

Alcance Digital N° 70 a La Gaceta N° 187

DIARIO OFICIAL

AÑO CXXXIII	San José, Costa Rica, jueves 29 de setiembre del 2011	89 Páginas
-------------	---	------------

PODER LEGISLATIVO

PROYECTOS

Expediente N° 18261

LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

PODER LEGISLATIVO
PROYECTOS
PROYECTO DE LEY
LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

Expediente N.º 18.261

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

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

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

Es probable que el ciudadano común no esté mayormente interesado, de primera entrada, en la Sostenibilidad Fiscal del Gobierno. Al fin y al cabo, los temas fiscales – salvo cuando se trata de impuestos- pueden parecer abstractos, desvinculados de la vida de los ciudadanos y de interés únicamente para economistas u otros, cuyo trabajo se relaciona con materia hacendaria. Es necesario explicar a ese ciudadano y a todos, por qué la Sostenibilidad Fiscal es un tema que demanda la acción urgente del Estado y por qué la propuesta que hoy presentamos merece la mayor atención y apoyo de la ciudadanía.

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

La experiencia reciente muestra que aún en los países desarrollados y con altos ingresos, los desequilibrios fiscales pueden tener consecuencias severas, y que los costos sociales y económicos tienden a ser mayores cuando el ajuste no se introduce de manera oportuna, sino solamente tras el estallido de una crisis. Las consecuencias podrían ser aún mayores para un país pequeño y de ingreso medio como el nuestro, con menos recursos, más vulnerable a fluctuaciones de los flujos financieros internacionales y que también requiere urgentemente incrementar tanto la inversión pública, como la privada. Por lo tanto, no podemos ignorar la necesidad de restaurar el equilibrio de las finanzas públicas.

No se trata, sin embargo, de restablecer el equilibrio en las finanzas públicas a cualquier costo y de cualquier manera. La estabilidad que buscamos debe ser la base del bienestar y el crecimiento, no la gris contraparte del estancamiento y la miseria. Viejas experiencias latinoamericanas nos han enseñado que se puede lograr la estabilidad a un costo social inmenso y con beneficios económicos ínfimos.

Por esto, el camino de la estabilidad fiscal debe cumplir con dos requisitos esenciales: (i) el Estado debe contar con **recursos suficientes** para financiar los programas sociales, los servicios públicos, la inversión pública y sus obligaciones financieras; y (ii) el sistema tributario debe estar construido sobre principios de **solidaridad y justicia**, de manera que: (i) el aporte de cada quien se incremente más que proporcionalmente conforme crece su capacidad de pago, y (ii) que nadie con capacidad de pago se quede fuera del esfuerzo tributario, ni por la vía de la trampa fuera de la ley, ni por la vía del privilegio dentro de la ley.

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

Es por eso, que la política fiscal de la Administración Chinchilla Miranda busca un balance entre proveer bienes públicos y sostenibilidad en el mediano plazo. Por un lado, el Gobierno debe cumplir con las funciones básicas del sector público (como la provisión de salud, educación e infraestructura), estimulando la actividad económica. Por otro, se tiene que mantener una posición fiscal sostenible en el mediano plazo que dé confianza a los inversionistas.

No obstante, lograr este balance se dificulta por restricciones que se enfrentan en las siguientes dimensiones:

1. La realidad política costarricense constituye un determinante del margen de maniobra fiscal. Comprender esa realidad constituye una pieza clave para entender las restricciones que enfrenta la política fiscal. La actual conformación legislativa de ocho fracciones (incluyendo las unipersonales), que en muchas ocasiones se dividen en decisiones trascendentales por múltiples situaciones, ha propiciado un espacio más democrático de decisión, pero reduce la velocidad y eficacia del sistema político para la toma de decisiones. Esto impacta el margen de maniobra fiscal ya que cualquier reforma ambiciosa al marco legal tributario y el acceso a créditos externos están sujetos a aprobación legislativa.
2. La desaceleración en los ingresos fiscales observada en los últimos años limita la capacidad de ejecutar funciones básicas del Estado sin amenazar la sostenibilidad de la deuda en el mediano plazo. Recursos frescos provenientes de una reforma tributaria le permitirían al Gobierno cumplir con las metas del Plan Nacional de Desarrollo y así atender mejor las prioridades públicas, al tiempo que se resguarda la sostenibilidad de mediano plazo.
3. Los múltiples destinos específicos de ciertos ingresos, y los gastos con carácter ineludible, obstaculizan la reasignación de recursos hacia nuevas prioridades del país. Dado el estancamiento en la carga tributaria, la atención de las prioridades públicas enmarcadas en el Plan Nacional de Desarrollo requiere de una reasignación de los recursos. Sin embargo, la inflexibilidad del gasto que se produce por la existencia de múltiples y excesivos destinos específicos y de gasto ineludible minimiza el margen de reasignación de recursos de la hacienda pública.

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

Responsabilidad en el Gasto significa:

- Garantizar el financiamiento de los programas prioritarios en el marco del Plan Nacional de Desarrollo, tanto de bienestar social como de inversión, así como el de las obligaciones financieras del Gobierno.

- Un Presupuesto Nacional de la República 2012 que continúa el proceso de reducir la tasa de crecimiento de gastos, comparado con los presupuestos de años recientes.
- La apertura de un Diálogo Nacional sobre los instrumentos, políticas y objetivos de largo plazo del gasto público.
- Hacer un análisis profundo sobre el gasto tributario en Costa Rica, buscando mantener exoneraciones y exenciones que beneficien mayormente a la población más vulnerable. Como primer paso en este proceso, el Presupuesto Nacional de la República del 2012 presenta una estimación que cuantifica el gasto tributario en casi 6% del PIB.
- Examinar y asegurar la solvencia de las entidades públicas afuera del Gobierno Central, como entes descentralizados y desconcentrados, así como las empresas públicas.

Solidaridad y Justicia en la Recaudación significa:

- Continuar los esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal, mediante un Programa Urgente de Lucha contra la Evasión y reformas legales enmarcadas en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria y Aduanera que le dan más instrumentosa la Administraciones Tributaria y de Aduanas en esa lucha, pero también introduce un capítulo que define de mejor manera los derechos y garantías del contribuyente.
- Una transformación del sistema tributario que lo haga más solidario, simple y que incremente la recaudación, protegiendo a los grupos de menor ingreso e incrementando proporcionalmente la contribución de los más ricos.
- Mejorar la transparencia del sistema tributario con iniciativas como el Proyecto de Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, ya bastante avanzado en trámite legislativo, siendo discutido en el plenario en la Asamblea Legislativa.

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

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

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

El gasto y la inversión pública se han reflejado en las áreas más diversas del quehacer nacional: Costa Rica llegó a tener 9 kilómetros de carreteras por cada cien habitantes, más del doble que México y Nicaragua, y más de cuatro veces que Honduras, El Salvador y Guatemala. De la misma manera, el alto gasto (más de 7% del PIB actualmente) en educación se ha reflejado en el alto nivel de

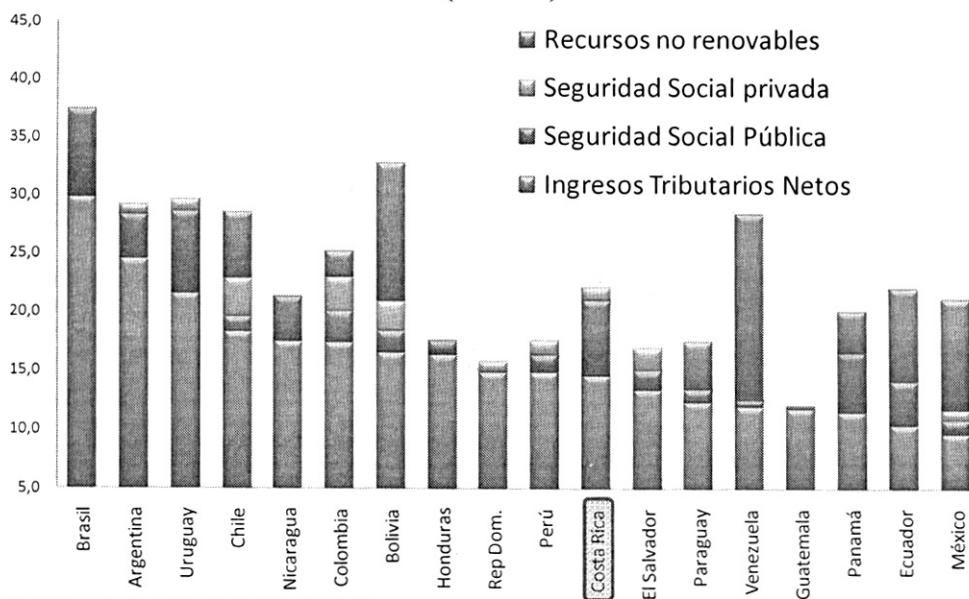
alfabetización de su población, en casi un 95% (quinta posición a nivel latinoamericano y número 80 a nivel mundial). La pobreza se ha visto reducida del 21,2% en el 2005 a 18,5% en el 2009. En el área de programas sociales, la cobertura de *Avancemos*, por ejemplo, se ha incrementado en más de 20 veces su tamaño original.

Hemos caído, sin embargo, en una contradicción. Esperamos mucho del Estado, pero no hemos estado dispuestos a financiarlo adecuadamente. Como consecuencia, en áreas claves como los índices de criminalidad o la amplia red vial por kilómetro cuadrado, en las que Costa Rica tuvo históricamente ventajas importantes, los países de la región han disminuido significativamente la brecha. De allí el mal estado de nuestras carreteras y nuestros puentes y la incapacidad de nuestros servicios de seguridad pública para enfrentar con éxito el reto de la seguridad ciudadana.

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

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

Gráfico 1. Ingresos fiscales en América Latina en el 2006 (% PIB)



Fuente: CEPAL, BID, Gobiernos Nacionales y AIOS.
 (*) Incluye recursos naturales renovables y no renovables y contribución de pensiones privadas

Un bajo financiamiento, y una tendencia al estancamiento del ingreso tributario como porcentaje del PIB son, entonces, las causas estructurales que hacen necesaria la reforma tributaria que estamos proponiendo. Este es el más reciente capítulo de una historia que se inició en los años 90, cuando el “*Informe Tanzi*”, preparado por el reconocido tributarista Vito Tanzi, presentó su diagnóstico sobre el sistema tributario costarricense. Desde entonces, se han discutido y aprobado una larga lista de proyectos tributarios,¹ en donde la última reforma tributaria significativa se llevó a cabo durante la Administración Figueres Olsen. Posteriormente, entre el 2002-2006 se discutió un ambicioso proyecto de reforma comprensiva y compleja, pero la aprobación de la misma no fue posible. A pesar de indudables avances, el problema estructural no ha sido resuelto como lo atestiguan las cifras recién presentadas.

La crisis económica y la situación tributaria

Luego de la crisis financiera internacional, la economía costarricense inició un proceso de recuperación modesto en el 2010 que no ha beneficiado todavía a todos los sectores. Después de caer más de 1% en el 2009, el PIB en 2010 creció 4,2% y se proyecta que crezca de forma muy similar en el 2011. La inversión extranjera directa y las exportaciones han crecido moderadamente a pesar de una apreciación real significativa en el tipo de cambio, y el sector de servicios ha mostrado un dinamismo importante. No obstante, este crecimiento no se ha traducido todavía en una expansión del crédito privado o del empleo, y la carga tributaria continúa estancada.

Durante los últimos dos años, la tasa de inflación ha permanecido en niveles históricamente bajos, producto, en parte, de una baja inflación internacional y una apreciación nominal del tipo de cambio. Al mismo tiempo, las tasas nominales y reales de interés se han reducido en forma importante, apoyadas por una política monetaria laxa en las economías avanzadas. Este ambiente de precios estables y de reducción en tasas de interés ha proporcionado cierto apoyo a la actividad económica del país, aunque no parece haber compensado la falta de dinamismo en las economías avanzadas.

Sin embargo, aún persiste el desbalance fiscal que surgió con la crisis financiera internacional. El desbalance fiscal y el crecimiento acelerado de la deuda observado en los últimos años han sido producto de dos factores claves. Primero, la carga tributaria decreció en el 2009 en casi 2% del PIB y se ha mantenido alrededor de 13%. Segundo, el Gobierno continúa comprometido a proveer bienes y servicios como educación, salud, infraestructura y seguridad que los costarricenses demandan.

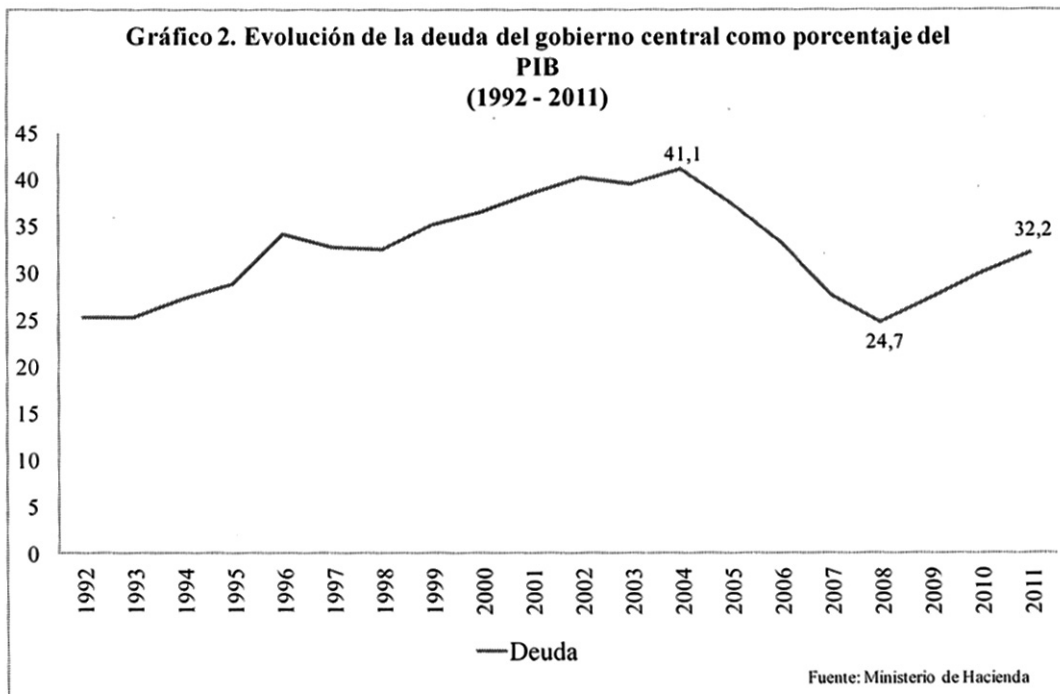
A la vez, las perspectivas de crecimiento de la economía internacional son poco optimistas. En agosto, Estados Unidos tuvo un episodio que puso en tela de duda su capacidad de endeudamiento y se revisó hacia la baja el crecimiento de los últimos trimestres así como sus perspectivas de crecimiento. Por otro lado, varios países de la Zona Euro también enfrentan retos fiscales importantes. En conclusión, los problemas fiscales y financieros prevalecientes en Estados Unidos y la Zona Euro limitarán en forma importante la capacidad de crecimiento de nuestros mercados de exportación y de servicios turísticos. Japón, por su parte, lleva décadas de crecimiento económico modesto, situación que previsiblemente se prolongará en el futuro inmediato.

Por otro lado, la expansión del gasto durante la crisis mundial del 2009, que era particularmente necesaria a la luz de las circunstancias de la coyuntura económica, tuvo un importante componente de incrementos permanentes, cuyo origen puede resumirse brevemente: a) Existía una considerable brecha entre los salarios para profesionales en el Gobierno Central y entidades públicas descentralizadas, que era necesario reducir; b) Era imperativo ajustar los salarios de los docentes, que

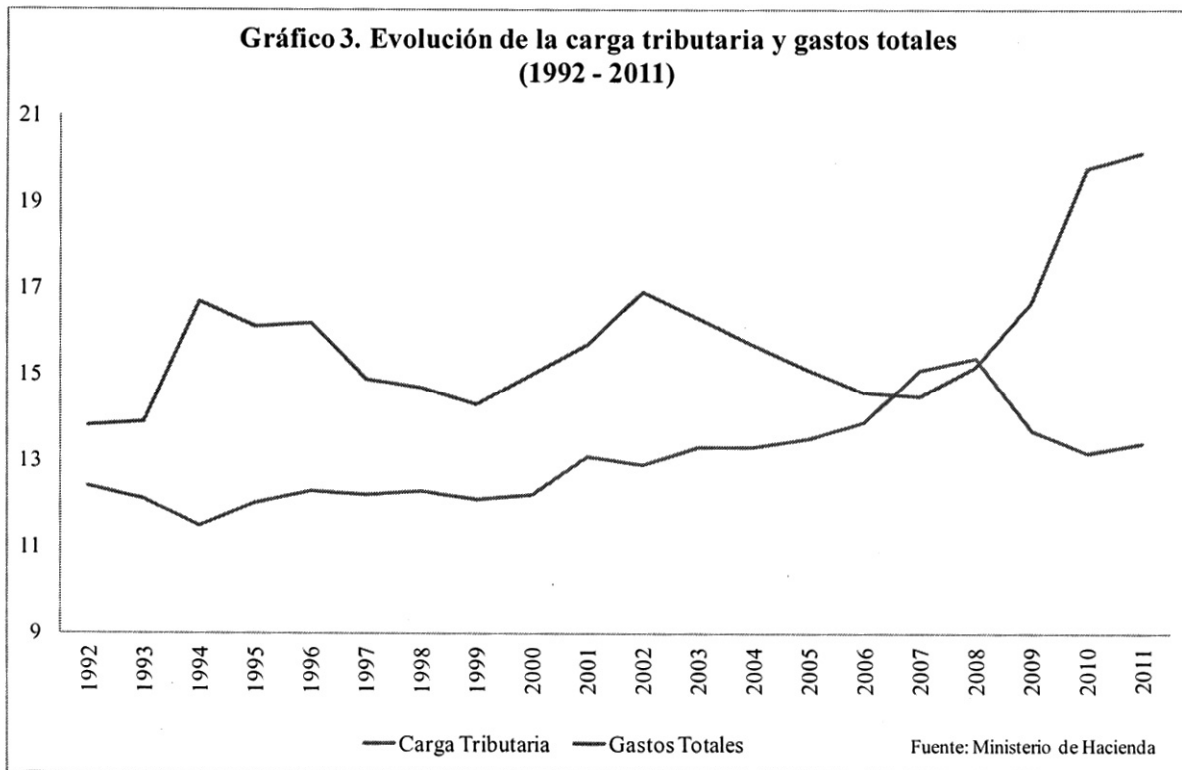
¹ Incremento de la tasa del Impuesto General de Ventas del 10 al 13%, la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, Ley de Justicia Tributaria y Ley de Ajuste Tributario, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias.

no estaban siendo remunerados de manera congruente con su preparación y con las responsabilidades de su puesto; c) Era necesario incrementar el personal de ciertas áreas claves del gobierno, particularmente en seguridad y educación.

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



Este margen de maniobra, sin embargo, no es infinito. La combinación de una caída relativamente permanente en la carga tributaria y el incremento de gastos permanentes, han abierto una brecha fiscal que sin reforma es insostenible. Veamos primero la evolución del ingreso, el gasto y el resultado fiscal. El Gráfico 3 ilustra la evolución del ingreso y el gasto en los últimos 18 años.



No solo ha reaparecido el déficit fiscal (ingresos totales menos gastos totales) del gobierno central, como lo muestra el Gráfico 3 sino que, enfrentamos un déficit primario (el total de los ingresos menos los gastos, excluyendo intereses), como lo ilustra el Gráfico 4 de más de 3% del PIB. Una vez que incluimos el pago de intereses, el déficit financiero es aún mayor (Gráfico 5).

Adicionalmente, el Gobierno debe monitorear de cerca el estado de las finanzas públicas en el resto del sector público. Por ejemplo, la situación del sector salud es preocupante, ya que la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS) ha mostrado un deterioro de sus finanzas durante el último año. La CCSS debe realizar ajustes importantes en sus gastos y lo está haciendo. Al mismo tiempo, el Gobierno requiere de recursos frescos para mejorar su capacidad de monitoreo y lograr garantizar la sostenibilidad del sector público costarricense.

Gráfico 4. Evolución del balance primario como porcentaje del PIB (1992 - 2011)

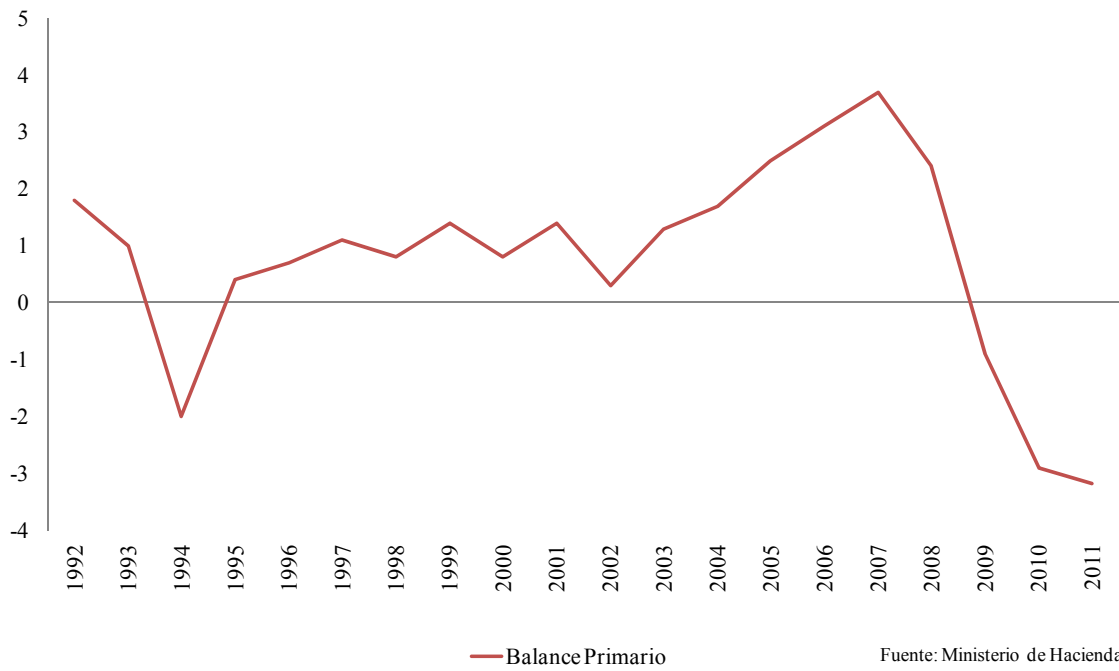
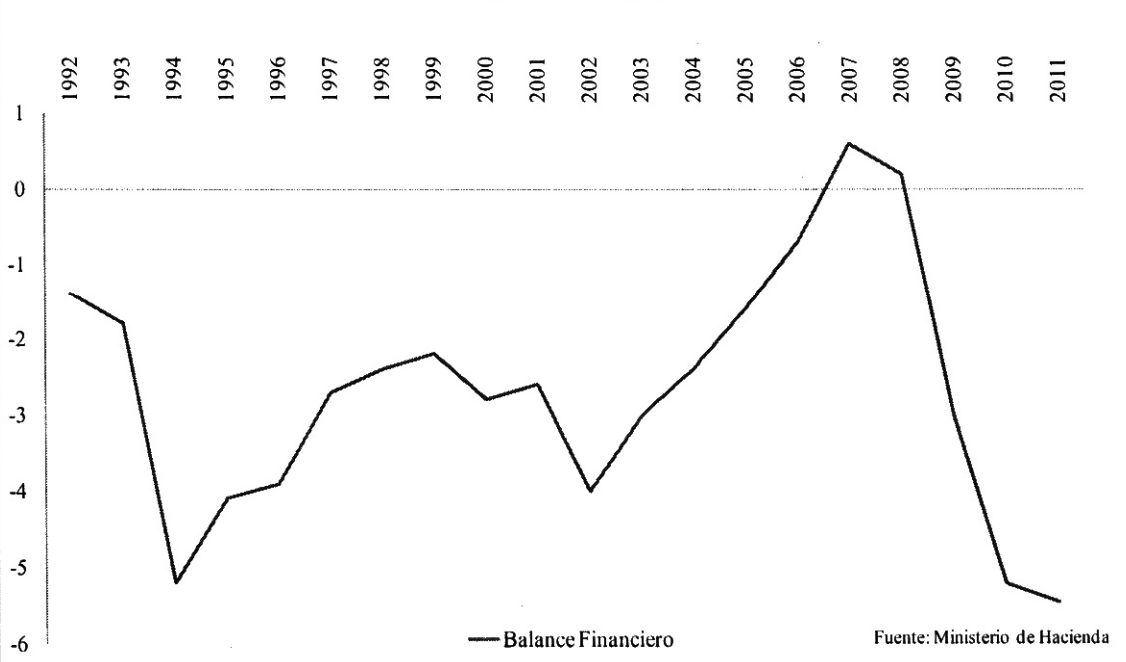


Gráfico 5. Evolución del balance financiero como porcentaje del PIB (1992 - 2011)



Tercera parte: El costo de la inacción

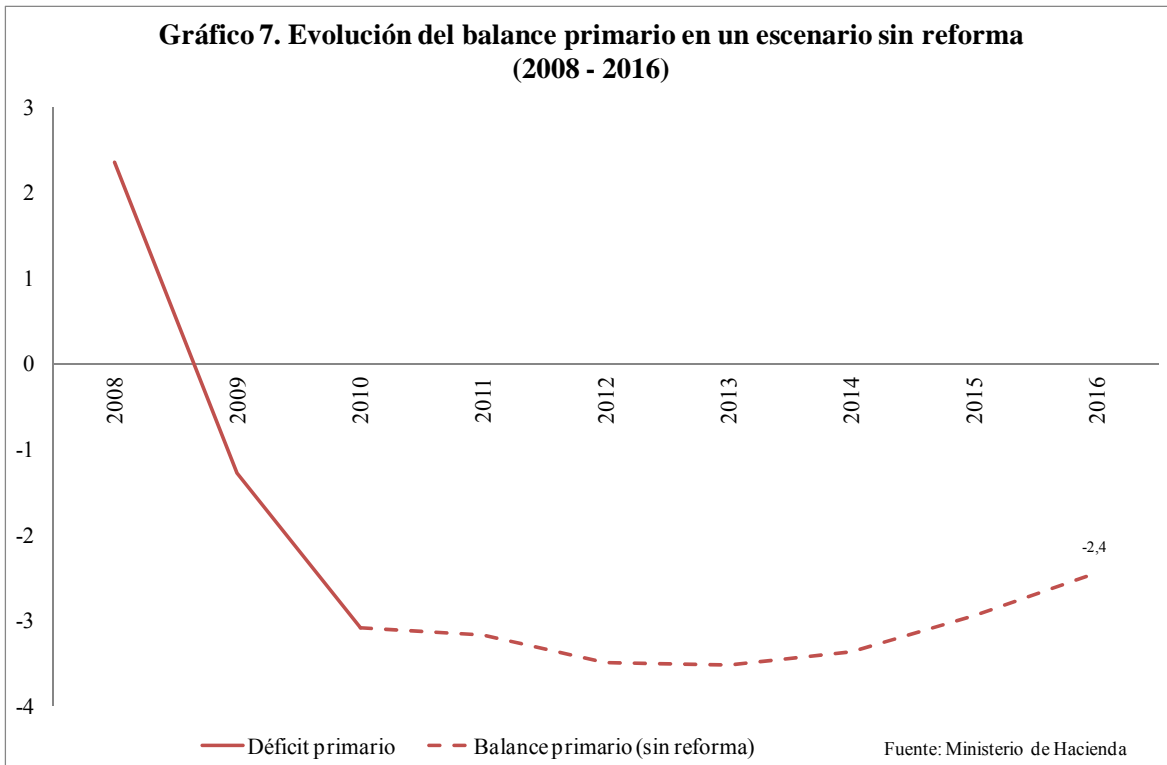
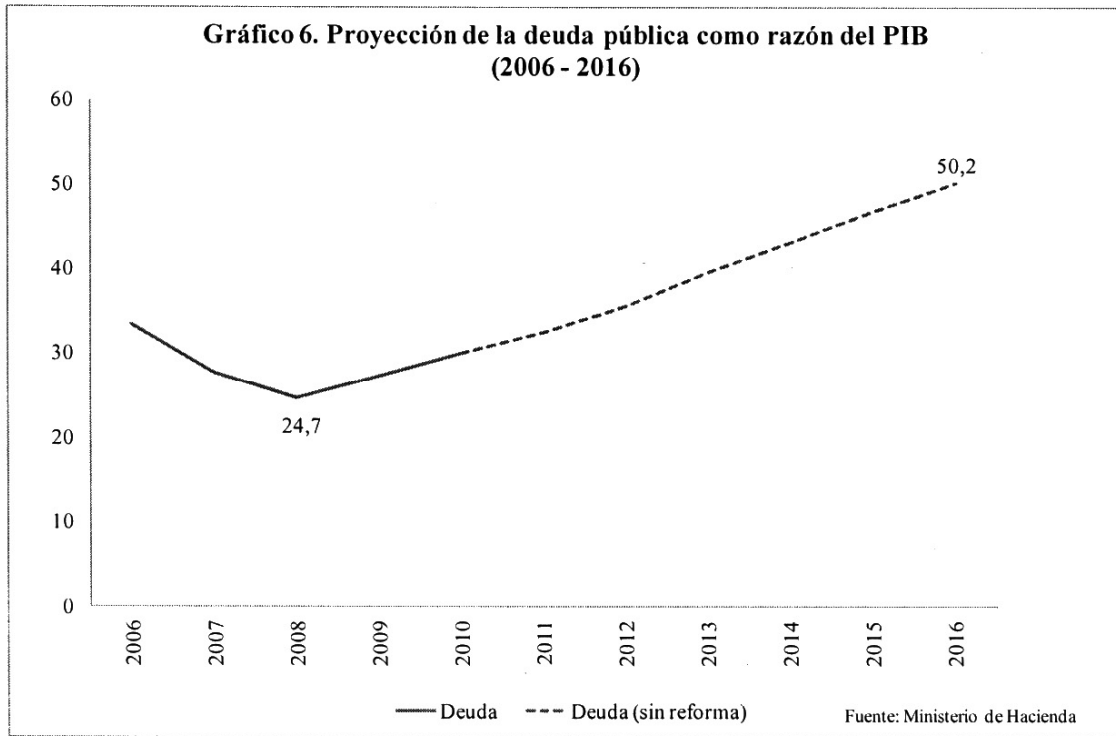
¿Qué hacer frente a este deterioro de la situación fiscal? Una posibilidad que deberíamos considerar es la de hacer nada. Podríamos suponer que el deterioro de la situación fiscal es meramente transitorio y que, conforme se reactive la economía, la brecha fiscal tenderá a cerrarse por sí sola, sin necesidad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

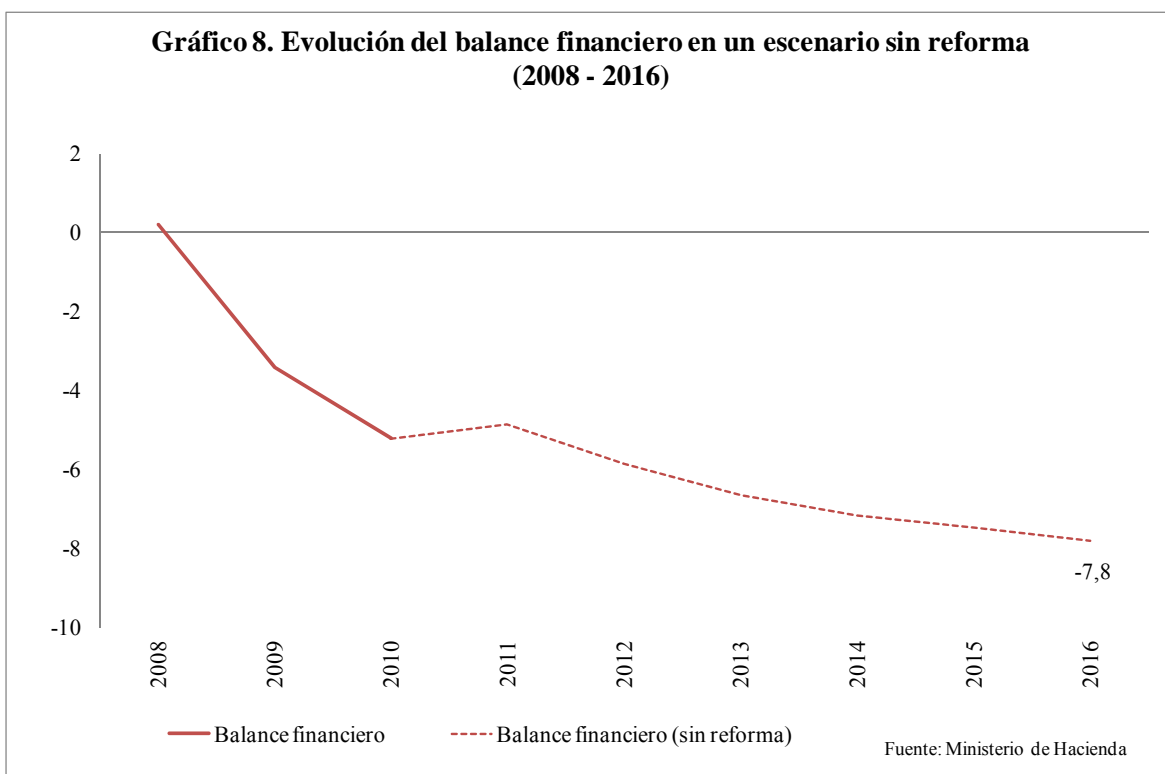
En un escenario en donde no se aprueba la reforma propuesta, el Gobierno disfrutaría de un aumento moderado pero insuficiente en la carga tributaria consistente con el programa de mejoras a la administración tributaria y aduanera, como también a que la actividad económica se normaliza. Adicionalmente, se continuaría restringiendo el gasto tal que se lograría una desaceleración sostenida en el gasto corriente, excluyendo intereses, con un crecimiento promedio en los próximos años de 9%, significativamente más bajo que el 26% y el 16%, observados en 2010 y 2011.

El Gobierno entonces continúa implementando una política de contención de gastos importante, excluyendo en educación. Debido al mandato constitucional de alcanzar el 8% del PIB en gasto en educación para el 2014, se proyecta un fuerte aumento en parte del gasto corriente (principalmente las transferencias al resto del sector público) durante el período 2012-14.

Sin embargo, la contención de gasto se centraría en otros rubros que le permitirían al Gobierno reducir el gasto primario como proporción del PIB en el mediano plazo. Cabe resaltar que esta contención tiene un costo importante en términos inversión en seguridad e infraestructura principalmente, aunque toda la actividad del Gobierno Central estaría comprometida. El gasto en seguridad, como proporción del PIB, disminuye de 2,4% a 2,1% del PIB, mientras que la inversión pública se reduciría de 1,8% del PIB en 2012 a 1,3%. El Gobierno no crea nuevas plazas en todo el período, haciendo más difícil la provisión de servicios públicos a una economía creciente.

Este esfuerzo permitiría reducir el déficit primario (es decir, el déficit antes del gasto en intereses) en el mediano plazo, aunque el déficit financiero crecería progresivamente conforme el gasto en intereses se atice debido al crecimiento en la deuda pública y al aumento que se espera en tasas de interés en el mediano plazo. Es así como el gasto en intereses pasaría de casi 2,5% del PIB en 2012 a más de 5% del PIB en 2016, por lo que el déficit financiero aumentaría de 5,4% en 2012, a más de 7% en 2016. Esto conllevaría un aumento en la deuda pública del Gobierno Central que pasaría a representar un 50% del PIB en 2016, aumentando cerca de 16 puntos porcentuales en el transcurso de 5 años.





Cuarta parte: El proceso de dialogo

Ante este panorama global descrito en las partes precedentes, el Gobierno de la República, desde el inicio de la gestión, motivó establecer un intenso diálogo nacional para concretar una propuesta que recogiera todos aquellos elementos que el país ha discutido por muchos años. Es claro que el sistema tributario y el entorno fiscal debe ser más equitativo y justo, más eficiente y simple y la reforma debe generar una mejora en la carga tributaria. Esto permitirá al Estado a satisfacer las necesidades, complementando el desarrollo social y económico que la población demanda.

En ese sentido, desde mayo de 2010, los esfuerzos se orientaron a establecer una agenda fiscal clara y precisa con aquellas características que lograran los propósitos antes señalados en una propuesta de política nacional de corto y mediano plazo, que incluyera una importante modificación de las leyes de los impuestos más grandes con los que el país cuenta, no solo para modificar las tasas de imposición, sino el sistema como un todo.

De esta manera, se inició un proceso de diálogo con diversos grupos (sindicatos, grupos empresariales, partidos políticos, líderes de opinión, especialistas en las ramas del derecho y la economía, entre otros), con el propósito de implementar planteamientos fiscales y obtener a través del intercambio de ideas, las mejoras que la propuesta borrador inicial requiriera. Este proceso se concreta a principios del 2011, con la emisión de la Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal antes analizada, que incluía varias iniciativas de mejora tributaria, entre las que resulta pertinente destacar la propuesta original de Proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria.

Es así como el 17 de enero de 2011 inicia el trámite del mencionado proyecto de ley, en el contexto de la Comisión de Asuntos Hacendarios. Este trámite se extiende entre enero y abril con una importante y profunda discusión, que implicó a más de 100 organizaciones e instituciones públicas y privadas de todos los ámbitos nacionales a través de las consultas y las comparecencias que se fueron desarrollando a lo largo de esos meses como insumos para el dictamen de la iniciativa y la decisión legislativa final.

El profuso análisis realizado en subcomisión y propiamente en la Comisión, permitió vislumbrar una serie de mejoras que fueron reconocidas por el Gobierno como elementos de consideración para la mejora del texto. Por ello, se intensificó un proceso de diálogo con muchos de los grupos que habían planteado dichas objeciones y recomendaciones, concretándose un acuerdo con sectores y partidos políticos para mayo de 2011.

El sector de la economía social fue uno que plantearía un importante conjunto de mejoras especialmente en cuanto a la profundización de la equidad que el proyecto contenía en su versión inicial. Se logra por tanto un importante acuerdo con las organizaciones de cooperativas, el movimiento solidarista nacional, las organizaciones empresariales del Magisterio Nacional como son la Caja de Ande, la Sociedad de Seguros de Vida y la Corporación de Servicios Múltiples. De igual forma, consideraciones de importancia planteadas por las Mutuales y el Banco Popular, permitieron que estas organizaciones expresaran su anuencia al proyecto con las mejoras sustantivas planteadas. El sector exportador nacional, de igual forma se sumó al proceso de diálogo nacional, al que se unieron luego de la revisión de algunas de las preocupaciones que el sector manifestó.

En ese contexto, y prácticamente desde enero de 2011, la Administración Chinchilla Miranda, inició un continuo proceso de conversación con el Partido Acción Ciudadana que había manifestado su posición de apoyo a generar espacios para lograr acuerdos nacionales en torno a la reforma tributaria. Este esfuerzo realizado por el PAC y el Gobierno de la República fue realizado con absoluto respeto y responsabilidad hacia sus respectivos interlocutores y los diversos grupos que habían alcanzado acuerdos en torno a la reforma.

Algunos de estos acuerdos, posibilitados por el proceso de diálogo con las fracciones legislativas de los partidos Liberación Nacional, Accesibilidad sin Exclusión, Renovación Costarricense y Restauración Nacional, han centrado de igual forma su atención en alcanzar una reforma con alta coincidencia nacional, en torno a la búsqueda de recursos suficientes para el erario públicos, dar tratamientos diferenciados a la educación privada, al incorporarse a la base del impuesto de ventas que se convierte en Impuesto sobre el Valor Agregado, el fortalecimiento de los mecanismos como la canasta básica para compensar cualquier efecto regresivo del impuesto de ventas, entre otros temas

Con todos estos acuerdos, el Gobierno de la República construye un texto que los incorpora profundizándose un mayor consenso que procure una propuesta integradora. La propuesta logró tener el apoyo de 4 fracciones legislativas que representan 30 diputados. El proyecto ingresó en una etapa compleja de la realidad legislativa al finalizar la primera legislatura de la actual Asamblea Legislativa, y a pesar del importante apoyo político y de sectores sociales significativos, y de la conciencia nacional de que es necesaria una reforma tributaria que permita salir de la situación fiscal actual, no ha sido posible que avance en el proceso legislativo.

En ese sentido el esfuerzo entre mayo y agosto se consideró un proceso difícil de gestión legislativa que no ofrecía los espacios políticos adecuados para la decisión. Sin embargo, el gobierno no ha cejado en la búsqueda de los acuerdos requeridos, y el diálogo lejos de frenarse, se promovió con mayor ímpetu, con la conciencia clara de la importante decisión que el país requiere para que su Gobierno tenga la carga tributaria que financie adecuadamente las obligaciones que frecuentemente le asignamos.

Ante esta realidad, el esfuerzo de integración de las diversas propuestas y atenciones nacionales en una reforma que implique un acuerdo nacional se intensificó, permitiendo hacer que los acuerdos obtenidos en las etapas anteriores, fueran complementadas con una serie de requerimientos que el Partido Acción Ciudadana proponía. El resultado de este ejercicio de responsabilidad política con el PAC ha sido un acuerdo que permita la aplicación de un procedimiento rápido a un texto consensuado con los miembros de dicha agrupación política.

El presente proyecto de ley es el resultado por tanto de este proceso político, caracterizado por un intenso diálogo con gran cantidad de grupos políticos, económicos y sociales. Es un esfuerzo que busca consolidar los principios orientadores iniciales de fortalecimiento de la equidad del sistema tributario, aumento de los ingresos para financiar los servicios públicos cubiertos por el Presupuesto Nacional, y simplificar el sistema tributario para favorecer una mejor recaudación; fijados desde el inicio por la Administración Chinchilla Miranda.

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

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

1. Los ingresos del sector público son suficientes para que este pueda atender todas sus obligaciones, incluyendo la de financiar el gasto corriente exclusivamente con ingresos corrientes y lograr cumplir con las metas establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo.
2. La relación entre ingresos, egresos y servicio de la deuda es tal que la deuda, expresada como porcentaje del PIB, se mantiene constante. Nótese que ésta es una definición mínima, en el sentido de que en realidad deberíamos aspirar a que durante períodos de rápido crecimiento económico la deuda tienda a bajar, mientras que en períodos de crecimiento lento o contracción económica debería aumentar, como parte de una política fiscal anti-cíclica.

Utilizando esta definición, llegamos a la conclusión de que para estabilizar nuestras finanzas públicas será necesario un ajuste fiscal de 4% del PIB. De este total, cerca de 1% del PIB será aportado por el esfuerzo de contención del gasto, y 3,5% del PIB debería de ser aportado mediante el incremento de los ingresos, en consonancia con el enfoque balanceado de la Política Nacional de Sostenibilidad Fiscal presentada al inicio de esta exposición de motivos. De este 3%, el Programa Urgente de Lucha contra la Evasión aportará un punto, y la Ley de Solidaridad Tributaria, que estamos presentando a consideración de las señoras y los señores diputados, aportada los dos puntos del PIB restantes.

Cabe sin embargo preguntarnos qué tendríamos que hacer para lograr 2% del PIB de ajuste fiscal mediante reducciones adicionales del gasto, en vez de hacerlo por medio de la aprobación de este Proyecto de Ley. En tal caso, la pregunta que habría que hacer es ¿qué recortes en el gasto serían necesarios para reducir en un 2% adicional el déficit fiscal?

Eliminar aproximadamente el 25% de la planilla del Gobierno Central, lo que equivale a despedir a unas 31.000 personas. Esta medida, por si sola, causaría un incremento en el desempleo de casi 2%, que es directamente contrario a la aspiración expresada por la señora Presidenta y recogida en el Plan Nacional de Desarrollo, afectando áreas como la educación, seguridad y salud. Más allá de estos datos, el despido de 31.000 personas significaría que al menos 100.000 costarricenses tendrían dificultades para atender sus necesidades básicas, lo que implicaría una contracción de la demanda, lo que a su vez generaría despidos adicionales en el sector privado. Este camino no solo produce miseria humana que resulta absolutamente inaceptable, sino que contribuye a disminuir el ritmo de actividad económica y contribuye de manera indirecta, por esto mismo, a empeorar, no mejorar, la situación fiscal. El Gobierno de la República propone rechazar, de manera tajante, esta opción.

Suspender, parcialmente, el servicio de la deuda pública. Ahora bien, la deuda pública al final del 2010 fue de casi 5.456 miles de millones de colones y el servicio de intereses de dicha deuda para el 2011 es de 474.706 millones de colones. Aún cuando no se cancele a los acreedores el 100% de los intereses de deuda interna y externa, el ahorro con respecto al PIB alcanzaría el 2,3% y casi igual al 2% del PIB requerido. ¿Es esta una buena idea? ¡Por supuesto que no! Si el Gobierno dejara de honrar

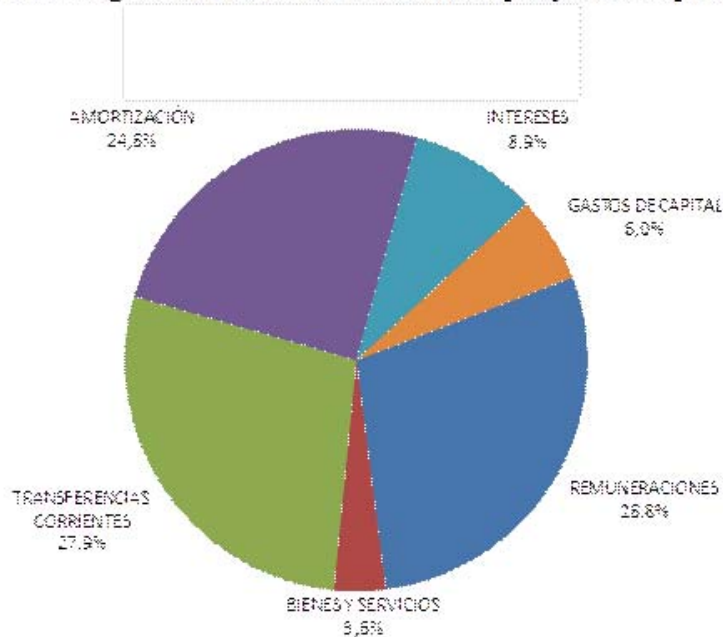
sus deudas, le sería absolutamente imposible colocar nuevos títulos de deuda, tanto en el mercado nacional como en el internacional, y el trabajo de años y años que nos permitió que la deuda pública alcanzara la clasificación de “grado de inversión” se estaría echando por la borda. No solo estaríamos estrangulando financieramente al sector público en lo inmediato, sino que estaríamos garantizando que, en el futuro, los mercados exigieran tasas de interés mucho más altas para aceptar títulos de deuda soberana. De esta manera, la suspensión parcial o total del servicio de la deuda debe descartarse, ya que, de la misma forma que el despido masivo de empleados públicos, su efecto sería empeorar, no mejorar, la situación fiscal de nuestro país.

Una tercera opción sería reducir los pagos por pensiones con cargo al presupuesto nacional. Por este concepto, el estado costarricense desembolsará 627.288 millones de colones en el 2012, que benefician a aproximadamente 60.000 pensionados. De esta manera, para alcanzar un ahorro equivalente al 2% del PIB, el Gobierno solo pagaría 30% de las pensiones públicas. Esto tendría dos consecuencias inmediatas: la primera es una dramática pérdida de confianza en el Estado costarricense, que estaría demostrando ser incapaz de incumplir sus más solemnes obligaciones; y la segunda es que esta medida causaría un severo daño económico a los más de 60.000 pensionados con cargo al presupuesto nacional. Esta opción es éticamente inaceptable: una sociedad decente no puede condenar a sus adultos mayores a la pobreza para solucionar sus problemas fiscales. Esta opción debe ser desechada.

Finalmente, podría considerarse la opción de reducir el presupuesto para la educación, llevándolo al 5%, en vez del 7% del PIB que tenemos actualmente, en el sentido contrario a la aspiración nacional de llevarlo a 8% del PIB en el 2014. No cabe duda de que, en el corto plazo, esta opción permitiría ordenar las finanzas públicas. Sin embargo, la misma equivale a condenar a miles de costarricenses a la pobreza y renunciar simultáneamente a convertirnos en una economía de crecimiento acelerado y sostenible desaprovechando el talento de nuestra población. Esta opción sería un retroceso de grandes proporciones en nuestras aspiraciones como país y también debe ser desechada.

También es necesario preguntarse si el ahorro deseado, o por lo menos parte de él, no podría lograrse evitando las duplicaciones, el desperdicio, la corrupción y los gastos innecesarios. Sobre este punto debemos hablar con toda claridad. Evitar el desperdicio, combatir la corrupción, evitar las duplicaciones y eliminar los gastos innecesarios son obligaciones permanentes del Estado y de cada funcionario público. Son obligaciones irrenunciables en épocas de bonanza como en época de crisis. Nuestro compromiso y nuestro esfuerzo para cumplirlas deben ser constantes. Pero debemos tener conciencia de que nuestros esfuerzos en esta materia no resultarán en ahorros de gran volumen, de ahí, nuestra propuesta de Ley de Solidaridad Tributaria. Para entender por qué el poco el ahorro que se puede lograr por esta vía, es indispensable tener clara la estructura del gasto del gobierno costarricense. Esta información está representada en el Gráfico 9.

Gráfico 9. Gasto según clasificación económica proyecto de presupuesto 2012.



Fuente: Ministerio de Hacienda

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

Deben atenderse además, las necesidades de la población que garanticen su calidad de vida, como son la seguridad, la salud, la justicia, la vivienda, cultura y la protección social.

¿Qué nos queda, entonces, del lado del gasto? El Gobierno ha estado implementando su programa de Contención del Gasto que ha dado resultados muy significativos. Mientras en el 2009 el gasto creció a una tasa de 26%, para el 2011 esa tasa llegó a menos del 13%. Por eso, y a pesar de que los ingresos no han mostrado gran dinamismo, el déficit del Gobierno Central cerrará 2011 en 5% del PIB. También, se podría considerar reducir el ya de por sí pequeño presupuesto de inversión pública, que apenas alcanza el 1,5% del PIB, pero esto es exactamente lo contrario de lo que nuestro país necesita, por lo que hay que rechazarlo en cualquier circunstancia.

Enfatizamos que se harán esfuerzos de austeridad porque ellos constituyen un deber moral, pero debemos hacer hincapié que no constituyen una solución fiscal ni de corto ni de largo plazo.

El análisis anterior nos lleva, inevitablemente, a la conclusión de que el ajuste fiscal que Costa Rica demanda y que su desarrollo económico y social requieren, es un **ajuste por el lado de los ingresos complementado con contención de gasto**. El Presupuesto Nacional de la República presentado por el Gobierno refleja un importante esfuerzo en contención del gasto, mientras que protege rubros prioritarios. El Gobierno además está comprometido al control del gasto tributario para no aprobar incrementos de beneficios tributarios o gastos que no tengan el financiamiento correspondiente (en cumplimiento del artículo 174 de la Constitución Política y el 44 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos).

Ahora bien, de la misma manera que hay equilibrios fiscales buenos, es decir, compatibles con el crecimiento económico y el progreso social, y otros que son más bien contraproducentes desde esas dos perspectivas, hay diversas formas de lograr incrementar la recaudación, con efectos distintos sobre el crecimiento, la pobreza, la equidad y la integración social. En la sección siguiente proponemos tres grandes lineamientos que, en nuestra opinión, deben orientar la reforma tributaria. En las secciones que siguen, se describirá, en rasgos generales, las características de una propuesta que cumple con estos lineamientos estratégicos y genera, al mismo tiempo, un incremento de la recaudación equivalente al 2% del PIB.

Sexta parte: Tres lineamientos estratégicos

La reforma debe ser suficiente: como hemos visto, es necesario que la reforma aporte ingresos adicionales equivalentes a 2% del PIB, lo que, junto con el incremento de los ingresos que resultará del Programa Urgente de Lucha contra la Evasión, y los resultados del Programa Especial de Contención del Gasto Público plasmados tanto en los resultados del 2011 como en el Presupuesto Nacional de la República del 2012, permitirá casi equilibrar las finanzas públicas en el mediano plazo. El Proyecto de Ley que presentamos a consideración de los señores y las señoras diputadas está diseñado para generar un incremento en la recaudación significativo y es un paso crítico para sanear las finanzas públicas. Ciertamente, podría lograrse ese mismo incremento mediante una propuesta tributaria a la que aquí se presenta, o bien mediante una combinación de incrementos en los ingresos y reducciones en el gasto que los señores y las señoras diputados puedan identificar. Sean cuales sean los ajustes que los señores y las señoras diputados consideren convenientes, es crucial que el ajuste tenga la dimensión indicada, la propuesta actual de Solidaridad Tributaria brindan recursos suficientes para estabilizar la deuda en el mediano plazo siempre y cuando la reforma sea complementada con un esfuerzo significativo y continuo durante los próximos años tanto en términos del gasto como en la administración tributaria y aduanera. De lo contrario, el equilibrio de las cuentas fiscales no habrá sido restaurado. No obstante, no se puede obviar que la aprobación de la Ley de Solidaridad Tributaria es un paso significativo en la dirección correcta, y el gran esfuerzo requerido para la tramitación de un proyecto como el que hoy presentamos debe ser aprobada a la mayor brevedad.

La siguiente tabla cuantifica el detalle de los cambios tributarios propuestos en la Ley de Solidaridad Tributaria. La descripción de los cambios se presenta en las dos últimas secciones de esta exposición de motivos.

Estimaciones de la reforma fiscal

(en porcentaje del PIB)

<i>Rendimiento de la Reforma Tributaria</i>	2,00
<i>Rendimiento IVA</i>	1,38
<i>Exoneración de Canasta Reducida</i>	0,57
<i>Servicios</i>	0,51
Educación	0,00
Salud	0,00
Resto de servicios	0,51
<i>Recaudación x aumento de tasa sobre base actual</i>	0,30
<i>Rendimiento del Impuesto sobre la Renta (IR)</i>	0,46
<i>Gravamen a importación de vehículos</i>	0,12
<i>Incremento en la Tasa para el traspaso de bienes inmuebles y muebles</i>	0,04
<i>Salarios Nueva Escala</i>	0,02
<i>Vehículos de Lujo (Impuesto a la propiedad)</i>	0,003
<i>Nueva escala impuesto sobre la renta personas físicas</i>	-0,03
<i>Nueva escala impuesto sobre la renta personas jurídicas (PYMES)</i>	0,04

Fuente: Ministerio de Hacienda

La reforma debe ser solidaria: si bien es cierto que todos los costarricenses nos beneficiaremos de una reforma que restaure el equilibrio de las cuentas públicas, es también cierto es que no todos tenemos la misma capacidad para contribuir a esta reforma. Es así como el Gobierno, mediante un intenso y fructífero proceso de diálogo con partidos políticos y grupos sociales propone hoy exonerar 233 bienes y servicios de la canasta básica tributaria, le permite al contribuyente del sector social (cooperativas, solidaristas, mutualistas y empresas del sector educación) integrar a sus rentas del trabajo las distribuciones de excedentes u otras rentas de capital, introduce una tasa de 20% a los salarios más altos y establece un impuesto a la propiedad de vehículos de lujo.

Por esto, la reforma que presentamos a consideración de la Asamblea Legislativa está cuidadosamente diseñada para que el consumo de los grupos de menores ingresos quede protegido del Impuesto General sobre las Ventas. En cuanto a la tributación sobre las rentas del trabajo, sea asalariado e independiente, la reforma va aún más allá, y excluye de la base tributaria no solo a los grupos de menores ingresos, sino a grupos de ingresos medios, manteniendo el mínimo exento de 651.000 colones mensuales en cuanto a la tributación sobre el trabajo asalariado (que no se modifica en este

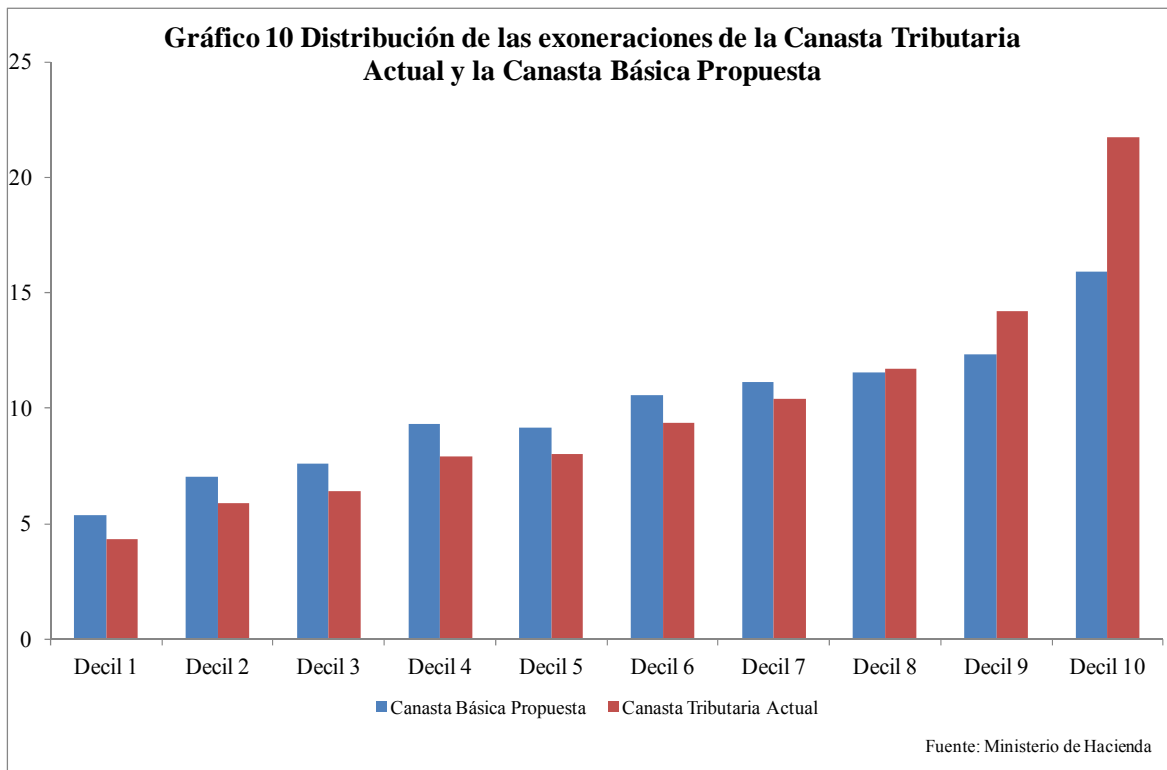
proyecto de ley) y estableciendo un mínimo exento de 4.800.000 colones anuales en cuanto a las rentas de personas físicas con actividad lucrativa, tras de lo cual se establece una escala progresiva, de manera que únicamente los profesionales y trabajadores de más altos ingresos paguen las cuotas más altas del impuesto.

La reforma debe simplificar el sistema tributario, ya que entre más complejo es el sistema, más fácil es para evadir el pago de impuesto para el defraudador y menos justo es el sistema, ya que contribuyentes con el mismo nivel de renta, pagan distintos montos. Adicionalmente, la complejidad le da incentivos y abre también portillos a la elusión (pagar menos impuestos legalmente buscando figuras jurídicas que lo permitan).

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

La propuesta que presentamos es un avance significativo con respecto a la situación actual, en que muchas rentas del capital tributan por debajo del 15% propuesto. En tercer lugar, esta propuesta, aunque avanza hacia una tributación más equitativa, es realista al reconocer que las condiciones de la competencia internacional y la movilidad del capital financiero ponen límites a la capacidad de imponer tributos más allá de ciertos límites. Estimamos que nuestra propuesta combina, de manera balanceada, las exigencias de la equidad y las del realismo.

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



Al generalizar la base del impuesto, y redefinir la canasta básica exenta a 233 bienes y servicios, se atenúa significativamente este sesgo regresivo en el diseño de la imposición sobre el consumo.

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

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

Adicionalmente la Reforma permite el traslado de pérdidas de un periodo fiscal a otro. Es perfectamente normal que en los primeros años de operación de una empresa, esta genere pérdidas y no ganancias. Sin embargo, bajo la normativa actual, el traslado de pérdidas de un período fiscal a otro está permitido únicamente para las empresas agrícolas e industriales. En una sociedad en la cual los servicios constituyen un componente cada vez mayor del producto, esto constituye un anacronismo que obliga a muchos pequeños empresarios a pagar el impuesto sobre la renta en el primer año en el que tienen utilidades, a pesar de que, tomando el cuenta el período transcurrido desde la fundación de

su negocio hasta el cierre de ese período fiscal, la empresa en realidad ha acumulado pérdidas. Nuestra propuesta corrige este error de diseño, particularmente nocivo para las nuevas empresas, y generaliza el traslado de pérdidas de un período fiscal a otro, con ciertos límites, para todas las actividades económicas.

Séptima parte: La propuesta de este proyecto de ley

Sobre el Impuesto sobre la Renta.

En detalle, este proyecto propone la modificación de los Títulos I, III, IV, se le adiciona un Capítulo XXIV bis al Título V y algunos cambios puntuales en algunos artículos del Título II, todos de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Así, se amplía de una forma genérica la base del impuesto a las utilidades, principalmente en cuanto a la inclusión en el hecho generador de las ganancias y pérdidas de capital y las rentas del capital que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que se encuentren afectas a las actividad lucrativa, integrando o globalizado únicamente bajo estos supuestos el impuesto.

Es conveniente hacer una mención acá a uno de los elementos centrales de esta reforma: a través de esta Ley la generación de rentas de naturaleza lucrativa y pasivas del capital (tanto rentas como ganancias y pérdidas en este caso) por una misma persona obligaba a abordar específicamente el tratamiento de esta situación, pues siempre hubiera cabido la duda de si una renta del capital tiene naturaleza de tal exclusivamente, o si en realidad formaría parte de una actividad lucrativa.

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

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

Adicionalmente, se elimina el problema, de compleja y litigiosa solución, como demuestra la actual experiencia costarricense, de la imposibilidad de conocer con exactitud qué parte de gastos no se pueden deducir cuando se manejan al mismo tiempo activos afectos y no afectos; por ejemplo, si son gastos financieros (los intereses de un préstamo) puede una persona física haber pedido el préstamo para varios fines al mismo tiempo, entre otros, la adquisición o el mantenimiento del bien que se enajena con ganancias o que se arrienda, pero que no está afecto a su actividad lucrativa.

Finalmente, y en parte ligado a lo anterior, merece hacerse mención específica al tratamiento de las acciones: las acciones pueden ser un activo afecto al negocio sin necesidad de que le empresa que las posea se dedique con habitualidad a su compra-venta: es el caso, en particular, de las inversiones financieras permanentes. Pues bien, para favorecer la autofinanciación, se mantiene una exención de toda distribución de utilidades que queda en el circuito empresarial (en forma de dividendo, o de ganancia de capital), esto es, cuando la utilidad se transmite de una sociedad a otra, siendo ambas activas. No obstante, también se evita la múltiple tributación porque, cuando abandona el circuito empresarial, se hace tributar a esa renta disponible una sola vez.

De otro lado se incluye expresamente como contribuyentes del impuesto a las empresas públicas, excluyendo de esta lista: los ingresos que obtiene el ICE por los servicios de electricidad y telefonía fija; la Compañía Nacional de Fuerza y Luz, la Junta Administrativa de Servicios Eléctricos Cartago; la Empresa de Servicios Públicos de Heredia; el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados; y, la Refinadora Costarricense de Petróleo y se establece expresamente que no estarán sujetas al impuesto los entes públicos que presten servicios en condiciones monopólicas o aquellos cuyas tarifas se encuentren sujetas a regulación y regidas por el principio de servicio al costo.

Se mantiene la exoneración en el impuesto sobre la renta para las micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas vigente hoy en día y, considerando la importante función que cumplen las entidades de la economía social, también se mantiene su exoneración en el artículo 3, entre ellas se encuentran: las Cooperativas, las Asociaciones Solidaristas, la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional, la Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional y la Caja de Ande, a su vez en el caso de los accionistas de esta última, los ingresos que perciban por sus inversiones en esta entidad tendrán el mismo tratamiento que el de los excedentes distribuidos por las Cooperativas.

Por su parte los excedentes distribuidos por las Cooperativas se deben integrar con los restantes ingresos provenientes de las actividades lucrativas de los cooperativistas y tributar conforme la escala correspondiente teniendo derecho a disfrutar del mínimo exento previsto en la ley para las personas físicas con actividad lucrativa, a diferencia del actual impuesto cedular del 5% del total del excedente distribuido que, como pago único y definitivo, se le aplica hoy en día a este tipo de rentas, con lo cual se le imprime una mayor progresividad a la tributación de estas rentas.

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

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

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

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

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

Con la nueva Ley, las inversiones en derechos e intangibles se podrán amortizar y la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores ahora se podrá aplicar por todas las empresas, no sólo las industriales o agrícolas como hasta la fecha.

En cuanto a los gastos de representación, viáticos y otros similares podrán, con carácter general ser deducibles en el tanto no superen el 1% de los ingresos brutos, no obstante lo cual, la Administración aceptará gastos reales que superen este límite en casos en que, por la naturaleza de la actividad, tal límite conlleve una clara violación de su capacidad económica efectiva.

Tratándose de las donaciones la deducción no podrá ser mayor al 10% de la renta neta, además de que se incorpora una deducción por las reservas y provisiones técnicas para el caso de empresas aseguradoras y reaseguradoras.

Se incorpora un artículo 8 bis para limitar la deducción de intereses, con el fin de evitar que se le provoque un perjuicio a la Administración Tributaria por el abuso en la figura del endeudamiento, fenómeno más conocido como subcapitalización. En un orden similar de ideas, en el artículo 10 se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria ajuste la tasa de interés cuando se da una operación de crédito entre entidades vinculadas nuevamente con el fin de evitar perjuicios al fisco.

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

En el caso del artículo 13 de la propuesta, con respecto a la renta imponible, se incorpora la posibilidad de que las personas físicas que lleven a cabo una actividad lucrativa apliquen unos gastos presuntos del 25% de su renta bruta sin necesidad de comprobante alguno, siempre y cuando cuenten con al menos un empleado, y además tendrán derecho a un mínimo exento las personas físicas con actividad lucrativa, introduciéndose un incremento en este rubro, el cual pasa de los ¢2.890.000 anuales actuales a ¢4.800.000 anuales en este nuevo texto.

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

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

Con el proyecto propuesto se mantiene la regulación actual de pagos parciales al impuesto sobre la renta.

En el Título II de la Ley se hacen algunas correcciones de forma menores en los artículos 34, 35, 39 y 41, pero adicionalmente se incorporan modificaciones tendentes a dar mayor progresividad al impuesto.

De esta se incorpora una alícuota adicional del 20% para los ingresos por arriba de los ¢4.000.000 mensuales que perciban los asalariados.

Adicionalmente, los excedentes distribuidos por las Asociaciones Solidaristas a sus miembros y por las Cooperativas a sus miembros que a su vez son asalariados, gozarán de un tratamiento fiscal como si se tratarán de un salario, disfrutando en consecuencia del derecho al mínimo exento de ¢651.000, de manera que aproximadamente el 84% de los miembros de estas organizaciones se beneficiarían con esta medida al no tener que pagar impuestos sobre estos ingresos.

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

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

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

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

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

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

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

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

El impuesto que se deberá aplicar conforme lo dispuesto en esta reforma del Título III se devengará cuando surja la renta de capital, debiéndose liquidar y pagar en los primeros 15 días naturales del mes siguiente al momento en que se produjo el hecho generador. El impuesto establecido en este apartado tendrá una tasa del 15%, con excepción de los rendimientos generados por los títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero nacional para la Vivienda, así como por las Cooperativas de Ahorro y Crédito los cuales estarán gravados con una tarifa del 8% con la finalidad que estos títulos soporten un incremento en su tarifa similar al del resto de los títulos del sistema financiero. En el caso de los Títulos emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal estos estarán gravados con la tarifa general del 15%, como parte de su equiparación con los Bancos Comerciales del Estado, por lo que en esta propuesta se le otorga la garantía del Estado a esta entidad financiera, en forma análoga a la que tienen aquellas entidades.

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

Estas rentas se gravan en la actualidad en la ley vigente del impuesto sobre la renta, sin embargo la propuesta simplifica la aplicación del impuesto, elimina las exoneraciones existentes y el artículo 56 unifica la tarifa en un 15% sobre los ingresos brutos, salvo lo dispuesto para el transporte internacional y las comunicaciones, así como los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros, que pagarán un 5,5% de impuesto y las remesas pagadas por salarios o servicios profesionales a no domiciliados, las cuales pagarán una tarifa del 20%, esto último, para equilibrarlo con el establecimiento de una alícuota adicional del 20% para los salarios superiores a ₡4.000.000.

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

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

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

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

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

El nuevo artículo 60 establece los casos especiales de rentas de fuente costarricense, y en el artículo 60 B se establecen otros casos especiales de renta de fuente costarricense, mediante el cual se define cuales rentas obtenidas en el exterior por contribuyentes del impuesto se consideran gravadas con el impuesto sobre la renta. En este último caso, la Ley limita el gravamen a las rentas pasivas del capital y las ganancias de capital obtenidas por domiciliados cuando son introducidas de cualquier forma al territorio nacional bajo un criterio *sui generis* de renta mundial denominado “*territorialidad reforzada*”, como una forma de gravar renta de domiciliados en Costa Rica situadas fuera del territorio nacional, atendiendo a la mayor justicia (por tratarse de rentas fundadas) y posibilidad de cobro, por existir hoy herramientas en poder de la administración tributaria que posibilitan su control efectivo y por ser rentas con baja tributación en fuente en la mayoría de casos. Paralelamente y como consecuencia de la sujeción al impuesto sobre la renta de rentas provenientes del exterior la normativa se complementa con otra que reconoce el impuesto pagado en el exterior con un límite del 15% -que sería la tarifa general a la que estarían sujetas estas rentas- con la finalidad de corregir la doble imposición.

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

negocios u otras operaciones. Quienes actúen como agentes de retención deberán retener el impuesto, pagarlo según corresponda y hacer la declaración jurada correspondiente a la Administración Tributaria, los responsables de la retención son responsables solidarios del pago de impuesto.

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

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

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

Sobre el Impuesto General sobre las Ventas

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

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

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

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

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

La presente reforma presentada a consideración de la Asamblea Legislativa está cuidadosamente diseñada para que, en lo que a la tributación del consumo se refiere, los grupos de menores ingresos queden protegidos del Impuesto General sobre las Ventas, llegando al grado de incorporar en el texto y por la vía de norma transitoria una lista inicial de 233 bienes y servicios que conformarían la Canasta Básica aplicable con la entrada en vigencia de las reformas aquí planteadas y a su vez se establece de una vez por todas que en lo sucesivo esta Canasta Básica se ha de conformar a partir de un estudio técnico elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, de forma que se garantice el consumo de los grupos de menores ingresos, sin llegar al grado, como ocurre hoy en día de exonerar productos cuyo consumo es característico de los grupos de mayor ingreso, en perjuicio, esto último, de la equidad del sistema.

Adicionalmente, la protección de los sectores de la población de menor ingreso se complementa con la exoneración permanente de insumos agropecuarios, los libros, los medicamentos, el servicio de transporte terrestre de pasajeros siempre y cuando cuenten con permiso o concesión otorgada por el Estado, los préstamos y créditos, el arrendamiento destinado exclusivamente a vivienda, el consumo

básico de energía eléctrica y agua y de sillas de ruedas y similares, equipo ortopédico, prótesis en general, así como toda clase de equipos usados por personas con problemas auditivos, el equipo que se emplee en programas de rehabilitación y educación especial, incluidas las ayudas técnicas y servicios de apoyo para personas con discapacidad.

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

Se reforma el artículo 10 con el propósito de incrementar la tarifa general del 13% al 14%, la cual incluso eventualmente se podría plantear elevar en un punto porcentual adicional, con el fin de mejorar la situación fiscal del sector público si así los señores y señoras diputadas lo considerasen necesario; y se adiciona un artículo 10 bis para establecer una tarifa reducida especial para los servicios de educación y salud, por las características particulares de estos servicios, fijándola en un 2%, limitando el monto de crédito fiscal en este monto.

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

Asimismo, se incorporan adiciones al artículo 14, con toda una nueva regulación en materia de aplicación de créditos fiscales, donde finalmente migra el sistema de uno donde el crédito se otorga bajo un criterio de incorporación física a otro, a tono con las mejores prácticas internacionales en la materia, de deducción de créditos bajo un criterio financiero-contable. En este sentido la modificación del artículo 14 y la incorporación al texto de la Ley de los artículos que van del 14 A al 14 J, tienen como fin establecer el régimen jurídico de los créditos de impuesto como consecuencia del cambio descrito en el esquema de deducción de créditos.

Este nuevo esquema en que la regla general es que todo crédito de Impuesto es deducible, siendo el habitual internacionalmente, es el más racional desde el punto de vista del control y el más favorable con la actividad empresarial en su conjunto; pero requiere sin embargo precisar las condiciones (objetivas, subjetivas y formales) para que un crédito sea en efecto deducible y las excepciones a esa regla general.

Mención especial merece el establecimiento de una proporción de crédito deducible y no deducible cuando el contribuyente se dedique a actividades exentas y otras que no lo están. Y en esta línea conviene mencionar la eliminación de la llamada “tasa cero”, la cual se mantiene únicamente para el caso de las exportaciones al amparo del principio de sujeción al impuesto según el territorio donde se consume y con la finalidad de no minar la eficiencia del impuesto y sobre todo su enorme capacidad de control que brinda un impuesto con las características mencionadas, que se ve severamente dañada cuando se introducen estos tratamientos “tasa cero”. Adicionalmente, en el caso del sector exportador, por la vía de transitorio se mantiene el sistema de compras autorizadas sin el impuesto de ventas mientras la Administración Tributaria desarrolla la capacidad necesaria para echar a andar un sistema de devolución expedita del impuesto

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

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

Sobre otros elementos que complementan la suficiencia de la reforma

Finalmente, se introducen otros impuesto o se modifican los vigentes, con la finalidad de aportar recursos adicionales para llegar a la meta de incrementar la recaudación en el tanto necesario para iniciar un proceso adecuado de mejoramiento de las finanzas públicas.

En este sentido se incrementa en uno punto cinco puntos porcentuales, la tarifa del impuesto a la transferencia de bienes inmuebles, con excepción de las viviendas, que constituyan bien único para su adquirente y tengan un valor igual o inferior a 160 salarios base, aproximadamente 50 millones de colones actualmente, para proteger del incremento las viviendas de clase media y las de interés social. En igual sentido se eleva en 0,5 puntos porcentuales el impuesto a la transferencia de vehículos y en diez puntos porcentuales el Impuesto Selectivo de Consumo aplicable a los vehículos automotores, a los cuales se suma otra modificación que busca un incremento del 50% en el impuesto a la propiedad de vehículos calificados como de lujo que tengan un valor igual o superior a 57 salarios base, aproximadamente 18 millones de colones.

Adicionalmente, se introduce en el proyecto una norma que pretende otorgar facultades al Banco Central de Costa Rica para que pueda establecer medidas que controlen las transacciones financieras internacionales de carácter especulativo.

Finalmente, se modifica la ley de Zonas Francas para gravar con el impuesto sobre la renta la distribución de dividendos realizados por las Nuevas empresas que ingresen al régimen a partir del 1 de enero del 2015 y contratos que se renueven después de esta fecha. De la misma forma, a partir de esta fecha, las mismas estarán sujetas al pago del impuesto sobre bienes inmuebles con un tope de \$100.000 en cuanto al monto del impuesto a pagar. En este último caso se faculta a los Concejos Municipales para que, en atención a su deber constitucional de velar por los intereses de su comunidad, puedan aprobar en forma razonada el establecimiento de una política de atracción de inversiones, por la vía de una reducción o incluso exoneración del pago de este impuesto, únicamente respecto de las empresas de este régimen que se instalen en su cantón, siempre y cuando este tratamiento sea general para todo este tipo de empresas, con la finalidad de limitar los casos de manejos indebidos que se puedan generar.

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

Por todo lo anterior, solicitamos la aprobación de los Señores Diputados y de las Señoras Diputadas del presente Proyecto de Ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

LEY DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

CAPITULO I

REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO

SOBRE LA RENTA,

LEY No. 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS

Artículo 1.- Refórmese el Título I de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

“TITULO I

Del impuesto sobre las utilidades

CAPITULO I

Del hecho generador y de la materia imponible

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

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

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

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

A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de rentas de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones de este Título, entre otras:

- a. Los ingresos obtenidos por las entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
- b. Los excedentes distribuidos y pagados por Cooperativas a personas físicas.

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

CAPITULO II

De los contribuyentes y de las personas exentas

ARTÍCULO 2.- Contribuyentes.

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

- a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que actúen en el país.
- b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.
- c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.
- ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada que actúen en el país.
- e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

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

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

Instituto Costarricense de Electricidad por los ingresos derivados de la explotación de la actividad de telefonía móvil, Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima, Banco Crédito Agrícola de Cartago, Banco Nacional de Costa Rica, Banco de Costa Rica, Banco Popular y de Desarrollo Comunal, , Instituto Nacional de Seguros, Fábrica Nacional de Licores, , Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico y el Sistema Nacional de Radio y Televisión Cultural.

ARTÍCULO 3.- Entidades no sujetas al impuesto

- a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales, por las actividades educativas y conexas que estas últimas realicen. Las restantes entidades públicas no mencionadas expresamente en el inciso i) del artículo anterior, siempre y cuando desarrollen su actividad en condiciones monopólicas o, suministren bienes o servicios cuyas tarifas se encuentren sujetas a regulación y están regidas por el principio de servicio al costo.
- b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.
- c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, en los términos y con los límites establecidos en dicha Ley.

ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.

d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley N° 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.

e) Las asociaciones solidaristas.

f) La Sociedad de seguros de vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.

Para efectos de esta Ley los rendimientos pagados por la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores a sus accionistas, tendrán el mismo tratamiento tributario previsto para los excedentes distribuidos a los miembros de una Cooperativa que no se encuentren en relación de dependencia con ésta.

g) Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios.

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

h) Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza

i) El Hospicio de Huérfanos de San José.

j) Los Fondos de Inversión, contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley No. 7732, del 17 de diciembre de 1997, y sus reformas.

k) Las personas micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que durante un año hayan estado en transición para ser certificados como tales, por un período de diez años y mientras se mantengan las condiciones que dieron origen a la exoneración.

CAPITULO III

Del período fiscal

ARTÍCULO 4.- Período del impuesto.

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

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

CAPITULO IV

De la determinación de la base imponible

ARTÍCULO 5.- Renta bruta.

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

La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de actividades lucrativas defuente costarricense.

Todos los contribuyentes que tributen bajo este Título cuando efectúen operaciones en monedas extranjeras que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de esas monedas a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica. Las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del período fiscal constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, siempre y cuando se realicen. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes Títulos de esta Ley.

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

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

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

ARTÍCULO 6.- Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta:

- a) Los aportes de capital social en dinero o en especie.
- b) Las revaluaciones de activos fijos, sin perjuicio de que para efectos del cálculo de las cuotas de depreciación solo sea aceptable la revaluación que corresponda al ajuste por inflación del período fiscal, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor establecido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

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

c) Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier forma de distribución de beneficios sujetos al Título III de esta Ley, con excepción de los excedentes distribuidos y pagados por las Cooperativas a personas físicas. Además, estarán exentas del impuesto de este Título, las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios provenientes de títulos afectos a la actividad lucrativa pagados o acreditados a los contribuyentes que sean sociedades mercantiles y desarrollen una actividad lucrativa; así como cuando se distribuyan dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, con independencia, en este último caso, de la naturaleza jurídica del perceptor.

ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.

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

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

f) Los premios de las loterías nacionales.

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

h) Los rendimientos, dividendos y ganancias o pérdidas de capital generados por las participaciones de los fondos de inversión contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley No. 7732, del 17 de diciembre de 1997, cuando estos títulos estén afectos a la actividad lucrativa.

ARTÍCULO 7.- Renta Neta.

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

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

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

ARTÍCULO 8.- Gastos deducibles.

Son deducibles de la renta bruta:

a) El costo de los bienes y servicios vendidos, tales como la adquisición de bienes y servicios objeto de la actividad de la empresa; las materias primas, partes, piezas y servicios para producir los bienes y servicios vendidos; los combustibles, la fuerza motriz y los lubricantes y similares; y los gastos de las explotaciones agropecuarias necesarias para producir la renta.

b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley. 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.

c) Los impuestos y tasas que afecten los bienes, servicios y negociaciones del giro habitual de la empresa, o las actividades ejercidas por personas físicas, con las excepciones contenidas en el inciso c) del artículo 9.

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

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

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

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

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

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

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

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

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación y amortización técnicamente aceptables, para casos debidamente justificados por el contribuyente.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas.

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

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

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

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley. Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

g) Cuando en un período fiscal una empresa obtenga pérdidas, estas se aceptarán como deducción de la renta neta en los tres siguientes períodos. En el caso de empresas agrícolas, esta deducción podrá hacerse en los siguientes cinco períodos.

La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas.

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

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

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

h) La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el Reglamento de esta Ley. En ningún caso el total de las deducciones por concepto de agotamiento de recursos naturales no renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien. En este inciso quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.

i) Las cuotas patronales que se establezcan en las leyes.

j) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o resulten exigibles por miembros de directorios, de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero.

k) Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares.

l) Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas 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, así como materiales para videotapes, radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

m) Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente siempre que no representen más del 1% de los ingresos brutos declarados. No obstante, la Administración aceptará gastos reales que superen este límite y en casos especiales de contribuyentes que, por la naturaleza de su actividad, tal límite conlleve una clara violación de su capacidad económica efectiva,

n) Los gastos de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o resulten exigibles, o, si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo. Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta Ley, sean deducidos de la renta bruta.

ñ) Las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo, así como, en general, las indemnizaciones que deban pagarse en el contexto de la actividad lucrativa.

o) Los gastos de publicidad y de promoción, incurridos dentro o fuera del país, necesarios para la producción de ingresos gravables.

p) Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.

q) Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período tributario respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semi-autónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a las Juntas de Protección Social, a las Juntas de Educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas en favor de la Junta Directiva del Parque Recreativo Nacional Playas de Manuel Antonio, de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones, o de los comités nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación, en las zonas definidas como rurales según el Reglamento de esta Ley, durante el período tributario respectivo.

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

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

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

r) Las pérdidas por destrucción de bienes, por causas no imputables al contribuyente, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.

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

t) Todas las deducciones contempladas en la Ley de Fomento de la Producción Agropecuaria, No. 7064 del 29 de abril de 1987.

u) Las reservas de inversión o fondos de desarrollo, útiles, necesarios y pertinentes para el cumplimiento de las funciones que le han sido asignadas por ley a los contribuyentes a que se refiere el inciso i) del artículo 2 de esta ley, en el monto que se les hubiere aprobado por la entidad competente, en caso de requerirlo, en caso contrario, la Administración Tributaria definirá, en forma vinculante, los límites técnicos aplicables para determinar las sumas necesarias de reservas y provisiones técnicas, a efectos de fijar la utilidad de estos contribuyentes.

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

- 1.- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.
- 2.- Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.
- 3.- Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.

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

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

ARTÍCULO 8 bis.-Limitación a la deducción de intereses

1. Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto estará sujeto a las siguientes limitaciones y siempre que exista perjuicio fiscal en el conjunto de la transacción:
 - a) No serán deducibles los intereses devengados que excedan el cuarenta por ciento (40%) del total de la base imponible del impuesto, calculada sin tener en cuenta la deducción de intereses, ni las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de compensación.
 - b) La limitación prevista en el inciso anterior no será de aplicación cuando el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses sea inferior al triple del saldo promedio anual de su capital.
 - c) A los efectos del inciso anterior, se entenderá que el capital será igual a los fondos propios de la entidad, de acuerdo con sus estados financieros, excluido el resultado del ejercicio. El saldo promedio anual se calculará sumando el capital al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.
 - d) El saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses se determinará dividiendo la suma de los saldos de esas deudas el último día de cada uno de los meses del ejercicio, excluidos los intereses devengados durante el mes, entre el número de meses del ejercicio fiscal.
2. Cuando la actividad que desarrolla una entidad exija un nivel de endeudamiento superior al previsto en el inciso a) anterior, los contribuyentes podrán solicitar que la administración tributaria considere una proporción de endeudamiento distinta, fundamentada en las condiciones normales de mercado.
3. Los intereses no deducidos en un ejercicio podrán ser deducidos en los siguientes. En estos casos, el contribuyente queda obligado a comprobar los intereses contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.
4. La limitación prevista en este artículo no será de aplicación a entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

ARTÍCULO 9.- Gastos no deducibles.

No son deducibles de la renta bruta:

- a) El valor de las mejoras permanentes, hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- b) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no estén respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.
- c) Los impuestos sobre la renta, y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos 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.

- ch) Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas.
- d) Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley.
- e) Los gastos en inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones estén confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.
- f) Lo pagado por la compra de derechos a que se refiere el inciso f) del artículo 8 de esta Ley, sin perjuicio de la posibilidad de amortizar su valor, cuando fueran adquiridos a título oneroso.
- g) Las retenciones, y los pagos a cuenta efectuados de acuerdo con esta ley.
- h) No son deducibles de la renta bruta:
- 1°.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social.
 - 2°.- Los obsequios y regalías o donaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos b) y q) del artículo 8 de esta Ley.
 - 3°.- Los gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia.
- i) Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de derechos, con excepción de lo dispuesto en el inciso f), párrafo cuarto, del artículo 8 de esta Ley.
- j) Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables.

CAPITULO V

De las rentas netas presuntivas

ARTÍCULO 10.- Presunción de onerosidad en préstamos y financiamientos.

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

En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. En el caso de transacciones entre partes vinculadas, la Administración podrá ajustar el interés a la tasa indicada en el párrafo anterior aunque exista acuerdo por escrito en contrario.

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

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

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

Las empresas de transporte en general y las de Telecomunicaciones, constituidas como sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que se les dificulte la determinación de la

renta atribuible a Costa Rica, podrán aplicar un sistema especial de cálculo de su renta gravable, que establecerá la Administración Tributaria, en función de la actividad desarrollada en el territorio nacional y los gastos que razonablemente le puedan ser asignados, de conformidad con lo que establezca el reglamento de esta ley.

ARTÍCULO 12.- Otras rentas presuntivas.

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

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

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

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

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

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

Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil (4.000)..... ciento diecisiete (117) salarios por cada vehículo.

Autobuses.....ciento diecisiete (117) salarios base

Microbuses.....ochenta y cuatro (84) salarios base Taxis.....ochenta y cuatro (84) salarios base

Para calcular el impuesto no se permitirá fraccionar esa renta.

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

1.- Que no presenten la declaración de la renta.

2.- Que no lleven las operaciones debidamente registradas en los libros legales y amparadas por comprobantes fehacientes y timbrados, cuando corresponda.

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

CAPITULO VI

De la renta imponible

ARTÍCULO 13.-Renta imponible.

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

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

Una vez determinada su renta imponible, todas las personas físicas podrán gozar de un mínimo exento por los primeros cuatro millones ochocientos mil colones (¢4.800.000,00) anuales anuales, debiendo pagar el impuesto que corresponda de acuerdo con el artículo 22 de esta Ley sobre el exceso de este monto.

Las personas físicas que además hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión, y estén reguladas en el título II de esta Ley, deberán restar del mínimo exento referido en el párrafo anterior, la parte no sujeta aplicada de los ingresos recibidos por concepto de trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión. En caso de que esta última exceda el mínimo exento aludido en el párrafo anterior, solo se aplicará el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales, en cuyo caso a las rentas netas obtenidas por las personas físicas con actividades lucrativas no se les aplicará el mínimo exento contemplado anteriormente, el cual estará sujeto a la tarifa establecida en el artículo 22 de esta Ley.

ARTÍCULO 14.-El principio de libre competencia.

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

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

Con excepción de lo dispuesto en el artículo 8 bis de esta Ley, las disposiciones de este Capítulo alcanzan cualquier operación que se realice entre partes relacionadas y tenga efectos en la determinación de la renta imponible del ejercicio en que se realiza la operación o en los siguientes.

La Administración Tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente y estará facultada para recalificarlas de acuerdo con su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados

globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado personas independientes y la estructura de aquélla, tal como se presenta, impide a la Administración tributaria determinar el precio de transferencia apropiado. En estos casos la Administración estará vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes relacionadas residentes en el país.

ARTÍCULO 15.- Definición de partes relacionadas.

1- A efectos de esta ley, dos o más personas se considerarán partes relacionadas cuando:

- a) Una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto
- b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas
- c) Se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o participe de la otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - i. Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - ii. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - iii. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - iv. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - v. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por ésta.

Cuando dos personas jurídicas formen cada una de ellas una unidad de decisión respecto de una tercera de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, todas estas integrarán una unidad de decisión.

A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

El término “persona” en este artículo se refiere a personas físicas, jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica.

2- También se considerarán partes relacionadas:

- a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25 por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.

- b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el exterior.
- c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.
- d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.
- e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

ARTÍCULO 16.-Análisis de comparabilidad.

- 1- A los efectos de determinar el precio o monto que habrían acordado en operaciones comparables partes independientes en condiciones de libre competencia a que se refiere el artículo 14 de esta Ley, se compararán las condiciones de las operaciones entre personas relacionadas con otras operaciones comparables realizadas entre partes independientes.

Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación o, cuando existiendo dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

Para determinar si dos o más operaciones son comparables se tendrán respectivamente en cuenta los siguientes factores en la medida que sean económicamente relevantes:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operación.
 - b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
 - c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
 - d) Las características de los mercados u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones.
 - e) Las estrategias comerciales, tales como las políticas de penetración, permanencia o ampliación de mercados así como cualquier otra circunstancia que pueda ser relevante en cada caso.
- 2- El análisis de comparabilidad así determinado y la información sobre las operaciones comparables constituyen los factores que, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, determinarán el método más adecuado en cada caso.
- 3- Si el contribuyente realiza varias operaciones de idéntica naturaleza y en las mismas circunstancias, podrá agruparlas para efectuar el análisis de comparabilidad siempre que con dicha agrupación se respete el principio de libre competencia. También podrán agruparse dos o más operaciones distintas cuando se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean tan continuas que no puedan ser valoradas adecuadamente de forma independiente.

ARTICULO 17.- Métodos para aplicar el principio de libre competencia.

- 1- Para la determinación del valor de las operaciones en condiciones de libre competencia o valor de mercado, se aplicará alguno de los siguientes métodos:
- a) **Método del precio comparable no controlado:** consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o

servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

- b) **Método del costo adicionado:** consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de los costos de venta.
- c) **Método del precio de reventa:** consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

2- Cuando, debido a la complejidad de las operaciones o a la falta de información, no puedan aplicarse adecuadamente alguno de los métodos del apartado anterior, se aplicará alguno de los siguientes métodos:

- a) **Método de la partición de utilidades:** consiste en asignar, a cada parte relacionada que realice de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones. Esta asignación se hará en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares. Para la selección del criterio más adecuado, se podrán considerar los activos, ventas, gastos, costos específicos u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo.

Cuando sea posible asignar, de acuerdo con alguno de los métodos del apartado anterior, una utilidad mínima a cada parte en base a las funciones realizadas, el método de partición de utilidades se aplicará sobre la base de la utilidad residual conjunta que resulte una vez efectuada esta primera asignación. La utilidad residual se asignará en atención a un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas independientes en circunstancias similares teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo anterior.

- b) **Método del margen neto de la transacción:** consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- c) **Método de valoración de bienes con cotización internacional.**

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

ARTÍCULO 18.- Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas.

- 1- Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada, tales como los servicios de dirección, legales o contables, financieros, técnicos o cualesquiera otros se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en este Capítulo. La deducción de dichos gastos estará condicionada, además de los requisitos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, cuando sean procedentes, a que los servicios prestados sean efectivos y produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.
- 2- Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas relacionadas, y siempre que sea posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, se imputará en forma directa el cargo al destinatario. Si no fuera posible la individualización, la contraprestación total se distribuirá entre los beneficiarios de acuerdo con reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método de reparto se base en una variable que tenga en cuenta la naturaleza del servicio, las circunstancias en que éste se preste así como los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por los destinatarios.

ARTÍCULO 19.- Acuerdos de Precios por Anticipado.

1. Los contribuyentes podrán solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado a la Administración tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta del contribuyente que se fundamentará en el valor que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.
2. La Administración tributaria podrá aprobar, denegar, o modificar con la aceptación del contribuyente, la propuesta de Acuerdo de Precios por Anticipado. Contra lo resuelto por la Administración no cabrá recurso alguno.
3. Este acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 3 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso.
4. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento a seguir para tramitar estos Acuerdos.

ARTÍCULO 20.- Eliminación de la doble imposición. Ajuste correlativo.

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

ARTÍCULO 21.- Principios generales de información y documentación.

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

CAPITULO VII

De la tarifa del impuesto

ARTÍCULO 22.- Tarifa del impuesto.

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

1. Las personas jurídicas y demás entidades sin personalidad jurídica, treinta por ciento (30%), como tarifa general, sin perjuicio de lo dispuesto en los siguientes incisos.
2. Las personas físicas; las microempresas y pequeñas empresas calificadas e inscritas como tales por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio, de conformidad con lo dispuesto en la Ley No. 8262 de 17 de mayo de 2002, Ley de Fortalecimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas, así como las microempresas, pequeñas y medianas empresas agrícolas calificadas e inscritas como tales por el Ministerio de Agricultura y Ganadería:
 - a) Quince por ciento (15%) sobre los primeros cuatro millones (¢4.000.000,00) de utilidades netas anuales.
 - b) Veinticinco por ciento (25%) sobre el exceso de cuatro millones (¢4.000.000,00) de utilidades netas anuales. A efectos de lo previsto en este inciso, reglamentariamente podrán establecerse las condiciones que se estimen necesarias para prevenir o corregir el fraccionamiento artificioso de la actividad.
3. Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:
 - a) Por cada hijo el crédito fiscal será de catorce mil setecientos sesenta colones (¢14.760,0) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley.
 - b) Por el cónyuge el crédito fiscal será de veintiún mil ochocientos cuarenta colones (¢21.840,0) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta Ley.

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

El mínimo exento indicado en el artículo 13 de esta Ley y los montos consignados en los numerales 2 y 3 de este artículo serán actualizados anualmente por el Poder Ejecutivo, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

CAPITULO VIII

De la liquidación y el pago

ARTÍCULO 23.- Plazo para presentar declaraciones y cancelar el impuesto.

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

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

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

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

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

Los contribuyentes, afectos al impuesto único sobre las rentas de trabajo dependiente, no estarán obligados a presentar la declaración exigida en este artículo.

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

ARTÍCULO 24.- Liquidación y pago del impuesto.

El impuesto resultante de la liquidación de las declaraciones presentadas en el término deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal respectivo, salvo la situación prevista en el párrafo tercero del artículo 23 de esta Ley.

El impuesto liquidado, así como los recargos, intereses o multas, en el caso de declaraciones presentadas después de las fechas indicadas, deberá pagarse en el Banco Central de Costa Rica, sus agencias o en las tesorerías autorizadas.

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

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

ARTÍCULO 25.- Liquidación y pago del impuesto en caso de cambio de domiciliado a no domiciliado y viceversa.

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

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

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

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

ARTICULO 26.-Pagos parciales del impuesto.

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

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

En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales 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 enero de cada año.

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

- b) Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y setiembre de cada año.

- c) Del impuesto total que se liquide al presentar la declaración jurada, deberán deducirse los pagos parciales que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del período fiscal respectivo. Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período fiscal en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

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

ARTÍCULO 27.- Prescripción de la acreditación.

Cuando se omita la deducción de una retención no definitiva o un pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta en la declaración correspondiente, el contribuyente podrá solicitar la devolución dentro del periodo de prescripción, de conformidad con lo dispuesto por el Código de Normas y Procedimientos

Tributarios, Ley No. 4755, de 29 de abril de 1971, sin perjuicio de las declaraciones rectificativas que pueda presentar.

ARTÍCULO 28.- Deducciones del impuesto.

Del impuesto determinado conforme con lo indicado en el artículo 24 de esta ley, los contribuyentes a que se refiere este título tendrán derecho a deducir:

- a) Los pagos parciales señalados en el Artículo 26 de esta Ley.
- b) Las retenciones practicadas según lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, cuando correspondan.

CAPITULO IX

ARTÍCULO 29.- Certificación de estados contables.

Los declarantes podrán servirse de contadores públicos autorizados para que, de acuerdo con el inciso c) del artículo 7º de la ley N° 1038 del 19 de agosto de 1947 y sus reformas, les certifiquen los estados contables y financieros que deban incluir en la declaración. En la certificación, la firma del contador deberá ir precedida de la razón "Certificado para efectos tributarios".

ARTÍCULO 30.- Validez de las certificaciones y responsabilidad de los Contadores Públicos.

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

ARTÍCULO 31.- Registro de los Contadores Públicos.

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

ARTÍCULO 31 bis.- Libros y otros registros contables.

En el Reglamento de la presente Ley se fijarán los requisitos y las condiciones en cuanto a los libros de contabilidad y otros que deberán llevar los contribuyentes.

También, en cuanto a los sistemas especiales que ellos puedan solicitar.

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

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

Artículo 2.-Refórmese el Título II de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, en la forma que se indica a continuación:

- a) En el artículo 32 elimínese del párrafo primero la frase:“(...) y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales. (...)”, y en su párrafo final elimínese la palabra “(...) Directa (...)”
- b) Adiciónese un inciso a bis) al artículo 32, que se leerá de la siguiente forma:

“(...)”

a bis)Excedentes distribuidos y pagados por las Asociaciones Solidaristas a sus miembros.En caso que una persona deje de ser miembro de la Asociación Solidarista de previo al momento en que la Asociación acuerde la distribución y pago de excedentes, estas rentas tendrán el tratamiento previsto para las rentas del capital mobiliario a que se refiere el Título III de esta Ley.

“(...)”

- c) Adiciónese un inciso a ter) al artículo 32, que se leerá de la siguiente forma:

“(...)”

a ter)Excedentes distribuidos y pagados por las Cooperativas a personas físicas que se encuentren en una relación de dependencia con la cooperativa que los paga.

“(...)”

- d) Modifíquese el inciso c) y adiciónese un nuevo inciso ch), corriendo la numeración de los siguientes, al artículo 33, que en adelante se leerán como sigue:

“Artículo 33.- Escala de tarifas.

(...)”

c)Sobre el exceso de ¢977.000 mensuales y hasta ¢4.000.000 mensuales, se pagará el quince por ciento (15%).

ch)Sobre el exceso de ¢4.000.000 mensuales se pagara el veinte por ciento (20%).

“(...)”

- e) En el penúltimo párrafo del artículo 34, donde dice:“artículo 15 inciso c)”, léase: “artículo 22”.

- f) En el párrafo final del artículo 35, donde dice:“los incisos a) y d)”, léase:“los incisos anteriores”.

- g) Adiciónese un nuevo párrafo tercero al artículo 38 corriendo los restantes, cuyo texto se leerá como sigue:

“(...)”

Tratándose de Asociaciones Solidaristas y Cooperativas deberán retener y enterar al fisco el impuesto resultante de aplicar a los excedentes que paguen o resulten exigibles por el trabajador miembro de estas, la escala de tarifas establecida en este Título, en forma independiente y no acumulativa, sin que se les descuente la parte que, como asalariados, les corresponde disfrutar de la cuota libre prevista en el inciso a) del artículo 33 de esta Ley, la cual para estos efectos podrán disfrutar en su totalidad.

“(...)”

- h) En el artículo 41 donde dice:“artículo 23”, léase:“Capítulo XXV”.

Artículo 3.- Refórmese el Título III de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado iniciará en el artículo 47 y terminará en el artículo 51, para que se lea como sigue:

“TÍTULO III

De las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital

Capítulo XXI

ARTÍCULO 47.- Objeto.

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

ARTÍCULO 47 B.- Hecho Generador.

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

ARTÍCULO 47 C.- Materia imponible.

1- Las rentas del capital se clasifican en:

- a. Rentas del capital inmobiliario.
- b. Rentas del capital mobiliario.

2- Rentas del capital inmobiliario.

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

3- Rentas del capital mobiliario.

a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de este Título:

i. Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios.

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

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

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

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

Para estos efectos se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes mencionados en el artículo 2 de esta ley, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 22 de esta Ley.

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

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

Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley, que no sean sociedades de capital, se aplicarán las siguientes disposiciones:

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

-

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

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

- b) No tendrá la consideración de rentas de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda:
- i. Los intereses o similares obtenidos por el contribuyente por sus ventas a plazo realizadas en desarrollo de su actividad lucrativa.
 - ii. En el caso de las Cooperativas, Asociaciones Solidaristas u otras similares el ciento por ciento (100%) de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios. Para estos efectos en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.

4- Ganancias y pérdidas de capital.

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

- b) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
- i. En los supuestos de localización de derechos.
 - ii. En la distribución de bienes gananciales como consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia, Ley N° 5476, de 21 de diciembre de 1973, y sus reformas.
 - iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía, testamentario o de administración.

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

- c) Se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en las reducciones del capital. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, se considerará renta del capital mobiliario la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente. En caso de que existan utilidades acumuladas, cualquier devolución de capital se imputará primero a éstas, antes que a los aportes originales.
- d) Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad no se considerarán como tales, a los efectos de este Título, cuando lo enajenado constituya una inversión permanente para el transmitente y este sea un contribuyente del artículo 2 de esta Ley, con la excepción de las personas físicas.
- e) No se computarán como pérdidas de capital las siguientes:
- i. Las no justificadas.
 - ii. Las debidas al consumo.
 - iii. Las debidas a donaciones u obsequios.
 - iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

ARTÍCULO 47 D.- Reorganización empresarial.

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

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

ARTÍCULO 48.- Contribuyentes.

Serán contribuyentes todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los Fondos de Inversión, contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley No. 7732, del 17 de diciembre de 1997, y sus reformas; domiciliados en el territorio nacional, que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente Título, durante el período fiscal correspondiente.

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

Tratándose de Fondos de Inversión, deberán cumplir con las mismas obligaciones contables aplicables a los contribuyentes del Título I de esta Ley.

ARTÍCULO 48 B.- Exenciones.

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

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

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

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

4. La distribución de dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, sin perjuicio de la tributación que le pueda corresponder a la posterior enajenación de las mismas de conformidad con lo dispuesto en este Título.
5. Las rentas y ganancias de capital derivadas de las participaciones de los fondos de inversión contemplados en la Ley reguladora del mercado de valores, Ley No. 7732, del 17 de diciembre de 1997, en la parte correspondiente a rentas y ganancias de capital por las que los Fondos de Inversión han tributado.
6. Las subvenciones otorgadas por el Estado y sus instituciones y por organismos internacionales, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación.
7. Las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, en los términos que se establezca en el Reglamento a esta Ley.
8. La ganancia de capital derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujetos a inscripción en un Registro público, con excepción de títulos valores, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa.
9. Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de las leyes No. 7671, de 25 de abril de 1997 y 7970, de 22 de diciembre de 1999 y sus reformas. Para los efectos de este y del anterior inciso, el concepto de Título Valor deberá determinarse conforme a lo dispuesto en el Código de Comercio.

10. Los premios de las loterías nacionales.

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

ARTÍCULO 49.- Renta imponible del capital inmobiliario.

1. La renta imponible del capital inmobiliario será la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles.
2. Se entenderá por renta bruta el importe total de la contraprestación.
3. Para la deducción de gastos el contribuyente aplicará una reducción del quince por ciento 15% del ingreso bruto, sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

ARTÍCULO 49 B.- Renta imponible del capital mobiliario.

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

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

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

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

ARTÍCULO 49 D.- Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de lo siguiente:
 - a) El importe real por el que dicha adquisición se haya efectuado.
 - b) El costo de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses de la financiación ajena, que hayan sido satisfechos por el adquirente.
2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará reglamentariamente con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), atendiendo al año en que se hayan satisfecho, el importe real o las inversiones y mejoras.
3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos referidos en el inciso b) del apartado 1 de este artículo, en cuanto estén a cargo del transmitente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- b) De aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:
 - i. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente de dicho valor. A este valor se le añadirá el importe de las primas de emisión.
 - ii. El valor de cotización de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior.
 - iii. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

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

- c) De la permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:
- i. El valor de mercado del bien o derecho entregado.
 - ii. El valor de mercado del bien o derecho recibido a cambio.

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

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

ARTÍCULO 51.- Tarifa del impuesto.

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

Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley No. 7052 del 13 de noviembre de 1986 y sus reformas, así como los títulos emitidos por las Cooperativas de Ahorro y Crédito, estarán sujetos a una tarifa del 8%.”

Artículo 4.- Refórmese el Título IV de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado iniciará en el artículo 52 y terminará en el artículo 57, para que se lea como sigue:

TITULO IV

Del impuesto sobre las remesas al exterior

CAPITULO XXII

De la materia imponible y del hecho generador

ARTÍCULO 52.-Objeto del impuesto.

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

ARTÍCULO 53.-Hecho generador.

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

CAPITULO XXIII

De los contribuyentes y de la renta imponible

ARTÍCULO 54.-Contribuyentes.

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

ARTÍCULO 55.-Base de la imposición.

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

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

CAPITULO XXIV

De la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago

ARTÍCULO 56.- Tarifas.

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

- a) Por el transporte y las telecomunicaciones se pagará una tarifa del cinco punto cincopor ciento (5.5%).
- b) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).
- c) Por los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, así como por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

ARTÍCULO 57.-Devengo y periodo fiscal.

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

4. Las obligaciones tributarias mencionadas en los numerales anteriores se deberán autoliquidar y pagar, cuando proceda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 F.

Artículo 5.-Adiciónese un “Capítulo XXIV bis” en el Título V de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, que iniciará en el artículo 58 y concluirá en el artículo 60, cuyo texto se leerá como se indica a continuación:

TITULO V

Disposiciones generales

CAPITULO XXIV bis

Disposiciones generales no relacionadas con la administración del impuesto

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

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

ARTÍCULO 59.-Renta de fuente costarricense.

Son rentas de fuente costarricense:

- a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.
- b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.
- c) Las originadas en territorio nacional derivadas de actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; así como las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos -cualquiera que sea la denominación que se les dé-, las pensiones,

jubilaciones y semejantes -cualquiera que sea su origen- que paguen o le sea exigible al Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.

- ch) Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas o les resulte exigible a estos, por servicios prestados en el territorio nacional.
- d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso en el territorio nacional de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.
- e) Las ganancias y pérdidas de capital derivadas de bienes situados, derechos utilizados en territorio nacional gravadas de conformidad con el Título III, que se paguen o resulten exigibles a personas no domiciliadas.

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

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

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

- a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley N° 3530 del 5 de agosto de 1965.
- b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.
- c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.
- ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.
- d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la Costa Rica y los países extranjeros, cuando el servicio que presten las empresas se origine en Costa Rica.
- e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.
- f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

- g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos, ya sean estos analógicos o digitales.
- h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que resulten exigibles o paguen empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero o administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

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

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

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

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

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

6. Las ganancias de capital obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de derechos o participaciones en una entidad, domiciliada o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.
7. Las ganancias de capital obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, domiciliada o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas no situados en territorio nacional.
8. Las ganancias de capital derivadas de la transmisión de bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas, no situados en territorio nacional, cuando su titular sea un contribuyente domiciliado.

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 6.- Refórmese el “Capítulo XXV” en el Título V de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado será del 61 al 62 F, para que se lea como sigue:

CAPITULO XXV

De la Administración, Fiscalización y Autorización

ARTÍCULO 61.-Administración y fiscalización.

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

ARTÍCULO 62.- Retención en la fuente.

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

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

1. Salarios y cualquier otra remuneración que se pague y esté sujeta al impuesto establecido en el artículo 32 de esta Ley.

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

Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 56 de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso.

2. Dietas, provengan o no de una relación laboral dependiente, gratificaciones y otras prestaciones por servicios personales, en ocasión del trabajo en relación de dependencia. En estos casos, si los beneficiarios de tales rentas fueren personas domiciliadas en el país, el pagador deberá retener el quince por ciento (15%) sobre los importes que pague o les resulten exigibles a dichas personas; si los receptores de la renta fueren personas no domiciliadas en Costa Rica, se retendrán las sumas que correspondan, según lo estipulado en el artículo 56 de esta Ley.
3. Estarán sujetas a retención las rentas mencionadas en el 47 C de esta Ley, numerales 2 y 3 literal a) y literal b) subinciso ii), con excepción de los excedentes pagados por las Asociaciones Solidaristas a sus miembros y por las Cooperativas a sus miembros asalariados..

Están obligados a retener los emisores, agentes pagadores, sociedades anónimas y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, les resulten exigibles o paguen intereses o concedan descuentos sobre pagarés y toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en Costa Rica, así como los intermediarios que intervengan o en su defecto quienes efectúan la recompra, respecto de las rentas derivadas de las operaciones de recompra o reporto de valores, en sus diferentes modalidades, sea en una o varias operaciones simultáneas. Asimismo, tratándose de Fondos de Inversión, deberán retener el impuesto correspondiente a las ganancias de capital que no resulten exentas de conformidad con el artículo 48 B inciso 5).

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

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

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

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

No están sujetos a retención los intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, así como otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios, que obtengan los Fondos de Pensión referidos en el artículo 2 de la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas, el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley N.º 7531, de 10 de julio de 1995, y sus reformas o los que se paguen o resulten exigibles entre entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.

Lo dispuesto en este artículo, en particular otras posibles excepciones a la obligación de retener del párrafo 1, se podrán desarrollar reglamentariamente, incluida la posibilidad de fijar condiciones para que las Cooperativas o las Asociaciones Solidaristas se abstengan de realizar la retención o practicarla a un tipo reducido, en aquellos casos en que se pueda acreditar que el perceptor va a quedar en situación acreedora con el fisco.

4. Remesas o créditos a favor de beneficiarios domiciliados en el exterior. En estos casos, el pagador retendrá, como impuesto único y definitivo, una cantidad equivalente a la suma del impuesto que corresponda de acuerdo con lo señalado en el artículo 56 de esta Ley.
5. El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, que paguen rentas a personas físicas o jurídicas con domicilio en el país o les resulte exigibles a éstos, deben retener el dos por ciento (2%) del producto bruto sobre las cantidades mencionadas, aun cuando se trate de pagos a cuenta o adelanto de esas operaciones.

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

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

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

1. Efectuar las retenciones en las fechas en que se realicen los pagos o los créditos cuando resulten exigibles.
2. Depositar el importe de las retenciones practicadas en el Banco Central de Costa Rica, sus agencias, o en las entidades recaudadoras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron.
3. Presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes. El plazo para presentarla será el mismo que tienen para enterar al fisco los valores retenidos o percibidos.
4. En el Reglamento se establecerá, en cada caso, los requisitos que deberán cumplir los agentes de retención o percepción, así como lo relativo a los informes que deberán proporcionar a la Administración Tributaria, y a los comprobantes que deberán entregar a las personas a quienes se les hizo la retención de que se trate.
5. Los requisitos que deberán cumplir y la forma de las retenciones que establece este artículo serán fijados en el Reglamento de esta Ley.

ARTÍCULO 62 C.- Acreditación de las retenciones.

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

ARTÍCULO 62 D.- Responsabilidad por la retención.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en esta Ley para rentas de los Títulos III y IV en que se haya configurado dicha retención como impuesto único y definitivo, y siempre que no proceda según el artículo 1 de esta Ley su inclusión en la declaración ordinaria del impuesto a que hace referencia el artículo 23 de esta Ley, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

Esta declaración deberá presentarse por cada hecho generador del impuesto.

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

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

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

Artículo 7.- Refórmese el inciso g) y el penúltimo párrafo del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, para que se lea como sigue:

“ARTICULO 72.-Requisitos.

(...)

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

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

(...)”

CAPITULO II
REFORMA A LA LEY DE IMPUESTO
GENERAL SOBRE LAS VENTAS,
LEY No. 6826, DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1982, Y
SUS REFORMAS Y LEYES CONEXAS.

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

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

“ARTICULO 1º.- Objeto del Impuesto.

- 1- Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación deservicios realizados en el territorio de la República
2. A efectos de este impuesto se entenderán realizados en el territorio de la República:

- a) Las ventas de bienes en los siguientes casos:
 - i. Cuando los bienes no sean objeto de transporte, si los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio.
 - ii. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, si el transporte se inicia en el referido territorio.
 - iii. Cuando los bienes se importen.
- b) Las prestaciones de servicios en los siguientes casos:
 - i. Cuando los servicios sean prestados por un contribuyente del artículo 4 de esta Ley ubicado en dicho territorio.
 - ii. Cuando el destinatario sea un contribuyente del artículo 4 de esta Ley y esté ubicado en el territorio de la República, con independencia de dónde esté ubicado el prestador y del lugar desde el que se presten los servicios.
 - iii. Los servicios relacionados con bienes inmuebles cuando estén localizados en el citado territorio.
 - iv. Los servicios de transporte en los siguientes casos:
 - a. En transporte terrestre por la parte de trayecto que discorra por el territorio de la República.
 - b. En transporte marítimo y aéreo, cuando se origine en el territorio de la República.
- c) Los siguientes servicios cuando se presten materialmente en el territorio de la República:
 - i. Los relacionados con actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, así como las exposiciones comerciales, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.
 - ii. Servicios de telecomunicaciones, de radio y de televisión, independientemente del medio o plataforma tecnológica por medio del cual se preste dicho servicio.”

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

“ARTICULO 2º.- Hecho Generador.

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

1. Para los fines de esta ley se entiende por venta de bienes:

- a) La transferencia del dominio de bienes.
- b) La importación o internación de bienes en el territorio nacional, con independencia de la habitualidad de la actividad del contribuyente.
- c) La venta en consignación, el apartado de bienes, así como el arrendamiento de bienes con opción de compra cuando esta sea vinculante o, cuando no lo sea, en el momento en que se ejercite la opción.
- ch) El retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente, o su transferencia sin contraprestación a terceros.

- d) El suministro de productos informáticos estandarizados, que se compone del soporte físico y los programas o las informaciones incorporados a dicho suministro.

Se considerarán productos informáticos estandarizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, en forma que puedan ser utilizados, indistintamente, por cualquier consumidor final.

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

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

- a) Los que se deriven de contratos de agencia, de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, que impliquen obligaciones de hacer o de no hacer.
- b) La transmisión de los derechos de llave.
- c) Los préstamos y créditos en dinero.
- d) El uso personal o parafines ajenos a la actividad de servicios, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos del dominio pleno.”

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

“ARTICULO 3º.- Momento en que ocurre el hecho generador.

El hecho generador del impuesto ocurre:

1. En la venta de bienes, en el momento de la facturación o entrega de ellos, el acto que se realice primero.
2. En las importaciones o internaciones de bienes en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. No obstante, cuando un bien desde su entrada al territorio nacional, sea colocado en zonas francas, depósitos temporales o sea vinculado a determinados regímenes aduaneros que se especifiquen reglamentariamente, la importación se producirá cuando salga de las mencionadas áreas y abandone los regímenes indicados para ser introducido en el territorio nacional.
3. En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. No obstante lo anterior, en las prestaciones de servicios que originen pagos anticipados anteriores a o en el curso de éstas, el impuesto se devengará en el momento del cobro del precio por los importes efectivamente percibidos.
4. En el autoconsumo de bienes en la fecha en que los bienes se retiren de la empresa, y en el autoconsumo deservicios en el momento que se efectúen las operaciones gravadas.
5. En las ventas en consignación en el momento de la entrega en consignación y en los apartados de bienes, en el momento en que el bien queda apartado, según sea el caso.
6. En los arrendamientos de bienes con opción de compra vinculante en el momento de la puesta a disposición del bien y cuando la opción no es vinculante en el momento de ejercicio de la opción.”

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

“ARTICULO 4º.- Contribuyentes.

1. Son contribuyentes de este impuesto las personas o entidades que realicen actividades 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, distribución o venta de bienes o prestación de servicios. En todo caso se considerarán contribuyentes de este impuesto, con las salvedades previstas en el artículo 9 de esta Ley, los arrendadores.

Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley.

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

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

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

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

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

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

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

“ARTICULO 9.- Exenciones

Están exentas del pago de este impuesto:

1. Las ventas, así como las importaciones o internaciones, de los artículos definidos en la canasta básica, la cual será establecida mediante decreto ejecutivo emitido por el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica (MIDEPLAN), y será revisada y actualizada cada vez que se publiquen los resultados de una nueva Encuesta nacional de ingresos y gastos de los hogares. Esta canasta se definirá con base en el consumo efectivo de los hogares que se encuentren bajo la línea de pobreza definida por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

2. Los reencauches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente; los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definen, de común acuerdo, el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda.

3. Las medicinas. Se entiende por medicina, toda mercancía utilizada en el diagnóstico, prevención, tratamiento y alivio de las enfermedades o estados físicos anormales o de sus síntomas y en el restablecimiento o modificación de funciones orgánicas del ser humano.

La condición de medicamento será acreditada por el Ministerio de Salud para los efectos pertinentes.

4. Los libros con independencia de su formato. Esta exoneración no será aplicable a los medios electrónicos que permiten el acceso y lectura de libros en soporte diferente del papel.
 5. Las exportaciones de bienes, así como las operaciones relacionadas con éstas; las ventas de bienes a-y entre beneficiarios del Régimen de Zona Franca; la introducción de bienes en depósitos aduaneros o su colocación al amparo de regímenes aduaneros y la reimportación de bienes nacionales que ocurren dentro de los tres años siguientes a su exportación. Igualmente estarán exentos los servicios prestados por contribuyentes de este impuesto cuando se utilicen fuera del ámbito territorial del impuesto así como la prestación de aquellos servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del régimen de Zona Franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen.
 6. Los servicios de transporte terrestre de pasajeros, siempre y cuando cuenten con permiso o concesión otorgada por el Estado, cualquiera que sea su naturaleza o el medio de transporte utilizado. Asimismo, la importación de autobuses o chasis con o sin motor para éstos, requeridos para el transporte colectivo de personas. Esta exoneración también será aplicable a la compraventa de estos bienes, en el tanto los titulares sean concesionarios o permisionarios.
 7. Los préstamos y créditos. .
 8. Los arrendamientos de inmuebles destinados exclusivamente a viviendas, así como los garajes y anexos accesorios a las viviendas y el menaje de casa, arrendado conjuntamente con aquéllos.
 9. El suministro de energía eléctrica residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 250 kw/h; cuando el consumo mensual exceda de los 250 kw/h, el impuesto se aplicará al total de kw/h consumido.
 10. La venta o entrega de agua residencial, siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 40 metros cúbicos; cuando el consumo mensual exceda de los 40 metros cúbicos, el impuesto se aplicará al total de metros cúbicos consumidos. No gozará de esta exención el agua envasada en recipientes de cualquier material.
 11. El autoconsumo de bienes o servicios siempre que no se hubiese reconocido al sujeto pasivo un crédito total o parcial con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes o por la recepción del servicio que sea objeto de dicha operación
 12. En todo caso se estimará que está exenta la importación de bienes o servicios cuya adquisición se encuentra exenta de conformidad con lo dispuesto en este artículo.”
 13. La venta o importación de sillas de ruedas y similares, equipo ortopédico, prótesis en general, así como toda clase de equipos usados por personas con problemas auditivos, el equipo que se emplee en programas de rehabilitación y educación especial, incluidas las ayudas técnicas y servicios de apoyo para personas con discapacidad. ”
6. Modifíquese el Artículo 10 para que se lea como sigue:
- “ARTICULO 10.- Tarifa del impuesto.-** La tarifa del impuesto es del catorce por ciento (14%) para todas las operaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de esta ley”
7. Modifíquese el Artículo 11 para que se lea como sigue:
- “ARTICULO 11.- Base imponible en ventas de bienes.**

En las ventas de bienes el impuesto se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto de los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre

tales bienes, en particular, el impuesto selectivo de consumo, del Impuesto específico sobre las bebidas envasadas sin contenido alcohólico, excepto la leche y los jabones de tocador y del Impuesto Específico sobre las Bebidas Alcohólicas, cuando los bienes de que se trate estén afectos a estos impuestos.

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

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

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

No forman parte de la base imponible:

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

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

1. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
2. Las devoluciones de bienes realizadas según las prácticas comerciales, así como por los bienes entregados en consignación y no vendidos.
3. Cuando, por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la fórmula de cálculo de la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las ventas de bienes en las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los contribuyentes aplicar correctamente el tributo.

Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes en el mercado de los respectivos productos.”

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

“ARTICULO 14.- Determinación del impuesto.

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

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

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

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

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

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

“ARTICULO 16.-Plazo y formas de aplicar el crédito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A estos efectos el Ministerio de Hacienda estará autorizado para devolver hasta un punto porcentual de la alícuota del tributo, a consumidores finales, conforme a rangos de actividad y tipos de comercio en aras de establecer controles para mejorar la gestión y fiscalización del

tributo. Para estos efectos deberá realizar estudios de costo beneficio o similares que justifique la aplicación de este esquema de devolución para actividades económicas específicas. Igualmente podrá establecer planes de incentivo por premios. Los fondos para el pago de premios, logística, publicidad, organización y otros, no excederán del cinco por ciento (5%) del monto anual presupuestado por concepto de la recaudación de los Impuestos General sobre las Ventas y Selectivo de Consumo. Estos gastos deberán incorporarse en la Ley General de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República.”

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

“ARTICULO 28.- Requisitos.

(...)

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

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

1. Modifíquese los Artículos 5, 8, 15 bis y 29, para que donde dice “mercancías”, se lea “bienes”.
2. Modifíquese los Artículos 7, 13 y 19, para que donde dice “mercancías”, “las mercancías”, “las mercancías sobre las” o “las mercancías respectivas”, se lea “bienes”, “los bienes”, “los bienes sobre los” o “los bienes respectivos”.

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

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

“ARTICULO 9 bis.-No sujeción.

No estarán sujetas al impuesto:

- 1) Los traspasos de bienes inmuebles y muebles registrales gravados con impuesto a la transferencia (Ley No. 7088).
- 2) La transmisión de la totalidad del patrimonio o una o varias líneas de negocio del contribuyente, en casos de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios o en activos, fusiones, escisiones, compra del establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos y otros, cuando el adquirente continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente.

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

- 3) El suministro de muestras gratuitas de bienes sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades.
Se entenderá por muestras de bienes los artículos representativos de una categoría de tales bienes que, por su modo de presentación o cantidad, solo pueda utilizarse con fines de promoción.
- 4) Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades.
- 5) El suministro de impresos u objetos de carácter publicitario, sin que medie contraprestación.

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

- 6) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus asociados de trabajo.
 - 7) El suministro de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
En todo caso, se consideran incluidos en los supuestos de este inciso, los servicios de salud y educación realizados por los entes públicos.
 - 8) El suministro de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de las normas jurídicas o los convenios colectivos.
 - 9) La entrega de dinero a título de contraprestación o pago.
 - 10) La venta de combustibles a los que se les aplica el capítulo I de la Ley de simplificación y eficiencia tributarias, Ley N.º 8114, de 4 de julio de 2001; las materias primas e insumos utilizados en los procesos de refinación y fabricación, incluso la mezcla y el combustible consumido en el proceso productivo para la obtención de los productos listos para la venta que expende la Refinadora Costarricense de Petróleo”
2. Adiciónese un Artículo 10 bis para que se lea como sigue:
“**ARTICULO 10 bis. Tarifa Reducida.** Los servicios de salud y educación estarán sujetos a una tarifa reducida del dos por ciento (2%).
”
3. Adiciónese un párrafo segundo al Artículo 12, cuyo texto se leerá como sigue:
“**ARTICULO 12.-Base imponible en la prestación de servicios.**
(...)
En el caso de los préstamos y créditos la base imponible será el valor de los intereses; tratándose de juegos de azar, será el valor de lo apostado y en los casinos, será el valor de las fichas compradas.”
4. Adiciónese un Artículo 13 bis, cuyo texto se leerá como sigue:
“**ARTICULO 13 bis.-Base imponible en operaciones en moneda distinta al Colón.**
En las operaciones cuya contraprestación se haya fijado en moneda o divisa distintas del colón, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central de Costa Rica, que esté vigente en el momento en que se produce el respectivo hecho generador.”
5. Adiciónese los Artículos 14 A, 14 B, 14 C, 14 D, 14 E, 14 F, 14 G, 14 H, 14 I, cuyo texto se leerá como sigue:
“**ARTICULO 14 A.-** Requisitos subjetivos del crédito fiscal.
Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, podrán hacer uso del crédito fiscal los contribuyentes que hayan iniciado actividades sujetas a este impuesto.
No obstante, el impuesto pagado con anterioridad al inicio de la actividad sujeta, conforme a las disposiciones de esta ley, dará derecho a crédito fiscal siempre que proceda de operaciones que sean necesarias para al ejercicio de la actividad y se inicie efectivamente la misma.
ARTICULO 14 B.- Limitaciones del crédito fiscal.
1. Los contribuyentes no tendrán crédito fiscal por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no estén vinculadas, directa y exclusivamente, a su actividad.

2. No se entenderán vinculadas directa y exclusivamente a la actividad, entre otros:
 - a) Los bienes o servicios que se utilicen alternativa o simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas.
 - b) Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad.
 - c) Los bienes y derechos que no se integren en el patrimonio de la actividad.

ARTICULO 14 C.- Exclusiones y restricciones del crédito fiscal.

1. No procederá el crédito fiscal en cuantía superior a la que legalmente corresponda, ni antes del momento en que ocurra el hecho generador.
2. No darán derecho a crédito fiscal la adquisición de los bienes y servicios que se indican a continuación y los accesorios o complementarios a los mismos, salvo que sean objeto de venta o alquiler por contribuyentes dedicados con habitualidad a tales operaciones o que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta:
 - a) Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
 - b) Los alimentos, bebidas y tabaco.
 - c) Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
 - d) Los servicios de desplazamiento o viajes, hotelería y alimentación.
 - e) Los vehículos cuya placa no tenga clasificación especial, así como la cesión de uso de estos por cualquier título. En estos casos se concederá crédito por el 50% del impuesto pagado.

ARTICULO 14 D.- Requisitos formales del crédito fiscal.

1. No procede el derecho a crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o servicios, cuando las compras no estén debidamente documentadas o el documento no cumpla los requisitos reglamentarios.
2. Sólo tendrán crédito fiscal los contribuyentes que estén en posesión de la documentación que respalde su derecho.
A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del crédito fiscal:
 - a) La factura original expedida por quien realice la venta o preste el servicio o los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, así como, tratándose de descuentos, los documentos expedidos por el contribuyente, en las condiciones que se determine reglamentariamente.
 - b) En el caso de las importaciones, el documento en el que conste el impuesto pagado.
 - c) En el caso de recaudación del impuesto a nivel de fábrica, mayorista o Aduana, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley, el contribuyente podrá aplicar como crédito el factor que determine la Administración sobre el valor de la factura o documento equivalente que se emita en la adquisición.
3. Los documentos anteriores que no cumplan los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no serán válidos para respaldar el crédito fiscal, salvo que los defectos sean subsanados previo al inicio de cualquier actuación fiscalizadora.
4. No será admisible el crédito fiscal en cuantía superior al impuesto expresa y separadamente consignado según el documento justificativo del crédito fiscal que haya sido pagado.
5. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes tendrá crédito fiscal en la parte proporcional correspondiente, siempre que en

ARTICULO 14 E.- Operaciones que dan derecho a crédito fiscal.

Como regla general sólo da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas al impuesto. También tendrán derecho al crédito fiscal, los contribuyentes que hayan realizado operaciones con instituciones del Estado, en virtud de la inmunidad fiscal, o con entes públicos o privados que por disposición en leyes especiales gocen de exención de este tributo, cuando tales operaciones hubieran estado de otro modo sujetas y no exentas.

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

ARTICULO 14 F.- Realización de operaciones con y sin derecho a crédito fiscal.

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

- a) El crédito procedente de la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones con derecho a crédito fiscal se utilizará en un 100% contra el débito fiscal del período;
- b) El impuesto procedente de la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones sin derecho a crédito no concede derecho a crédito fiscal, constituyendo un costo o gasto; y,
- c) En aquellos casos que no pueda identificarse, para un determinado impuesto pagado, si el bien o el servicio adquirido ha sido utilizado exclusivamente en operaciones con derecho al crédito fiscal o en operaciones sin derecho a crédito fiscal, el contribuyente únicamente tendrá derecho al crédito fiscal en la proporción correspondiente a las operaciones con derecho a crédito del período sobre el total de operaciones. El resto del impuesto pagado o por pagar constituirá un costo o gasto.

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

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

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

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

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

ARTICULO 14 H.- Aplicación de la proporción de crédito fiscal

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

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

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

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

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

ARTICULO 14 I.- Crédito fiscal por bienes de capital.

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

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

ARTICULO 14 J.- Crédito fiscal en operaciones sujetas a tarifa reducida. En el caso de las operaciones sujetas al tipo reducido a que se refiere el Artículo 10 bis, el crédito fiscal será el que resulte de aplicar el tipo reducido a la base imponible del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones sujetas al tipo reducido.

Cuando se trate de bienes o servicios utilizados indistintamente en operaciones con derecho a crédito fiscal pleno y en otras operaciones, se seguirán las reglas del artículo 14 F para determinar la parte de impuesto que ha sido pagada pero a la que se le aplican las limitaciones del párrafo anterior.”

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

“Capítulo V bis

Régimen especial de bienes usados.

Artículo 17 bis.- Régimen especial de bienes usados.

1. Se establece un régimen especial para los contribuyentes revendedores de bienes usados.
2. Los contribuyentes que deseen acogerse a este régimen deberán comunicárselo a la Administración Tributaria con carácter previo al comienzo del periodo fiscal al que vaya a resultar aplicable. La opción deberá mantenerse por un periodo mínimo de 2 años calendario, cualquiera que sea la modalidad elegida.
3. Los contribuyentes por este régimen especial deberán aplicar las siguientes disposiciones:
 - a. Si adquirieron un bien de un contribuyente que tuvo derecho al crédito por la totalidad del Impuesto general sobre las ventas que él pagó en su adquisición, o si lo importaron o internaron, deberán aplicar a este bien las reglas generales del impuesto contenidas en esta Ley, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) siguiente.
 - b. Si adquirieron un bien de quien no fuera contribuyente o de un contribuyente que no tuvo derecho al crédito por la totalidad del impuesto que él pagó en su adquisición, deberán cobrar al adquirente el Impuesto general sobre las ventas sobre la diferencia entre el precio de venta y el de compra del mencionado bien, determinada de la forma siguiente, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) siguiente:
 - i. El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.
 - ii. El precio de compra estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que en su caso grave esta operación.
 - c. Los contribuyentes podrán acogerse a la siguiente modalidad especial, en forma alternativa a lo previsto en los subincisos a) y b) anteriores. Por esta modalidad deberán cobrar este impuesto en cada operación sobre una base imponible determinada de la forma siguiente:
 - i. El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el Impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.
 - ii. Se dividirá por: 2,25 si se trata de reventa de ropa usada; 1,8 si se trata de repuestos de vehículos y 1,25 en los demás casos.
 - iii. El resultado obtenido se restará del valor de venta y sobre esta diferencia se cobrará el impuesto general sobre las ventas.”

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

1. Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Inmuebles, Ley No. 6999 de 3 de setiembre de 1985 y sus reformas, para que se incremente la tarifa del impuesto en uno punto cinco (1,5) puntos porcentuales, con excepción de las viviendas cuyo valor sea igual o inferior a 160 salarios base de acuerdo con las normas de valoración establecidas en la Ley de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Ley No. 7509 del 9 de mayo de 1995 y sus reformas, que a su vez constituyan bien único para la persona física adquirente, quienes estarán sujetos al tratamiento fiscal vigente a la entrada en vigencia de esta Ley.

Para efectos de este artículo el concepto de salario base debe entenderse como el contenido en el artículo 2 de la Ley No. 7337.”

2. El inciso a) del impuesto establecido en el artículo 13 de la Ley 7088 de 30 de noviembre de 1988 para que donde dice: “(...) dos y medio por ciento (2,5%).” se lea “(...) tres por ciento (3%).”
3. La tarifa del impuesto selectivo de consumo aplicable a los vehículos automotores se incrementa en diez puntos porcentuales por cada partida arancelaria.
4. Modifíquese el párrafo primero del artículo 4 de la Ley Orgánica del Sistema Bancario Nacional, Ley No. 1644 de 26 de setiembre de 1953 y sus reformas, cuyo texto se leerá como sigue:

“Artículo 4.- Los bancos comerciales del Estado y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal contarán con la garantía y la más completa cooperación del Estado y de todas sus dependencias e instituciones. La garantía estatal establecida en este artículo no será aplicable a los instrumentos financieros subordinados o préstamos subordinados que emitan o contraten los bancos comerciales del Estado o el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, tampoco a las obligaciones o los derechos que de ellos emanen. Los instrumentos financieros subordinados o los préstamos subordinados, así como las obligaciones y los derechos que de ellos emanen solo podrán ser adquiridos o contratados por bancos multilaterales de desarrollo o por organismos bilaterales de desarrollo.
(...)”

5. Elimínese del artículo 47 de la Ley Orgánica del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Ley No. 4351 de 11 de julio de 1969 y sus reformas, la frase “(...) a excepción del artículo 4 (...)”.
6. Modifíquese el inciso d) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, Ley N° 7210 de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, el cual se leerá así:

“Artículo 20.- (...)

d) Exención, por un período de diez años a partir de la iniciación de las operaciones, del pago de impuestos sobre el capital y el activo neto y del impuesto de traspaso de bienes inmuebles. Las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca estarán sujetas al impuesto sobre bienes inmuebles, sujeto a un límite máximo anual de US\$ 100.000 en cuanto al monto del impuesto por pagar.

El Concejo Municipal respectivo estará autorizado para aprobar una exoneración o una reducción general en la tarifa del impuesto sobre bienes inmuebles aplicable solamente a las empresas acogidas al régimen que se instalen en su Cantón.”

7. Adiciónese un nuevo artículo 81 Bis a la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica, Ley N.º 7558, del 3 de noviembre de 1995, cuyo texto se leerá como sigue:

“Artículo 81 bis.-Recargo sobre capitales de corto plazo.

La Junta Directiva del Banco Central de Costa Rica podrá establecer recargos sobre los capitales provenientes de exterior cuya permanencia en el país sea menor a un año, y podrá discriminar en la tasa impuesta conforme al plazo de permanencia, dicha tasa no podrá ser mayor del 3% anual.

Esta medida se aplicará sin menoscabo de los requerimientos de encaje mínimo legal, las reservas de liquidez y la demás normativa establecida en esta ley.”

ARTÍCULO 11.- 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 al equivalente a 57 salarios base, deberán pagar una tarifa adicional del cincuenta por ciento (50%) de la tarifa establecida en el artículo 9 de la Ley N° 7088, de 30 de noviembre de 1987, y sus reformas, cuyo producto 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.

Cuando se trate de vehículos que se inscriban en el Registro Nacional durante el año de entrada en vigencia de esta Ley, la base de cálculo será el valor tributario para el cobro del impuesto sobre la propiedad de vehículos para ese período y se aplicará proporcionalmente al tiempo que falte entre la fecha de la solicitud de inscripción y el 31 de diciembre del año respectivo. 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 del propietario, una carga real que pesa con preferencia sobre cualesquiera otros gravámenes sobre el vehículo afectado.

Para efectos de este artículo el concepto de salario base debe entenderse como el contenido en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

CAPITULO III

DISPOSICIONES FINALES Y DEROGATORIAS

Artículo 12.-El Poder Ejecutivo deberá reglamentar la presente ley en el plazo de seis meses a partir de su entrada en vigencia.

Artículo 13.-Deróguese las disposiciones que se indica a continuación:

1. Ley de impuesto sobre la renta, Ley No. 7092, de 21 de abril de 1988 y sus reformas: artículos 61 bis, 63, 78, 81, así como el “Capítulo XXVIII” cuyo articulado va del 65 al 70.
2. Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, Ley No. 7732, del 17 de diciembre de 1997.
3. Artículo 46 de la Ley Reguladora del Mercado de Seguros, Ley No. 8653, del 22 de julio de 2008.

La Ley de Sujeción de Instituciones Estatales al Pago de Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7722, del 9 de diciembre de 1997.

4. Los incentivos previstos en los incisos f) y g) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, Ley N.º 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas cesarán automáticamente y dejarán de otorgarse a las nuevas empresas que accedan al Régimen de Zonas Francas a partir del 1 de enero de 2015, únicamente en lo que se refiere a la distribución de dividendos.

- Lo dispuesto en el párrafo anterior es sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de los acuerdos ejecutivos de otorgamiento del Régimen de Zonas Francas.
5. Deróguense los siguientes artículos, párrafos o frases, de la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas según se indica a continuación:
 - a) En el Artículo 5 la frase:“(...) sobre la existencia de mercancías que mantenga en inventario (...)”.
 - b) El artículo 7.
 - c) En el Artículo 8, incluido el encabezado, las frases:“(...) y los declarantes (...)” y “(...) y declarante (...)” respectivamente.
 - d) El párrafo segundo del artículo 10.
 - e) El párrafo primero del artículo 19.
 - f) El artículo 20 bis.
 6. Con excepción de las exoneraciones previstas en la Ley del Régimen de Zonas Francas, Ley 7210 y sus reformas, deróguense, a partir de la entrada en vigencia de esta Ley, todas las no sujeciones o exenciones existentes contenidas en leyes especiales y no contenidas en convenios internacionales o contratos de préstamo internacional, en relación con la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley No. 6826, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

CAPITULO IV
DISPOSICIONES TRANSITORIAS RELACIONADAS
CON LAS MODIFICACIONES A LA
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
LEY No. 7092 DE 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS

TRANSITORIO I.-

Los beneficiarios de los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal, No.7575, del 13 de febrero de 1996, que, a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por esta Ley a la Ley de Impuesto sobre la renta, Ley No. 7092 de 21 de abril de 1988, se encuentren amparados a un contrato administrativo con el Estado o sus instituciones, sujeto a un plazo de vigencia expresamente establecido en él, mantendrán dicho incentivo por la vigencia del contrato respectivo.

TRANSITORIO II.-

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

TRANSITORIO III.-

Los contribuyentes domiciliados en Costa Ricaque, con anterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley, hayan adquirido instrumentos financieros gravados con el impuesto establecido en el artículo 23 inciso c) de la Ley 7092de 21 de abril de 1988 y sus reformas o tengan obligaciones contractuales con bancos en el exterior o con las entidades financieras de éstos, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías, continuarán teniendo el tratamiento tributario vigente al momento de realizar la

respectiva inversión o adquirir la obligación contractual por un plazo de seis meses contado a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta Ley, luego del cual estarán sujetos a las modificaciones al Impuesto sobre la Renta contenidas en la presente Ley.

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

TRANSITORIO IV.-

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

CAPITULO V DISPOSICIONES TRANSITORIAS RELACIONADAS CON LAS MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS

LEY No. 6826, DE 8 DE NOVIEMBRE DE 1982 Y SUS REFORMAS

TRANSITORIO V.-Para efectos de las modificaciones introducidas por esta Ley a la Ley de impuesto general sobre las ventas, Ley No. 6826, de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, se entenderán gravados los servicios prestados con posterioridad a la entrada en vigencia de esta Ley, aún cuando el acto, convenio o contrato que los origina se hubiere suscrito con anterioridad. En este caso, el impuesto recaerá solamente sobre la porción del servicio que reste por prestar y sobre el monto de la contraprestación o pago correspondiente a este.

TRANSITORIO VI.-Tratándose de créditos al Impuesto general sobre las ventas, los contribuyentes deberán de utilizar las reglas de deducción vigentes al momento de compra o adquisición de los respectivos bienes o servicios.

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

TRANSITORIO VII.-Para efectos de aplicar lo dispuesto en los nuevos artículos 14 F, 14 G y 14 H de la Ley de Impuesto general sobre las ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, los contribuyentes que realicen operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, de conformidad con las reformas introducidas en esta Ley, deberán utilizar, para efectos de cálculo de la proporción provisional aplicable para el periodo comprendido entre la entrada en vigencia de esta Ley y el 31 de diciembre de 2011, la información correspondiente a las operaciones del año 2010, como si las operaciones se hubiesen encontrado sujetas a las nuevas disposiciones contenidas en esta Ley.

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

TRANSITORIO VIII.-La Administración Tributaria está facultada para continuar otorgando órdenes especiales a fin de que los declarantes o contribuyentes, puedan efectuar adquisiciones de bienes y servicios sin el pago previo del Impuesto General sobre las ventas, cuando realicen operaciones de las mencionadas en los párrafos segundo y tercero del artículo 14-E, en una cuantía superior al 75% del total de sus operaciones con derecho a crédito de acuerdo con el artículo 14-G. En el momento en que entre en funcionamiento el mecanismo de devolución expedita a que se refiere el párrafo final del artículo 16, deberán dejar de otorgarse este tipo de autorizaciones.

TRANSITORIO IX.- Mientras se define la nueva Canasta Básica contemplada en el inciso 1) del artículo 9 de la Ley Impuesto General sobre las Ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, estará vigente la Canasta Básica que se establece de seguido:

Alimentos

• **Aceites y grasas**

1. Manteca vegetal (todo uso)
2. Aceite de soya
3. Margarina normal o suave con sal
4. Aceite de palma africana
5. Aceite de girasol
6. Mantequilla
7. Aceite de maíz
8. Manteca de cerdo

• **Azúcar y golosinas**

9. Azúcar regular
10. Dulce tapa y productos similares derivados de la caña de azúcar
11. Azúcar refinado

• **Carnes**

12. Bistec de res
13. Pollo entero
14. Salchichón
15. Posta de cerdo, Lomito y chicharrón
16. Mortadela
17. Menudos de pollo o viseras de pollo
18. Carne molida de res
19. Costilla de res
20. Posta de res
21. Trocitos de pollo
22. Posta y hueso de res, osobuko, carne para sopa
23. Alas de pollo
24. Muslo de pollo con piel
25. Pechuga de pollo con piel entera y fresca
26. Chorizo
27. Chuleta de cerdo (corriente)
28. Salchichas
29. Mondongo
30. Hígado de res
31. Tocino

32. Pezuña de cerdo, rabo, cabeza y orejas
33. Costilla de cerdo
34. Muslo de pollo deshuesado
35. Pechuga de pollo sin piel
36. Vísceras de res (bofe, corazón, morcilla, riñones, etc.)
37. Pechuga de pollo deshuesada o molida de pollo
38. Paté

- **Frutas**

39. Plátano maduro
40. Banano o guineo maduro
41. Piña
42. Naranja dulce
43. Sandía
44. Mango
45. Pejibaye
46. Limón ácido criollo
47. Manga
48. Melón
49. Fresa o frambuesa o frutilla
50. Mora o zarzamora
51. Jocote
52. Tamarindo
53. Pipas o coco tierno
54. Guineo
55. Caña de azúcar
56. Carambola
57. Mandarina

- **Hortalizas, leguminosas y tubérculos**

58. Frijoles negros
59. Tomate
60. Papa
61. Frijoles rojos
62. Cebolla
63. Repollo verde o morado
64. Frijoles tiernos o nacidos
65. Chile dulce o pimiento
66. Culantro castilla
67. Yuca
68. Chayote o Ayote tierno
69. Vainica
70. Ajo
71. Zanahoria
72. Apio fresco
73. Pepino
74. Ayote o zapallo amarillo
75. Lechuga criolla

76. Coliflor cruda
77. Lechuga americana
78. Remolacha
79. Habas secas
80. Brócoli
81. Tiquisque
82. Camote
83. Ñampí
84. Culantro coyote
85. Lentejas
86. Palmito
87. Ñame
88. Rábano
89. Espinaca

- **Pan y cereales**

90. Arroz entero clasificado
91. Pan baguette y pan salado corriente
92. Pan blanco manita (pan francés)
93. Harina de maíz (masa)
94. Arroz corriente
95. Pan dulce o casero sin relleno
96. Espagueti
97. Harina de trigo (corriente)
98. Avena
99. Tortilla de maíz
100. Maíz desgranado
101. Caracoles, caracolitos, tornillitos, coditos, similares
102. Bizcochos, rosquillas, palitos salados de harina o queso
103. Fécula de maíz (maicena)
104. Chop Suey
105. Tamal de maíz, maicena, asado, elote o pan de elote
106. Arroz precocido
107. Maíz cascado
108. Canelones
109. Pan cuadrado (blanco)

- **Pescado**

110. Atúnen aceite
111. Pescado entero
112. Sardinas enlatadas

- **Productos Alimenticios**

113. Café molido, mezcla
114. Consomé (cualquier clase)
115. Sal refinada yodada
116. Sopas y cremas deshidratadas

117. Café molido, puro
118. Cocoa
119. Sirope
120. Vinagre

• **Productos lácteos y huevos**

121. Huevo de gallina
122. Leche semidescremada
123. Leche fresca ó integra líquida
124. Natilla
125. Queso tierno, blanco
126. Leche fórmula maternizada, en polvo
127. Queso semiduro
128. Queso crema (queso para untar)
129. Leche condensada
130. Leche en polvo descremada (blanca)
131. Queso seco rayado (queso molido)
132. Cuajada

Prendas de vestir y calzado

133. Uniforme escolar
134. Calzón plástico
135. Mantillas

Alquiler y servicios de la vivienda

136. Alquiler de la vivienda principal
137. Leña

Artículos para la vivienda y servicio doméstico

138. Detergente en polvo o líquido
139. Jabón para ropa
140. Jabón para platos
141. Candelas
142. Escoba
143. Fósforos
144. Reparación de artefactos eléctricos pequeños para el hogar
145. Servicios de carpintería
146. Servicios de fontanería

Salud

147. Vitaminas y minerales
148. Antibióticos
149. Medicamentos para la Tos
150. Analgésicos comunes
151. Medicamentos para la Presión arterial
152. Ungüentos
153. Antigripales / antihistamínicos
154. Productos homeopáticos

155. Medicamentos para la Gripe
156. Medicamentos para la Diabetes
157. Alcohol
158. Medicamentos para la Inflamación
159. Medicamentos para problemas circulatorios
160. Antiácidos comunes
161. Medicamentos para la asma(jarabes, pastillas, inhaladores)
162. Anti alérgicos
163. Medicamentos contra Parásitos
164. Medicamentos para la Fiebre
165. Medicamentos para la Gastritis
166. Medicamentos para la Migraña
167. Otros productos farmacéuticos
168. Medicamentos contra otras enfermedades
169. Medicamentos para problemas oculares
170. Medicamentos para la Congestión nasal
171. Analgésicos
172. Otros productos médicos
173. Medicamentos para Nervios y depresión
174. Algodón
175. Laxantes comunes
176. Anticonceptivos orales y mecánicos
177. Medicamentos para la Colitis
178. Productos macrobióticos
179. Curita

Transporte

180. Transporte en taxi
181. Transporte interurbano en bus o microbús
182. Transporte urbano en bus
183. Transporte escolar
184. Transporte en tren

Educación

185. Cuaderno (cualquier tipo)
186. Enciclopedia
187. Libro de texto para primaria
188. Lápiz
189. Libro de texto para secundaria
190. Lapicero
191. Matrícula, preescolar, escuela, colegio público
192. Hojas blancas y rayadas
193. Lápices de color
194. Goma
195. Juego de geometría
196. Diccionario
197. Borrador

198. Papel construcción
199. Fólder y carpetas
200. Tajador
201. Tijera
202. Cartucheras
203. Libros no de texto (novelas, libros de oficios, cuentos, poesía, etc.)
204. Marcadores permanentes y para pizarra (pilots)
205. Mapas
206. Regla
207. Plasticina
208. Crayola
209. Libro de texto para preparatoria
210. Flauta dulce
211. Compás
212. Block de hojas
213. Libros de ejercicios
214. Témperas y acuarelas
215. Tiza
216. Libro de texto para universidad

Entretenimiento y Cultura

217. Diarios y periódicos

Bienes y servicios diversos

218. Papel higiénico
219. Jabón de baño
220. Pasta de dientes
221. Pañal desechable
222. Corte de cabello de hombre
223. Corte de cabello de mujer
224. Cepillo de dientes
225. Corte de cabello para niño
226. Toalla sanitaria y tampones
227. Pago por licencia de conducir
228. Corte de cabello de niña
229. Teñido de cabello
230. Reparación de bicicletas
231. Reparación de motocicletas
232. Jardinería
233. Ataúdes

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

La reforma del inciso d) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, Ley N°. 7210 de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, contemplada en el Artículo 10 de esta Ley, entrará a regir a partir del 1 de enero de 2015.

Dado en la Presidencia de la República, San José a los 27 días del mes de setiembre del dos mil once.

Laura Chinchilla Miranda

FERNANDO HERRERO ACOSTA
MINISTRO DE HACIENDA

CARLOS RICARDO BENAVIDES
MINISTRO DE LA PRESIDENCIA