributarias a menos que se trate de bienes que hayan sido declarados de interés histórico, científico, arquitectónico, cultural o ambiental, o de terrenos ubicados dentro de zonas protegidas o protectoras o dentro de parques nacionales, por decretos emanados de los ministerios pertinentes.

Artículo 43.—**Pagos en exceso y prescripción de la acción de repetición.**

1. **Créditos por pagos indebidos:** Los contribuyentes y responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna. El acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés que correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el interesado, el tipo de interés será el establecido en el artículo 58 de este Código, salvo que el pago indebido haya sido inducido por la Administración Tributaria, en cuyo caso la tasa de interés será igual a la que indica el artículo 57.
2. **Créditos por pagos debidos:** Los contribuyentes y responsables también tendrán acción para reclamar la restitución de los pagos debidos en virtud de las normas sustantivas de los distintos tributos que generen un derecho de crédito a su favor, pagos a cuenta, siempre que no exista deber de acreditación para el pago de nuevas deudas, según la normativa propia de cada tributo y siempre que la Administración no opte por la compensación de oficio; en cuyo caso, se restituirá el saldo remanente a favor, si existe. En estos casos se reconocerá un interés igual al establecido en el artículo 57 de este Código, dicho interés correrá a partir del día natural siguiente, si no se ha notificado la resolución respectiva dentro de los tres meses siguientes a la presentación de la solicitud de compensación o devolución, siempre que al presentar la solicitud el crédito sea líquido y exigible y siempre que ésta sea procedente de conformidad con la normativa propia de cada tributo.

En todos los casos, la acción para solicitar la devolución o compensación prescribe transcurridos tres años, a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago, o desde la fecha

de presentación de la declaración jurada de la cual surgió el crédito. Transcurrido el término de prescripción, sin necesidad de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria no procede devolución ni compensación alguna por saldos acreedores.

La Administración Tributaria deberá proceder al pago respectivo a más tardar durante el ejercicio presupuestario siguiente al de la fecha del reclamo del contribuyente.

No procederá el pago de intereses, cuando se produzca un pago voluntario por parte del sujeto pasivo, que no ha sido inducido o forzado por la Administración Tributaria, con el objeto de percibir un rendimiento financiero impropio".

"Artículo 47.—**Devolución.** Se establece un procedimiento especial abreviado de devolución para los créditos regulados por este Código, el cual podrá efectuarse de oficio o a petición de parte, siguiendo los trámites y procedimientos que reglamentariamente se establezcan.

No procede devolución alguna por saldos acreedores correspondientes a períodos fiscales respecto de los que haya prescrito el derecho del Fisco para determinar y liquidar el tributo.

Para garantizar la devolución de períodos presupuestarios no vigentes indicada en este artículo, en el Capítulo correspondiente a la Administración Tributaria de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República, deberá incluirse anualmente una partida, cuya estimación estará a cargo de la Administración Tributaria, contra la cual esta podrá girar en atención a las resoluciones que, para estos efectos, emitan los órganos de la Administración Tributaria.

Toda devolución por conceptos de tributos, incluyendo los intereses respectivos entre otros cargos, si los hubiere, correspondientes al ejercicio económico en vigencia; así como las devoluciones por concepto de pagos debidos aun cuando no correspondan al ejercicio económico vigente, se efectuarán con cargo a la partida de ingresos de este ejercicio económico.

El Director General de Tributación, deberá emitir y firmar toda resolución referida a devolución de saldos acreedores o su crédito, originados por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones, intereses o cualquier otro saldo reclamado para la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos a favor de los contribuyentes o responsables, de oficio o a petición de parte. El Director General de Tributación podrá delegar total o parcialmente, mediante resolución fundada, en los Gerentes de las Administraciones Tributarias Territoriales y en el de la Administración de Grandes Contribuyentes, la emisión y firma de las citadas resoluciones de devolución".

"Artículo 57.—**Intereses a cargo del sujeto pasivo.** Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado, aún cuando se hayan concedido arreglos de pago, en las condiciones establecidas por el artículo 38 de este Código.

Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Resolución que deberá hacerse cada seis meses, por lo menos, y publicarse en el Diario Oficial.

Los intereses que genere una deuda deberán calcularse tomando como referencia las tasas vigentes desde el momento en que debió cancelarse el tributo hasta su pago efectivo. No procederá condonar el pago de estos intereses, excepto cuando se demuestre error de la Administración.

Artículo 58.—**Intereses a cargo de la Administración Tributaria.** La tasa de interés sobre el principal de las deudas de la Administración Tributaria será la misma indicada en el artículo 57 de este Código, salvo que se trate de créditos generados por pago indebido no inducido por la Administración Tributaria, en cuyo caso la tasa de interés será equivalente a la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica, según lo establezca la Administración Tributaria mediante resolución que deberá hacerse cada seis meses, por lo menos, y publicarse en el Diario Oficial".

"Artículo 99.—**Concepto y facultades.**

(...)

La Dirección General de Tributación está facultada a nivel internacional, para el intercambio de información tributaria con los países que estime conveniente, para efectos de fiscalización y garantizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria".

"Artículo 103.—**Fiscalización.**

(...)

f) Establecer la lotería fiscal, como medio de fiscalización tributaria, para estimular al comprador o consumidor final a exigir la factura o el documento que la reemplace.

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministerio de Hacienda y por Decreto Ejecutivo, reglamentará la organización, el sistema de sorteos, la periodicidad, la cantidad y la clase de premios, establecerá el órgano encargado de la organización y administración de los sorteos y todo lo relativo a este sistema de lotería. Además, constituirá un Comité de Sorteos, cuyos miembros no devengarán dietas por las sesiones a las que asistan.

Los fondos para el pago de premios, publicidad, organización y otros, no excederán del uno por ciento (1%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los impuestos: General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley General de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, según corresponda.

El Ministerio de Hacienda deberá establecer una caja especial administrada por el Departamento Financiero, quien deberá abrir una cuenta bancaria para girar el pago de los premios y gastos de los sorteos.

La Dirección General de Tributación podrá solicitar colaboración a la Junta de Protección Social de San José, para la organización de los sorteos de lotería fiscal".

"Artículo 104.—**Requerimientos de información al contribuyente.** Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros o de los soportes directamente legibles por computador que en su lugar se mantengan, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte legible por computador o registrada y conservada por cualquier otro medio tecnológico material o inmaterial.

Sin perjuicio de estas facultades generales, la Administración Tributaria podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

- Copia de los libros o soportes directamente legibles por computador, de los archivos y de los registros contables.
- Información relativa al computador u computadores utilizados y a las aplicaciones desarrolladas para control de facturación, forma de llevar inventarios, o en general, generación de información contable.
- Copia de los soportes que contengan información tributaria.

Artículo 105.—**Información de terceros.**

(...)

- Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general. No obstante, cuando se trate de información de trascendencia tributaria, relativa a transacciones efectuadas por sujetos fiscalizados conforme a la Ley N° 7732 del 17 de diciembre de 1997 y sus reformas, y a las transacciones de los mercados de valores, no aplicará la prohibición de suministro de información contenida en el artículo 166 de esa Ley. Para estos efectos, se entenderá como "información de trascendencia tributaria", aquella tendiente a establecer los sujetos que intervienen en las diferentes transacciones realizadas, la naturaleza de esas transacciones, así como el carácter y periodicidad con que actúan en ellas las partes que intervienen, y los importes involucrados.

[...]"

"Artículo 109.—**Directrices para consignar información tributaria.** La Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general, lineamientos respecto de la forma como deberá consignarse la información de relevancia tributaria. Asimismo, podrá exigir las formas o medios mediante los cuales los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros o los soportes que atiendan a diseños físicos y lógicos y que sean legibles por computador, o en general los registros de sus transacciones necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias.

En relación con los comprobantes como facturas, boletas u otros documentos, así como respaldos en medios de acceso informático como discos compactos, respaldos magnéticos o cualquier otra clase de soporte a archivos digitales, la Administración Tributaria podrá mediante resolución general, autorizar el uso de sistemas informáticos de facturación en los que no medie la impresión en papel de comprobante alguno, siempre que los diseños físicos y lógicos que registran las transacciones, puedan resguardarse en soportes legibles por computador. En los casos en que, mediante resolución general, la Administración Tributaria exija el uso de tales sistemas para el control de la facturación, los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota del impuesto sobre el valor añadido o del impuesto sobre la renta de sociedades o del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del total del costo de tales sistemas, siempre que los mismos hayan sido autorizados y certificados como válidos para tales efectos por resolución general de la Administración Tributaria. En caso de que se aplique como deducción en la cuota del Impuesto sobre el Valor Agregado, se aplicará en el mes en el cual se efectúe la adquisición de los sistemas.

Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de los documentos o soportes legibles por computador, por un plazo de cuatro años.

La administración podrá exigir que los registros contables estén respaldados por los comprobantes correspondientes, siendo que estos comprobantes puedan ser en papel o estar almacenados mediante sistemas informáticos autorizados por resolución general.

Para los efectos de este artículo en lo concerniente al uso de diseños físicos y lógicos que cuenten con soportes legibles por computador en vez de libros o comprobantes en papel, así como de los sistemas de registro de transacciones donde no medie la impresión de comprobantes en papel, debe entenderse que cualquier ley tributaria que haga referencia a libros, comprobantes, facturas o en general, registros de papel, admite el uso de los sistemas aquí referenciados".

"Artículo 113.—**Inspección de locales.** Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos o para obtener información de los obligados tributarios, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo u obligado tributario respectivo.

En caso de que se prevea negativa o resistencia dadas las particulares condiciones de una investigación, la Administración

podrá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento”.

“Artículo 116.—**Elementos para verificar y determinar la obligación tributaria.** En sus funciones de fiscalización, la Administración Tributaria puede utilizar como elementos para la verificación y en su caso, para la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los responsables:

- Los libros o soportes legibles por computador, los registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y
- A falta de libros, soportes y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase de ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler de negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros”.

“Artículo 118.—

[...]

En general queda prohibido al personal de los entes citados en el párrafo anterior, desempeñar en la empresa privada actividades relativas a materias tributarias. Asimismo, los funcionarios de la Administración Tributaria, no podrán ejercer profesiones liberales, dentro de las cuales están comprendidas las otras profesiones que el funcionario posea, cuando estén relacionadas con el respectivo cargo público. También está prohibido al citado personal hacer reclamos a favor de los contribuyentes o asesorarlos en sus alegatos o presentaciones en cualesquiera de las instancias; no obstante, de esta prohibición se exceptúan la docencia en centros de enseñanza superior fuera de la jornada ordinaria y la atención de los asuntos en los que sean parte el funcionario afectado, su cónyuge, compañero o compañera, o alguno de sus parientes por consanguinidad o afinidad incluso hasta el tercer grado, tales como ascendientes, descendientes, hermanos, suegros, yernos y cuñados. En estos casos, no deberá afectarse el desempeño normal e imparcial del cargo ni deberá producirse en asuntos relativos a su función pública.

En los casos de excepción a que se refiere este artículo, para acogerse a ellos, debe comunicarse al superior de la Dependencia su decisión de hacer uso de las excepciones previstas en este Código.

Los funcionarios de la Administración Tributaria deberán garantizar la objetividad, imparcialidad y transparencia en las actuaciones que se realicen en la Administración Tributaria, y deberán aplicar la normativa tributaria con respeto a los principios de justicia, imparcialidad administrativa, legalidad, debido proceso, derecho de defensa a efecto de no exigir al contribuyente más de lo que la propia ley ha establecido como sostenimiento de las cargas públicas. Así como respetuosos de los principios consagrados en la Constitución Política.

Toda persona que se traslade del sector privado a la Administración Tributaria tiene prohibición de conocer y resolver en relación con los expedientes que al efecto lleva esta Dependencia, en los que haya asesorado, iniciado actuaciones o que de alguna forma haya tenido alguna participación sobre un determinado caso.

La Administración Tributaria no podrá otorgar permisos sin goce de salario, a los funcionarios de la Administración Tributaria, para dedicarse a actividades privadas vinculadas con el trabajo que realizaba en la Administración Tributaria.

Artículo 119.—**Consultas.** Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. El consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y manifestar su opinión fundada. Para estos efectos se entenderá que una situación de hecho es concreta cuando se individualiza en todas sus características particulares identificadas y es una situación de hecho actual cuando se desarrolla u ocurre en el presente o cuando su inicio es inminente.

En particular.

- No es admisible la consulta que versa sobre hechos o situaciones pasadas. Se entenderá que un hecho o situación es pasada cuando se refiera a hechos generadores de obligación tributaria cuyo plazo para declararla o pagarla haya expirado.
- Tratándose de una actividad o negocio en marcha, la existencia de hechos o situaciones pasadas no impedirá la consulta sobre hechos o situaciones futuras aunque el punto a consultar se refiera a ambos tipos de situación. En estos casos, los efectos de la consulta sólo cubrirán los hechos o situaciones actuales o futuras.
- Tratándose de una actividad o negocio en proyecto, la consulta será admisible si se demuestra razonablemente haber dado pasos claros hacia la iniciación de la actividad o negocio.

La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con la indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del plazo para el pago del tributo exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado ese excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la Administración Tributaria dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de ese término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

La aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración Tributaria. Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante”.

“Artículo 123.—**Verificación de las declaraciones, libros, soportes y demás documentos o soportes legibles por computador que contengan las transacciones del contribuyente.** Los sujetos pasivos que presentan declaraciones juradas, así como libros, soportes, escrituras y demás documentos, en los que deba constar la información relativa a la liquidación o al pago de los tributos, están sujetos a la comprobación de la Administración Tributaria. Quien para estos efectos, puede practicar dentro de lo establecido por la ley y mediante los funcionarios debidamente autorizados, todas las investigaciones, diligencias y exámenes que considere necesarios y útiles para comprobar las declaraciones juradas y los datos contenidos en los libros, escrituras y demás documentos antes mencionados. La Administración Tributaria podrá, mediante resolución general, autorizar a particulares, personas físicas o jurídicas, para que verifiquen que los contribuyentes que utilizan sistemas de facturación digital o diseños físicos y lógicos para el registro y archivo de sus transacciones, utilicen sistemas autorizados y no otros, sin que puedan solicitar información sobre los registros contables del contribuyente.

Efectuada la verificación se debe cobrar la diferencia de tributo que resulte a cargo del contribuyente o responsable declarante; o, en su caso, de oficio se le debe devolver el exceso que haya pagado.

Artículo 124.—**Determinación de oficio.** Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, la Administración Tributaria puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla. Asimismo, aunque se haya presentado la declaración jurada, la Administración Tributaria puede proceder a la estimación de oficio si ocurre alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad, los soportes legibles por computador y los registros a que alude el artículo 109 de este Código.
- Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten o que se hayan destruido los soportes legibles por computador o estos sean ilegibles por causas imputables al mismo contribuyente o responsable; y
- Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros o los soportes tengan un atraso mayor de seis meses.

Para efectos de las disposiciones anteriores, se consideran indicios reveladores de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, los señalados en el inciso b) del artículo 116 de este Código”.

“Artículo 128.—**Obligaciones de los particulares.** Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial deben:

- Cuando lo requieran las leyes o los reglamentos o lo exija esta Administración en virtud de las facultades que le otorga este Código:
 - Llevar los libros o soportes legibles por computador y registros especiales a que alude el artículo 109 de este Código.
 - Inscribirse en los registros pertinentes, a los que deben aportar los datos necesarios y comunicar oportunamente sus modificaciones; y
 - Presentar las declaraciones que corresponda.
- Conservar, en forma ordenada, los libros, los registros, los documentos y los antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos gravados; así como conservar en perfecto estado los soportes legibles que contengan los registros de las transacciones.
- Dar facilidades a los funcionarios fiscales autorizados para que realicen las inspecciones o verificaciones en sus establecimientos comerciales o industriales, inmuebles, oficinas, depósitos o en cualquier otro lugar.
- Presentar o exhibir en las oficinas de la Administración Tributaria o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, documentos, soportes y demás comprobantes, relacionados con hechos generadores de sus obligaciones tributarias y formular las aplicaciones o aclaraciones que se les soliciten.
- Comunicar, a la Administración, el cambio del domicilio fiscal o del representante legal. Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por el incumplimiento de esta obligación, se entenderán válidas las actuaciones administrativas notificadas al domicilio fiscal y al representante legal que consten en los registros de la Administración Tributaria.

- f) Concurrir personalmente o por medio de sus representantes debidamente autorizados, a las oficinas de la Administración Tributaria, cuando su presencia sea requerida”.

“Artículo 130.—**Responsabilidad de los declarantes.** Las declaraciones juradas o manifestaciones que formulen los sujetos pasivos se presumen fiel reflejo de la verdad y responsabilizan al declarante por los tributos que de ellas resulten, así como por la exactitud de los demás datos contenidos en tales declaraciones.

Asimismo, los sujetos pasivos podrán rectificar sus declaraciones tributarias, siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción establecido en el artículo 51 de este Código, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Cuando los sujetos pasivos rectifiquen sus declaraciones tributarias, deberán presentar en los lugares habilitados para este fin, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado e) de este artículo, una nueva declaración en los medios que define la Administración Tributaria, y deberán cancelar un tributo mayor cuando corresponda, junto con sus accesorios, tales como intereses fijados para el pago fuera de plazo.
- Toda declaración que el sujeto pasivo presente con posterioridad a la inicial, será considerada rectificación de la inicial o de la última declaración rectificativa, según el caso.
- La rectificación de la declaración tributaria podrá abarcar cualquier rubro que incida en la base imponible del tributo o en las formas de extinción de la obligación tributaria correspondiente.
- La rectificación de las declaraciones a que se hace referencia en este artículo no impide el ejercicio posterior de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.
- No procederá después de notificado el inicio de un procedimiento fiscalizador, la presentación de declaraciones rectificativas sobre el impuesto y período objeto de tal procedimiento. Sin embargo; el sujeto pasivo podrá plantear, a partir de ese momento y hasta la notificación de la resolución que resuelve el recurso de revocatoria en contra de la resolución determinativa, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de la Administración Tributaria. La consecuente aprobación o denegatoria será incorporada directamente en la propuesta de regularización que se le formule al sujeto fiscalizado o, en supuestos de disconformidad con tal propuesta, en el traslado de cargos y en la resolución determinativa o en la que se define el recurso de revocatoria contra aquella, so pena de nulidad de la resolución respectiva. A esta petición no se le aplicará el régimen del silencio negativo descrito en el artículo 102 de este Código”.

“Artículo 137.—**Formas de notificación.** La Administración Tributaria puede utilizar las siguientes formas de notificación:

[...]

- Por medio de un solo edicto publicado en el Diario Oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando no tenga registrado un domicilio fiscal en la Administración Tributaria, no se conozca el domicilio del interesado o tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Administración la existencia de un apoderado en la República.

En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de publicación del edicto, y en caso de no apersonarse ante la Administración Tributaria a impugnar o recurrir ese acto administrativo, dentro del plazo que se le haya indicado, procederá emitir la resolución que corresponda, la cual quedará firme transcurridas las veinticuatro horas después de dictada.

Para efectos de lo establecido en los incisos a); b); y c); de este artículo, el sujeto pasivo o interesado deberá señalar lugar para recibir futuras notificaciones y, en caso de que no lo haga, se le notificará al domicilio fiscal registrado ante la Administración Tributaria. También deberán señalar para recibir notificaciones los interesados o sujetos pasivos, que notificados mediante el citado edicto en el inciso d) de este artículo, impugnen o recurran el acto administrativo.

Cuando el sujeto pasivo o interesado, señale para recibir futuras notificaciones un lugar que imposibilite la notificación por causas ajenas a la Administración Tributaria, o que el lugar señalado permaneciere cerrado, sea impreciso, incierto o inexistente, se deberá consignar en una acta esa situación y el acto administrativo se tendrá por notificado al sujeto pasivo al día siguiente de efectuada la diligencia. Si no se recurre de ese acto administrativo dentro del plazo establecido al efecto, ese acto adquiere firmeza y todas las resoluciones que recaigan posteriormente quedarán firmes con sólo que transcurran veinticuatro horas después de dictadas”.

“Artículo 146.—**Resolución de la Administración Tributaria.** Interpuesta o no la impugnación dentro del plazo de treinta días referido en el artículo anterior, los gerentes de las administraciones tributarias territoriales, o la administración de grandes contribuyentes, según corresponda, deberán resolver el reclamo, así como dictar y firmar la resolución de las cuestiones debatidas.

Los gerentes de las administraciones tributarias territoriales así como las de grandes contribuyentes, podrán delegar mediante resolución fundada, total o parcialmente, las actuaciones anteriores, en los subgerentes de las divisiones atendiendo a las características organizativas o funcionales de las citadas administraciones correspondientes.

Cuando no se interponga impugnación en el plazo indicado, deberán dictar la resolución determinativa los gerentes de las administraciones tributarias territoriales, o la administración de grandes contribuyentes, según corresponda, o en su defecto los subgerentes en quienes se haya delegado la competencia mediante resolución fundada para dictar la resolución determinativa.

Exista o no impugnación contra la resolución que se dicte, podrán interponerse los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo en el plazo de quince días.

Artículo 147.—**Requisitos de la resolución.** Toda resolución administrativa debe llenar los siguientes requisitos:

- (...)
- (...)
- (...)
- (...)
- (...)
- (...)
- (...)
- Citar expresamente las infracciones administrativas en que se haya incurrido, así como las sanciones que procedan cuando corresponda indicarlo.
- Indicar al sujeto pasivo que se le aplicarán los recargos que correspondan de los artículos 40 y 57 de este Código, una vez firme la resolución determinativa.

La ausencia de cualquiera de los requisitos indicados vicia de nulidad el acto. Así como la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento y evidente violación de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en este Código, en las leyes de aplicación supletoria y demás disposiciones administrativas que así lo dispongan.

Aun cuando el sujeto pasivo no impugne los traslados de cargos a que hacen referencia los artículos 144 y 150 del Código, en la resolución que se emita deberá hacerse el análisis de los requisitos que procedan de conformidad con este artículo”.

“Artículo 150.—**Procedimientos para sancionar.** El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales establecidos en este Código, se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Tratándose de la infracción material por falta de ingreso por inexactitud u omisión, establecida en el artículo 81 de este Código, el procedimiento se iniciará mediante la notificación del traslado de cargos que se hace referencia en el párrafo siguiente.

En aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76 de este Código, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 de este Código en lo que corresponda. Cuando no haya autodeterminación de la sanción, se pondrán en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación este tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.

No obstante, tratándose de la infracción prevista en el artículo 81 de este Código, los plazos para oponerse ante el órgano de la Administración Tributaria que emitió el acto y para presentar el recurso de revocatoria con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo serán los mismos establecidos en los artículos 145 y 146 de este Código. Asimismo, en estos casos, los plazos para que la Administración Tributaria emita las resoluciones que procedan y para que el Tribunal Fiscal Administrativo resuelva los recursos que se interpongan, serán los establecidos en los artículos 146 y 163 de este Código”.

Artículo 96.—**Reformanse los artículos 251, 252, 263, 266 y 805 párrafo final del Código de Comercio, Ley N° 3284 del 30 de abril de 1964 y sus reformas, para que se lean así:**

“Artículo 251.—Sin perjuicio de los libros, registros o en general soportes directamente legibles por computador, que la normativa tributaria exija a toda persona natural o jurídica, los comerciantes están obligados a llevar otros legalizados por el Registro Nacional, en que se consignen en forma fácil, clara y precisa sus operaciones comerciales y su situación económica. A este efecto los siguientes son indispensables: un libro de balances e inventarios, un diario y un mayor que podrán ser encuadernados y foliados o que podrán ser llevados mediante diseños físicos y lógicos que deberán ajustarse a los soportes directamente legibles por computador, en sustitución de tales libros. Los requisitos de tales diseños, serán establecidos por la Administración Tributaria. Podrán además llevar las hojas columnares y los libros o registros auxiliares que consideren necesarios. Para tales auxiliares no es necesario el requisito de legalización.

Se exceptúa de esta obligación a los comerciantes, que por pertenencia a cierto régimen de gestión o control tributario, no están obligados a llevar esos libros o soportes. La pertenencia a estos regímenes será determinada por resolución general de los órganos de la Administración Tributaria.

Artículo 252.—Las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada deben llevar un libro de actas de asambleas de socios.

Las sociedades anónimas deberán llevar un libro de actas del consejo de administración y, si hubieren emitido obligaciones, el libro de registro correspondiente.

Todos estos libros, así como el registro de socios, serán foliados y deberán legalizarse por el Registro Nacional, para lo cual se presentará la certificación de las respectivas inscripciones de este Registro”.

“Artículo 263.—Los libros sociales deberán presentarse antes de iniciarlos, al Registro Nacional, para su legalización en un registro especial”.

“Artículo 266.—Se exceptúan de la regla contenida en el artículo anterior las revisiones que, dentro de las limitaciones de la ley, pueda hacer los órganos de Administración Tributaria para efectos fiscales”.

“Artículo 805.—Casos en que proceden.

(...)

Los cheques girados a favor de una persona jurídica no podrán ser transmitidos por endoso y únicamente podrán ser depositados en la cuenta que aparezca a nombre de estos beneficiarios.”

Artículo 97.—Créase un nuevo título sétimo y córrase la numeración a efecto de que el actual título sétimo pase a ser título octavo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuyo texto dirá:

“TÍTULO VII

Derechos y garantías del contribuyente

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 220.—Objeto y campo de aplicación.

1. El presente título regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes, responsables y de toda persona física o jurídica a la cual la ley creadora del tributo, le asigne el cumplimiento de deberes u obligaciones, ya sea como retenedores, obligados a ingresar a cuenta, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, todos los cuales denominamos en el presente título como “contribuyentes”.
2. Los derechos y garantías contenidos en la presente ley se entienden sin perjuicio de los demás reconocidos en el resto del ordenamiento jurídico.

Artículo 221.—Principios generales tributarios.

1. La creación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, neutralidad, igualdad, progresividad, reserva de ley, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.
2. Por medio de la Tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, o que limite de manera significativa, el ejercicio de un derecho fundamental tutelado por la Constitución Política.
3. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, neutralidad, proporcionalidad, eficacia. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes establecidos en el presente Título.
4. Los citados principios deberán ser interpretados en consideración a criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad.

Artículo 222.—Fuentes del ordenamiento jurídico tributario.

1. Las fuentes del ordenamiento jurídico tributario se sujetarán al mismo orden dispuesto en el artículo 6. 1 de la Ley General de la Administración Pública. También constituyen fuentes del ordenamiento jurídico, con carácter vinculante la jurisprudencia sentada por la Sala Constitucional y los dictámenes vinculantes emitidos por la Procuraduría General de la República.
2. Las resoluciones y directrices generales de la Administración Tributaria serán de carácter interpretativos de las leyes y reglamentos, pero no podrán ser innovativas de situaciones jurídicas objetivas. Las citadas resoluciones y directrices, deberán ajustarse a las fuentes primarias; y no podrán suplir los reglamentos, que en esta materia únicamente el Poder Ejecutivo puede dictarlos de conformidad con el artículo 140, incisos 3 y 18 de la Constitución Política.

Artículo 223.—Normativa Tributaria.

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en un epígrafe con el cual debe titularse cada uno de los artículos, a fin de facilitar su comprensión y manejo.
2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.
3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de recargos, multas e intereses, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado.
4. Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden combatirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban.

Artículo 224.—Consulta previa a los contribuyentes.

1. Los proyectos de reglamentación de las leyes tributarias, así como de resoluciones generales y directrices interpretativas de la Administración Tributaria deberán hacerse del conocimiento general de los contribuyentes a través del sitio en Internet de la citada Administración. Para estos efectos se deberá publicar un aviso en un diario de circulación nacional en el cual se informe de la existencia de la información electrónica y la dirección a través de la cual se pueda ingresar.
2. Los contribuyentes con interés legítimo y las entidades representativas de intereses de carácter general o corporativo que se consideren afectados por los citados proyectos de

reglamentos, resoluciones generales o directrices interpretativa tendrán la oportunidad de exponer su parecer, dentro del plazo de diez días, contados a partir del día siguiente hábil al día de publicación en *La Gaceta*, o del aviso en un diario de circulación nacional, en el que se informe de la existencia citada en el inciso 1- anterior salvo cuando se opongan a ello razones de interés público o de urgencia debidamente consignados en la respectiva disposición.

Artículo 225.—Principios de justicia e imparcialidad administrativa. Los funcionarios de la Administración Tributaria aplicarán las normas jurídicas orientados por un espíritu de justicia, y bajo el principio de imparcialidad administrativa, de modo que no puede exigirse al contribuyente más de aquello con lo que la propia norma ha querido que coadyuve al sostenimiento de las cargas públicas.

Artículo 226.—Responsabilidad del servidor. Incurren en responsabilidad personal, sin perjuicio de la responsabilidad objetiva de la Administración, a tenor de lo preceptuado en el artículo 190 de la Ley General de la Administración Pública, los servidores públicos de la Administración Tributaria que violen el ordenamiento jurídico, cuando hayan actuado con dolo o culpa grave en el desempeño de sus deberes o con ocasión del mismo.

Artículo 227.—Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes:

- a) Derecho a ser informado por la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios acerca del contenido y alcance de los mismos.
- b) Derecho a obtener en los términos previstos en el presente Código, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio, más los intereses que correspondan de conformidad con el artículo 58 de este Código.
- c) Derecho a consultar a la Administración Tributaria y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos establecidos en el presente Código.
- d) Derecho a conocer cuando así lo solicite, el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte.
- e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración Tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión y cobro en los que tenga la condición de interesado.
- f) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones, así como de los documentos anexos, por él presentados.
- g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y recibidos, que deberían encontrarse en poder de la Administración actuante, salvo razones justificadas.
- h) Derecho en los términos legalmente previstos, al carácter confidencial de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recurso cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos expresa y específicamente en las leyes.
- i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.
- j) Derecho a formular en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y actos jurídicos en general.
- k) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos.
- l) Derecho a ser informado de los valores y de los parámetros de valores, que se empleen para fines tributarios.
- m) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, a que no pueda ser modificados sus fines sin previo aviso, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, y a que se desarrollen mediante los procedimientos y plazos previstos en la ley.
- n) Derecho a que la Administración Tributaria le advierta de manera explícita, cuando ha concluido la actualización fiscalizadora y antes de dictar el acto final, de las consecuencias jurídicas y económicas, que conlleva la aceptación de la determinación de oficio o de las infracciones cometidas, tanto en cuanto al tributo a pagar, como a los accesorios.

Artículo 228.—Respeto a los derechos de los contribuyentes.

1. La Administración Tributaria en su actividad deberá respetar los derechos y garantías del contribuyente, establecidos en el artículo anterior, así como en el resto del ordenamiento jurídico, integrado por las normas escritas y no escritas necesarias para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política y en las leyes.
2. La violación de esos derechos, y de los principios fundamentales consagrados en el capítulo siguiente, acarreará la nulidad absoluta del acto o de la actuación administrativa, sin posibilidad alguna de saneamiento.

Artículo 229.—Información y asistencia.

1. La Administración Tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos, deberes y obligaciones.
2. Esta actividad se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones y contestación en tiempo de las consultas tributarias.

3. Quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a las que se refiere el párrafo anterior, así como a los criterios de la jurisprudencia de los tribunales de justicia y del Tribunal Fiscal Administrativo.

Artículo 230.—Publicaciones.

1. El Ministerio de Hacienda, por sí o por medio del Sistema Nacional de Legislación Vigente (Sinalevi) acordará y ordenará en el primer trimestre de cada ejercicio, los textos actualizados de las leyes en materia tributaria en los cuales se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el ejercicio precedente. Asimismo ordenará la publicación en igual plazo y forma de una relación de las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en el citado ejercicio.
2. La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo deberá suministrar, a petición de los contribuyentes y administrados en general, el texto íntegro de consultas y resoluciones concretas, con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere.
3. Las instrucciones, circulares y directrices interpretativas internas deberán compilarse en un repertorio o carpeta que deberá estar permanentemente a disposición de los funcionarios y los contribuyentes y ser divulgada, además, mediante medios electrónicos en el sitio de Internet empleado oficialmente por la Administración Tributaria.
4. La información recopilada de legislación en general y de jurisprudencia, referida en el presente artículo, podrá ser puesta a disposición del contribuyente, por medios electrónicos, a través del Digesto Tributario.

Artículo 231.—**Informaciones.** Los contribuyentes podrán acudir a las oficinas abiertas al público en las Administraciones Tributarias Territoriales, en donde podrán consultar los criterios.

Artículo 232.—**Separación de funciones, como garantía de imparcialidad.** No pueden existir relaciones de jerarquía entre los órganos de gestión de la Administración Tributaria y los órganos de consulta y de control.

Artículo 233.—**Términos y plazos.** En aquellos casos en los cuales las normas legales o reglamentarias, no establezcan términos o plazos dentro de los cuales el contribuyente está obligado a cumplir una prestación o un deber ante la Administración, los citados plazos o términos no podrán ser inferiores a quince días, sin perjuicio del derecho del interesado de obtener una ampliación, cuando existieren motivos razonables que justifiquen, a juicio de la Administración, la prórroga respectiva.

CAPÍTULO II

Garantías procesales

Artículo 234.—Observancia del procedimiento.

1. Las normas del procedimiento administrativo tributario serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. El órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso, declarará la nulidad del acto, prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando existiere una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente.
2. Las actuaciones administrativas contrarias a derecho, así como la información y demás pruebas obtenidas por la Administración Tributaria en forma ilegal, no podrán surtir efecto alguno en contra del contribuyente.

Artículo 235.—**Objeto del procedimiento.** El procedimiento administrativo tributario servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración Tributaria, con respeto para los derechos subjetivos e intereses legítimos de los contribuyentes, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Su objeto más importante es la verificación de la verdad real que sirve de motivo al acto final. Los métodos presuntivos, salvo a título expreso de ley, no son de recibo en materia tributaria. El principio de la realidad económica, establecido en el artículo 8 de este Código, deberá aplicarse tanto a favor, como en contra del contribuyente.

Artículo 236.—**Presunción de la buena fe.** La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones e ilícitos tributarios.

Artículo 237.—**Impulso procesal y caducidad.** La Administración Tributaria deberá conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto al ordenamiento jurídico y a los derechos e intereses legítimos del contribuyente.

Artículo 238.—Límites del procedimiento.

1. La Administración Tributaria deberá adoptar sus resoluciones dentro del procedimiento administrativo, así como en sus actuaciones materiales en cualesquiera de sus actividades, con estricto apego al ordenamiento jurídico y, en el caso de decisiones discrecionales, estará sujeto a los límites de racionalidad y razonabilidad, así como al respeto a los derechos de los contribuyentes.
2. Las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria deberán estar sujetas a órdenes, circulares e instrucciones del superior jerárquico, dentro de los límites de la ley. Se presume, salvo prueba en contrario, que las actuaciones de esos funcionarios, que no observan tales límites son arbitrarias y absolutamente nulos los actos que con base en ellos se dicten.

Artículo 239.—Derecho de acceso al expediente administrativo. Garantías.

1. Los contribuyentes tienen derecho a conocer el expediente administrativo y a alegar sobre lo actuado, para hacer valer sus derechos o intereses, antes de la decisión final, de conformidad con la ley y en armonía con el principio de no incriminación, cuando se estuviere en presencia del procedimiento sancionatorio.
2. Por su parte la Administración Tributaria está obligada a facilitar el citado expediente a aquéllos. El servidor público que se negare a facilitar el expediente o a fotocopiarlo, incurrirá en el delito de incumplimiento de deberes, reprimido por el artículo 332 del Código Penal.
3. La Administración podrá decretar el secreto del expediente, en caso de fraude tributario, cuando la revelación de elementos probatorios constantes en él, pueden hacer infructuosa o imposible el descubrimiento real de los hechos. El secreto se decretará mediante resolución fundada, firmada por el jerarca de la Administración Tributaria, por un plazo de un mes, el cual podrá ser prorrogado hasta por dos meses más, cuando existieren razones muy calificadas, debidamente expuestas en la respectiva resolución, por el citado jerarca.
4. Como garantía del derecho del contribuyente al acceso al expediente, éste debe foliarse desde el inicio y hasta el final en forma consecutiva en su numeración y en orden cronológico, conforme se vaya formando, del folio más antiguo al más reciente. La citada numeración deberá hacerse mediante sistemas electrónicos, a fin de garantizar su consecutividad, veracidad y exactitud.
5. Ningún documento o pieza del expediente debe, bajo ningún motivo, separarse de él, a fin de que esté completo. El contenido del expediente así conformado, así como el “expediente accesorio”, referido en el párrafo siguiente, si lo hubiere, constituyen los únicos elementos probatorios en los que puede fundamentar la Administración su resolución o actuación. Los documentos o elementos probatorios que no estén en el expediente principal o en el accesorio, así conformados, no surtirán efecto jurídico alguno en contra del contribuyente.
6. Si el expediente principal se encontrare sustentado en sus probanzas en otro legajo, compuesto por hojas de trabajo y otros elementos probatorios, dicho legajo se denominará “expediente accesorio”, que deberá formarse con las mismas formalidades y requisitos señalados en el párrafo anterior. En el expediente principal se indicará la existencia del citado expediente accesorio y el número de folios que contiene.
7. Cuando en el presente artículo se alude al “expediente administrativo”, se está refiriendo al expediente principal y al o a los expedientes accesorios, los cuales forman parte integral e indivisible de aquél para todos los efectos, tanto internos de la Administración, como a los derechos derivados a favor del contribuyente a que se ha hecho referencia.

Artículo 240.—Derecho de audiencia.

1. Los contribuyentes tendrán el derecho de audiencia, en forma escrita u oral.
2. En el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y en el sancionatorio, en todo caso, se deberá otorgar una audiencia oral al contribuyente a solicitud de éste, a tenor de lo dispuesto en el inciso m) del artículo 227 de este capítulo, tanto ante la Administración Tributaria, como ante el Tribunal Fiscal Administrativo, si fuere el caso.

Artículo 241.—Derecho de defensa.

1. El derecho de defensa del contribuyente deberá ser ejercido en forma razonable.
2. La Administración Tributaria estará obligada a evacuar la prueba ofrecida en tiempo y forma, so pena de incurrir en nulidad absoluta. Caerá en abandono la prueba ofrecida y no evacuada por culpa del interesado, si transcurriere un plazo de tres meses, contado desde la fecha en que la Administración instó su diligenciamiento, sin que lo hubiere hecho, según resolución motivada que así lo disponga.
3. El contribuyente podrá invocar para su defensa todos los medios de prueba indicados en el Código Procesal Civil, con excepción de la confesión a los servidores de la Administración Tributaria.
4. El contribuyente podrá hacerse representar en los términos establecidos en el artículo 133 del presente Código.
5. A efecto de que el contribuyente pueda ejercer de manera efectiva el derecho de defensa, en contra de los actos jurídicos y actuaciones materiales de la Administración Tributaria, ésta debe pronunciarse sobre todos los alegatos y valorar las pruebas aportadas de manera razonable.

Artículo 242.—Derecho de audiencia.

1. Los contribuyentes tendrán el derecho de audiencia, en forma escrita u oral.
2. En el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y en el sancionatorio, en todo caso, se deberá otorgar una audiencia oral al contribuyente a solicitud de éste, a tenor de lo dispuesto en el inciso m) del artículo 227, de este Título, tanto ante la Administración Tributaria, como ante el Tribunal Fiscal Administrativo, si fuere el caso.

Artículo 243.—Carga de la prueba.

1. La carga de la prueba incumbe a la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que incumbe al contribuyente respecto de los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. En ese sentido, corresponderá a este último, según el caso, demostrar los hechos o actos que configuren sus costos,

gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y en general los beneficios fiscales que alega existentes en su favor.

- Los convenios y contratos celebrados entre particulares, si bien no son oponibles en contra del Fisco, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 del presente Código, debe entenderse que en virtud de ellos no puede modificarse o dejarse sin efecto la norma creadora del tributo, pero su validez es plena, para efectos probatorios a favor del contribuyente, si tienen asidero en la realidad económica, analizada en armonía con otros elementos de prueba aportados por el contribuyente.

Artículo 244.—Principios de lealtad en el debate y seguridad jurídica.

- En el procedimiento administrativo tributario se deberán verificar los hechos que sirven de motivo al acto final en la forma más fiel y completa posible, para lo cual el órgano que lo dirige deberá adoptar todas las medidas probatorias pertinentes o necesarias.
- Como garantía de los principios de lealtad en el debate y seguridad jurídica, las resoluciones que se dictaren en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria o en el sancionatorio, no podrán invocarse hechos y elementos probatorios, no debatidos y sobre los cuales el contribuyente no ha podido ejercer su defensa por desconocerlos.
- No podrá dictarse el acto final en el procedimiento sancionatorio, vinculado al de determinación de la obligación tributaria, hasta tanto no se encuentre firme el acto administrativo de la determinación de la obligación tributaria dictado en sede administrativa.

Artículo 245.—Motivación de los actos.

- Los actos jurídicos y las actuaciones materiales de la Administración Tributaria deberán ser motivados, cuando establezcan deberes u obligaciones a cargo de los contribuyentes. La motivación consistirá en la referencia explícita o inequívoca a los motivos de hecho y de derecho que sirven de fundamento a la decisión. La falta de motivación de un acto o de una actuación material de la Administración, en los términos expresados, causa su nulidad.
- Toda resolución de la Administración Tributaria deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 147 de este Código, así como indicar, si fuere del caso, las infracciones cometidas, así como las sanciones y recargos que procedan.
- La inobservancia de los requisitos de la resolución y la falta de motivación del acto o la actuación material, causa la nulidad absoluta de la respectiva decisión, la que será declarada de oficio por su autor o en alzada por el superior jerárquico en grado, sin que sea posible su saneamiento.

Artículo 246.—Incidente de nulidad de previo y especial pronunciamiento.

- Se reconoce el derecho del contribuyente a combatir los actos jurídicos y actuaciones materiales de la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación o sancionatorio, tanto por medio de los recursos ordinarios establecidos en este Código, como de manera excepcional, por medio de incidentes de nulidad de previo y especial pronunciamiento, planteables ante el órgano competente de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal Administrativo, cuando se alegaren motivos razonables de violación a los derechos individuales consagrados en la Constitución Política, cuando se alegare indefensión o se hubieren violado normas fundamentales que garanticen el curso normal del procedimiento.
- Tales incidentes pueden plantearse, incluso, antes del dictado de la decisión final, cuando se hubiesen dictado actos jurídicos, o se hayan adoptado decisiones materiales, que causan perjuicio o afectan los derechos e intereses del contribuyente, aunque fueren actos de carácter preparatorios del acto final.
- El órgano competente de la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, según el caso, deberá dictar la resolución anulando el acto o decisión combatida, cuando comprobare la violación de un derecho constitucional y, en particular, los principios del debido proceso y derecho de defensa o hubiesen violado normas fundamentales del procedimiento establecidas como garantías de la seguridad jurídica, la eficiencia y la razonabilidad.

Artículo 247.—Nulidades.

- Sólo causará nulidad de lo actuado, la omisión de formalidades sustanciales del procedimiento o la violación del ordenamiento jurídico.
- Se entenderá como sustancial la formalidad cuya realización correcta hubiera impedido o cambiado la decisión final en aspectos importantes, o cuya omisión causare indefensión.
- La inobservancia de normas de procedimiento, aunque no causaren indefensión, serán absolutamente nulas, si aquéllas se han establecido como garantía de la legalidad y la eficiencia administrativa".

Artículo 98.—Salvo disposición en contrario, el Poder Ejecutivo deberá reglamentar en lo que corresponda, el anterior artículo en el plazo de noventa días, contados a partir de la publicación de esta Ley.

Artículo 99.—Derogatorias. Derógase el artículo 29 de la Ley N° 7293, del 31 de marzo de 1992, publicada en el Diario Oficial *La Gaceta* N° 66, del 3 de abril de 1992, que creó un artículo 26 a la Ley N° 6826, del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Asimismo, se derogan todas las disposiciones de las leyes y decretos que se opongan a lo dispuesto en este Código.

Transitorio I.—Autorízase al Poder Ejecutivo para que mediante decreto publique íntegramente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, del 3 mayo de 1871, y sus reformas, con el propósito de ordenar, armonizar la nomenclatura y la concordancia de su articulado.

Transitorio II.—La Administración Tributaria contará con un plazo de 24 meses a partir de la vigencia de esta Ley, para comprar los equipos necesarios para cumplir con la obligación de instalar el sistema electrónico que establece el artículo 240 inciso 4) del, del Título de Derechos y Garantías del Contribuyente, que corresponde al artículo 5° de esta Ley.

TÍTULO III

Disposiciones transitorias

CAPITULO ÚNICO

SECCIÓN I

Mejora en la calidad del gasto público

Transitorio I.—Gradualidad del sistema de información. El Ministerio de Planificación implementará la Red de manera gradual, tanto en materia de indicadores como de las instituciones que se incorporan. No obstante, la Red deberá estar en operación en un plazo no mayor a cinco años a partir de la publicación de la presente Ley.

Al diseñar la gradualidad se tomarán en cuenta los siguientes criterios:

- Importancia relativa del presupuesto de la entidad respecto al presupuesto consolidado de la Administración Pública.
- Prioridad otorgada en el Plan Nacional de Desarrollo.
- Prioridades de asignación del gasto y la inversión definidas en el Plan Nacional de Desarrollo o en el Plan Nacional de Inversiones Públicas.
- El volumen y recursos involucrados en la relación con el sector privado que la misma entidad realiza por medio de contrataciones y concesiones de obra pública.

Transitorio II.—Presentación del Plan Operativo por parte de Mideplan a la Asamblea Legislativa. El Mideplan deberá presentar a la Asamblea Legislativa en un plazo no mayor a seis meses el diseño, las funciones, las características, la gradualidad y el costo de implementación del sistema.

Transitorio III.—Creación del Departamento de Seguimiento y Evaluación de Presupuestos Públicos. El poder Ejecutivo creará el Departamento de Seguimiento y Evaluación de Presupuestos Públicos por programas, a que se refiere el artículo 86 de esta Ley en el título VIII "De las Reformas a otras leyes", en un plazo no mayor a noventa días a partir de esta publicación.

Transitorio IV.—Recursos del Fondo Nacional de Autogestión. Los recursos referidos en la reforma del artículo 142 de la Ley de Asociaciones Cooperativas y Creación del Instituto Nacional de Fomento Cooperativo, reformado por el artículo 85 del título VIII "Reformas a otras Leyes", de la presente ley serán transferidos por el INFOCOOP de la siguiente manera:

Dentro de los sesenta días posteriores a la entrada en vigencia de esta Ley, y solo para el primer año, el Instituto Nacional de Fomento Cooperativo aportará al Fondo Nacional de Cooperativas de Autogestión, el equivalente a un tres por ciento (3%) de su cartera de créditos e inversiones de recursos propios. A partir del segundo año, se aplicará la transferencia anual de recursos conforme lo dispone el referido artículo 142.

Todo lo anterior sin perjuicio de los giros que el INFOCOOP deba realizar anualmente a la Comisión de Cooperativas de Autogestión según lo establecido en el párrafo final del referido artículo 142.

SECCIÓN II

Creación y fortalecimiento de la Dirección Nacional de Tributos

Transitorio V.—Aplicación y vigencia de los contratos suscritos y vigentes. Los contratos suscritos y vigentes con la Dirección General de Tributación, la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Hacienda y la Policía de Control Fiscal, se seguirán prestando a la DNT hasta el vencimiento de los respectivos contratos.

Transitorio VI.—Traslado de los servidores. Los servidores de la Dirección General de Tributación, Dirección General de Aduanas, de la Policía de Control Fiscal y los de la Dirección General de Hacienda que desempeñen las funciones que se trasladen a la DNT, pasarán automáticamente a la DNT, manteniendo los derechos laborales adquiridos.

SECCIÓN IV

Publicación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Transitorio VII.—Autorízase al Poder Ejecutivo para que mediante decreto publique íntegramente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, del 3 mayo de 1871, y sus reformas, con el propósito de ordenar, armonizar la nomenclatura y la concordancia de su articulado.

Rige a partir de su publicación.

Mario Redondo Poveda, Epsy Campbell Barr, Nury Garita Jiménez, Margarita Penón Góngora, Olman Vargas Cubero y Bernal Jiménez Monge, Diputados.

Dado en la Presidencia de la República.—San José, a los diecinueve días del mes de enero del dos mil cuatro.

ABEL PACHECO DE LA ESPRIELLA.—El Ministro de Hacienda, Alberto Dent Zeledón.—1 vez.—C-4336350.—(6532).