

## **PROYECTO DE LEY**

### **RENTA GLOBAL DUAL**

#### **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

**EXPEDIENTE N.º \_\_\_\_\_**

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Costa Rica, desde el año 2000 hasta el año 2018, ha realizado esfuerzos orientados a migrar de la renta cedular que ha caracterizado el modelo de imposición costarricense hacia un modelo de corte global que permita una mayor progresividad. El resultado se traduce en la aprobación, en diciembre de 2018, de la Ley 9635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas que reformó de manera importante la Ley del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, para lograr mejores resultados en materia de progresividad es que se requiere que el país cuente con un diseño ajustado en materia de renta. Dentro de los acuerdos del Diálogo Multisectorial, promovido por la presidencia de la República y realizado entre octubre y noviembre de 2020, en dónde se logra un consenso sobre la importancia de contar con un sistema de “renta global” para Costa Rica, basado en el individuo, que homologue el tratamiento de las rentas del trabajo en relación de dependencia y las rentas de las personas físicas con actividad lucrativa, a las que se le aplica una escala de tarifas progresiva, manteniendo, por su parte, las rentas del capital con una tarifa proporcional.

Este sistema progresivo, es decir, una renta basada en el individuo, homologando el tratamiento de las rentas del salario y las rentas de personas físicas con actividad lucrativa, suma de manera significativa en la hoja de ruta que se ha trazado el país para retornar a una senda de sostenibilidad fiscal en el menor tiempo posible.

Particularmente, un modelo de imposición sobre la **renta de corte cedular** es aquel en el que las distintas fuentes de ingresos o rentas se encuentran sujetas a una variedad de impuestos que las gravan a tasas diferentes, es decir, se trata de un sistema que se caracteriza por establecer distintos tratamientos según el tipo de ingreso que obtengan los contribuyentes; mientras que un **sistema de impuesto sobre la renta global**, se define como aquel que incorpora todas las rentas del contribuyente, independientemente de su origen (trabajo, capital o actividad empresarial), para determinar la base imponible a la que se aplica una escala progresiva de tarifas, con lo que a su vez homologa las tasas impositivas aplicables a los distintos orígenes de renta de la persona.

Un **sistema** de imposición sobre la **renta dual** tiene características compartidas entre un sistema cedular y uno global, en el que las rentas de la persona física con actividad lucrativa se integran con las rentas de la persona física en relación de dependencia, otorgándoles un mismo tratamiento de tipo global, sumando los ingresos, aplicando las deducciones y llegando a una base imponible a la que se le aplica la tarifa progresiva; mientras que las rentas del capital se gravan, por lo general, en la fuente, con una tarifa única.

La ley 9635 contempla, para el impuesto sobre la renta, varias reglas anti elusivas y de limitación de gastos financieros. Adicionalmente, introduce una cédula nueva mediante la cual se gravan las ganancias y pérdidas de capital como un impuesto único y definitivo, en complemento con un elemento de globalización por afectación que permite incorporar dentro de las mismas rentas ordinarias del contribuyente, las rentas pasivas generadas por éste, siempre y cuando provengan de bienes afectos a la actividad económica principal del contribuyente.

El sistema de renta dual ha sido implementado en varios países como Dinamarca, Noruega, Suecia, Holanda, España y Uruguay. Su esquema mixto, orientado a la igualdad en el tratamiento de rentas activas de la persona (a las que se les aplica una misma escala progresiva) y a la proporcionalidad en el tratamiento de las rentas de capital, mejora la equidad en la imposición sobre la renta según los ingresos obtenidos, logrando mejor progresividad en relación con el modelo de renta cedular.

En consecuencia, el diseño de un sistema tributario dual, facilita el cumplimiento de las obligaciones, permite una administración más eficiente y disminuye posibilidades de arbitraje de parte de los contribuyentes, los cuales verán menos atractivo tratar de disfrazar sus fuentes de ingreso en busca de un tratamiento más favorable.

El presente proyecto de ley propone el establecimiento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de forma tal que sea un tributo de carácter personal y directo, y que gravará, según los principios de igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Asimismo, establece un tributo directo y global, que grava la renta de las personas jurídicas y de los entes colectivos sin personalidad jurídica, expresamente indicados en el título correspondiente, que sean residentes en Costa Rica.

Además, dispone que el Impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes personas físicas, jurídicas y demás entidades, no residentes en dicho territorio.

Esta propuesta en particular establece un mínimo no imponible de ₡8.200.000 (alrededor de \$13.000), cifra superior a la aplicada en otros países de la región Latinoamericana, con lo cual mantiene exento del impuesto al 70% de los asalariados del país, sosteniendo así la alta progresividad que caracteriza al impuesto, a la vez que se promueve el espíritu emprendedor para la generación de nuevas alternativas de negocios, al lograr un mejor equilibrio en el tratamiento tributario de las personas físicas.

Se propone una nueva escala progresiva que aplicaría sobre la renta neta de las personas físicas con actividad lucrativa o en relación de dependencia, después de aplicadas las deducciones personales y familiares que establece la Ley. Para determinar este enfoque se planteó un análisis basado en dos indicadores: (i) la progresividad indicada se respalda con el Índice de Gini, el cual arrojó que, con la

implementación de la renta global- dual, la distribución de los ingresos mejora al pasar de 0,492 a 0,480, a causa de una desigualdad en las cuotas de impuestos, recaudando más en los deciles altos y, (ii) la distribución de la carga del impuesto por los deciles de ingresos de los hogares provoca que virtualmente el 100% de la carga recaiga sobre el decil 10, es decir, el grupo de hogares con mayor poder adquisitivo en el país. A su vez, índices como el de progresividad mejoran en 14.5%.

En virtud de lo anterior se somete a conocimiento de los señores diputados y señoras diputadas el siguiente proyecto de ley **“RENTA GLOBAL DUAL”**.

# LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

## DECRETA:

### LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### TÍTULO I

#### IMPUESTO SOBRE RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

##### CAPÍTULO PRELIMINAR

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

##### **Artículo 1.- Naturaleza del impuesto.**

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

##### **Artículo 2.- Objeto del impuesto.**

1. Constituirá el objeto de este impuesto, la renta o ingreso de fuente costarricense, obtenida por el contribuyente durante el periodo fiscal, entendida como la totalidad de sus rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las atribuciones de renta que se establezcan por la ley. Se entenderá por renta o ingresos de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales utilizados o cualquier otro ingreso devengado en el territorio nacional, durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.
2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida esta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta total en la cuantía de las reducciones y deducciones previstas en esta Ley.

3. Asimismo, se considerarán sujetas a tributación en este impuesto, con base en un criterio de residencia y siempre que hayan ingresado al territorio nacional, las siguientes rentas del capital y ganancias patrimoniales:
- a. Los dividendos y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades no residentes, obtenidos por residentes, siempre y cuando provengan de la inversión de bienes o derechos no vinculados a actividades lucrativas.
  - b. 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 vinculados a actividades lucrativas, satisfechos a residentes por personas o entidades no residentes en el país.
  - c. Las regalías satisfechas a contribuyentes residentes por personas o entidades no residentes, con independencia de su lugar de utilización, siempre y cuando provengan de bienes o derechos no vinculados a actividades lucrativas.
  - d. Las rentas derivadas de bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas, situados fuera del territorio nacional, cuando sean obtenidas por un contribuyente residente. En este caso se entenderá como no vinculada, la renta proveniente del arrendamiento de un bien inmueble cuando para su administración no se cuente con al menos un empleado formalmente contratado, conforme se defina en el reglamento.
  - e. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes residentes, cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades no residentes, 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 residentes, sólo se considerarán de fuente costarricense las ganancias patrimoniales 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 residentes, antes de la enajenación.

- f. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes residentes, derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.
- g. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.
- h. Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas, no situados en territorio nacional, cuando su titular sea un contribuyente residente.

Las rentas y las ganancias patrimoniales 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 cualquiera de las entidades financieras reguladas por entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica o de cualquier otra forma ingresen a territorio nacional.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente transfiera fondos desde el exterior a cualquiera de las entidades financieras reguladas por entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica o los ingrese de cualquier otra forma a territorio nacional, se presumirá que estos fondos

transferidos provienen de las rentas o ganancias patrimoniales precitadas, salvo que el contribuyente pruebe un origen distinto.

A los efectos de lo dispuesto en el presente inciso los residentes fiscales en territorio nacional podrán registrar ante la Administración Tributaria el valor de sus activos e inversiones financieras poseídas en el exterior y pagarán el impuesto correspondiente a las rentas establecidas en este inciso, al momento de ingresarlas al país. Una vez registrados oportunamente sus capitales situados en el exterior, podrán ingresarlos libres de impuestos.

Los incrementos de patrimoniales no justificados, 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 esta Ley.

No obstante, no se considerarán de fuente costarricense las rentas de capital establecidas en los numerales a, b y e anteriores, cuando sean obtenidas por contribuyentes sometidos a supervisión de las entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica.

### **Artículo 3.- Ámbito de aplicación.**

El impuesto sobre la renta de las personas físicas se aplicará en todo el territorio costarricense, el cual se entenderá según la definición contenida en el artículo 5 de la Constitución Política.

Lo anterior no excluye que este impuesto aplica también para aquellos casos en los que se da la conexión del elemento subjetivo del hecho generador por residencia, en los términos indicados en el artículo 2 de esta Ley, para las rentas no vinculadas a actividades lucrativas obtenidas fuera del país.

#### **Artículo 4.- Normas internacionales.**

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

#### **Artículo 5.- Definición de “jurisdicciones no cooperantes”.**

Para los efectos de esta Ley se considerará que son jurisdicciones o territorios no cooperantes, los que cumplan al menos dos de los siguientes requisitos:

1. No tengan vigente con Costa Rica un convenio que permita el intercambio de información para fines tributarios o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.
2. Aquellos que no reúnan las condiciones para ser considerados cumplidores o ampliamente cumplidores de los estándares internacionalmente aceptados en materia de transparencia e intercambio de información con fines fiscales por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos -OCDE-.
3. Aquellos cuyas legislaciones mantengan vigente uno o más regímenes preferenciales para fines fiscales, que no cumplan con los estándares internacionales en la materia de conformidad con la calificación efectuada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos -OCDE-.
4. Que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso 1) del artículo 81 de esta ley,
5. No se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando se trate de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Si una jurisdicción de este tipo o una parte de su territorio accede al intercambio efectivo de información previsiblemente pertinente para efectos tributarios con Costa Rica, sin sujeción a secreto bancario o financiero, la administración tributaria podrá levantar la calificación de jurisdicción no cooperante.

Los sujetos a este impuesto y los demás regulados en esta Ley, deberán suministrar información en los términos que se establezcan reglamentariamente, en relación con las operaciones, las situaciones, los cobros y los pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con jurisdicciones o territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, en este impuesto y demás regulados en esta Ley, los gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en jurisdicciones o territorios calificados por la Administración Tributaria como jurisdicciones no cooperantes, o que se paguen por medio de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración

#### **Artículo 6.- Definición de salario base.**

En esta Ley, las referencias a la denominación “salario base” deberán entenderse de acuerdo con el artículo 2 de la Ley N.º 7337, de 5 de mayo de 1993, y sus reformas.

## **CAPÍTULO I**

### **Aspectos materiales, personales y temporales del impuesto**

#### **SECCIÓN I**

##### **Hecho generador y exenciones**

###### **Artículo 7.- Hecho generador.**

Constituirá el hecho generador de este impuesto la obtención de rentas de fuente costarricense por el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en los siguientes apartados.

1. Compondrán la renta del contribuyente:
  - a. Las rentas del trabajo personal dependiente, por jubilación o pensión definidas en esta Ley.
  - b. Las rentas del capital definidas en esta Ley.
  - c. Las rentas de las actividades lucrativas definidas en esta Ley.
  - d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
  - e. Las atribuciones de renta que se establezcan por ley.
2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rentas del trabajo, del capital o de actividades lucrativas.

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

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

3. En relación con las rentas mencionadas en los apartados anteriores, se entenderán generadas en el territorio nacional, las provenientes de servicios utilizados, bienes situados, derechos o capitales utilizados, en este territorio, que se obtengan durante el período fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley. El hecho generador ocurre en el momento de su devengo, salvo las situaciones especiales previstas esta ley.

Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

#### **Artículo 8.- Exenciones.**

Estarán exentas del impuesto las siguientes rentas:

1. Las rentas y las ganancias de capital obtenidas por el Fondo de Capitalización Laboral, establecido en la Ley N.º 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000, asimismo, las rentas y las ganancias de capital obtenidas por los regímenes de pensiones Administrados por la Caja Costarricense del Seguro Social, mantendrán el tratamiento fiscal existente con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
2. Las rentas y ganancias de capital obtenidas por los fondos de pensión y planes de beneficio, establecidos en la Ley 7983, Ley de protección al trabajador, de 16 de febrero de 2000 y sus reformas.
3. Las rentas y las ganancias de capital obtenidas por el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley N.º 7531,

Reforma Integral del Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, de 10 de julio de 1995.

4. La distribución de dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, sin perjuicio de la tributación que le pueda corresponder a la posterior enajenación de estas. .
5. Las utilidades no distribuidas a los socios o partícipes de personas jurídicas, salvo que transcurran 4 periodos desde el momento de su generación sin que hayan sido distribuidas en forma de dividendos o excedentes, o se produzca una disminución de estas utilidades no distribuidas que no se deban a distribución de dividendos o a una capitalización, en cuyo caso se presumirá la existencia de la distribución de dividendos o excedentes, debiéndose pagar el impuesto correspondiente. La presunción y obligación de pago de impuestos no operará en los supuestos en que dentro del plazo previsto las utilidades no distribuidas se utilicen en la inversión en activos de la empresa. Para efectos de llevar el control de lo dispuesto en este inciso, las personas jurídicas deberán contar con los registros contables que al efecto defina la Administración Tributaria.
6. Las rentas y las ganancias patrimoniales derivadas de las participaciones de los fondos de inversión, contemplados en la Ley N.º 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997, en la parte correspondiente a rentas y ganancias patrimoniales por las que los fondos de inversión han tributado.
7. Los intereses generados por saldos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes.
8. Las subvenciones otorgadas por el Estado y sus instituciones y por los organismos internacionales, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación.
9. Las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, cuyo valor no supere los trescientos treinta y tres salarios base.

10. La ganancia de capital derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujetos a inscripción en un registro público, a excepción de títulos valores, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté vinculado a su actividad lucrativa.
11. Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de una ley especial que le autorice para emitir y colocar títulos valores en el mercado internacional. Para los efectos de este y del inciso anterior, el concepto de título valor deberá determinarse conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 7732, Ley reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997 y sus reformas..
12. Las herencias, los legados y las donaciones respecto de sus perceptores y del donante, siempre que las adquisiciones no correspondan a incrementos patrimoniales no justificados en el transmitente.
13. El aguinaldo o decimotercer mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
14. Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.
15. Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios extranjeros perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad, así como las remuneraciones que los organismos internacionales -a los cuales esté adherida Costa Rica- paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.

16. Las subvenciones y subsidios otorgadas por el Estado y sus instituciones y por organismos internacionales, para la preservación del medio ambiente y para el sector agropecuario. Asimismo, los fondos de compensación de precios para productores agropecuarios, para satisfacer necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación, incluso las sumas recibidas por concepto de pensiones de los regímenes de gracia, parálisis cerebral y no contributivo de la CCSS.
17. Las becas públicas y las otorgadas por fundaciones y organismos internacionales y, en general, por entidades de enseñanza superior, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, cuya creación o funcionamiento esté amparado por una ley de la República, o un convenio de sede internacional suscrito por el Gobierno de la República y aprobado por una ley nacional.,
18. Las pensiones alimentarias y las anualidades para alimentación percibidas de los ascendientes o descendientes, del cónyuge, o de la persona conviviente de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable por más de tres años, en caso de separación o divorcio, en virtud de decisión judicial, establecidas de conformidad con el Código de Familia, Ley N.º 5476, de 2 de diciembre de 1973, y sus reformas.
19. Los salarios, honorarios y cualquier otro tipo de rentas del trabajo, provenientes de la prestación de servicios de docencia por extranjeros, a la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, al Centro Agrícola de Investigación y Enseñanza, al Instituto Interamericano para la Agricultura y al Instituto Centroamericano de Administración de Empresas.
20. Las ganancias patrimoniales provenientes de premios de lotería, siempre y cuando el pagador cuente con la autorización legal correspondiente para su operación.

## SECCIÓN II

### Contribuyentes y atribución de rentas

#### Artículo 9.- Contribuyentes.

Serán contribuyentes de este impuesto:

1. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio costarricense.
2. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero, por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 10 de esta Ley.
3. Tratándose de rentas del capital y ganancias o pérdidas de capital, son contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión, contemplados en la Ley N.º 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 1997, así como cualquier otra figura jurídica similar que capte recursos del mercado de valores, que obtengan rentas de las gravadas por esta fuente, durante el periodo fiscal correspondiente, salvo que deban tributar de conformidad con lo dispuesto en el impuesto a sociedades de esta ley o el impuesto de renta a no residentes.

Tratándose de fondos de inversión, deberán cumplir las mismas obligaciones contables aplicables a los contribuyentes del impuesto a sociedades.

#### Artículo 10.- Residencia habitual en territorio costarricense.

1. El contribuyente tendrá su residencia habitual en territorio costarricense, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
  - a. Permanezca en territorio costarricense más de ciento ochenta y tres días, durante el año calendario. Para determinar este período de permanencia en el territorio de Costa Rica, se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las

autoridades fiscales de ese país. En el supuesto de jurisdicciones o territorios de los calificados como jurisdicciones no cooperantes conformidad con el artículo 5 de esta Ley, la administración tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en esas jurisdicciones o territorios durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

- b. Que se ubique en Costa Rica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.
  - c. Salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país, se presumirá que tiene su residencia habitual en territorio costarricense, cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en Costa Rica el cónyuge no separado legalmente, o la persona conviviente de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable por más de tres años, o los hijos menores de edad que dependan de aquel.
2. Se considerarán contribuyentes, las personas de nacionalidad costarricense, su cónyuge no separado legalmente, el o la conviviente de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable por más de tres años, y los hijos menores de edad que tengan su residencia habitual en el extranjero, por alguna de las siguientes condiciones:
- a. Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendidos tanto el jefe de la misión, como los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.
  - b. Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendidos tanto el jefe de tales oficinas como el funcionario o el personal de servicio adscrito a ellas, con excepción de los vicecónsules honorarios o los agentes consulares honorarios y del personal dependiente de estos vicecónsules.
  - c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense, como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

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

No será de aplicación lo dispuesto en los incisos anteriores:

- i. Cuando las personas referidas en los incisos de este apartado tengan su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en los incisos citados.
  - ii. En los casos de cónyuges no separados legalmente y de convivientes de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tengan su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, o la persona conviviente de hecho, el padre o la madre, en las condiciones enumeradas en los incisos de este apartado.
3. No perderán la condición de contribuyentes de este impuesto, las personas físicas de nacionalidad costarricense, que acrediten su nueva residencia fiscal en una jurisdicción o territorio calificado como jurisdicción no cooperante, de conformidad con el artículo 5 de esta Ley. Esta regla se aplicará durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia.
  4. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los de nacionalidad extranjera que tengan su residencia habitual en Costa Rica, cuando tal circunstancia sea consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

#### **Artículo 11.- Régimen de atribución de rentas.**

Se considerarán rentas en régimen de atribución, las siguientes:

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, entes colectivos sin personalidad jurídica, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, fideicomisos testamentarios, de titulización y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza y las sucesiones, mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poder comprobarse, fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.
2. También tributarán en el régimen de atribución de rentas las sociedades transparentes referidas en el artículo 62 de esta Ley, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con la participación en el capital social.

El contribuyente podrá optar por no aplicar este régimen de atribución de rentas; pero, en tal situación, el tipo impositivo del impuesto de sociedades será igual al tipo máximo previsto en la escala del impuesto a las personas físicas, vigente en el período fiscal correspondiente. En ese caso, la posterior distribución de dividendos o la ganancia de capital obtenida por la enajenación de acciones por una persona física, no se integrará en la base imponible de este impuesto.

3. Las rentas netas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios, herederos, beneficiarios o partícipes.
4. Se imputarán también los restantes elementos con trascendencia en el impuesto, como las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados.
5. La imputación deberá hacerse en el ejercicio durante el cual se devengan las rentas.
6. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al impuesto sobre sociedades, a menos que todos sus miembros sean sujetos pasivos de este impuesto. No obstante, podrán ser objeto de la aplicación de

su régimen de retenciones y pagos a cuenta y deberán cumplir con las obligaciones contables correspondientes a aquel impuesto.

## **Artículo 12.- Reglas de individualización de rentas.**

En general, la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función de su origen o fuente. En particular, se considerará lo siguiente:

1. Las rentas del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y prestaciones de planes de pensiones, se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.
2. Las rentas del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de donde provengan dichas rentas.
3. Las rentas de las actividades lucrativas se considerarán obtenidas por quienes realicen, en forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Salvo prueba en contrario, se presumirá que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades lucrativas.

4. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan. Las ganancias patrimoniales injustificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego o la adquisición de una cosa, mueble o inmueble por prescripción positiva, de conformidad con el Código Civil, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

## SECCIÓN III

### Elementos temporales del impuesto

#### **Artículo 13.- Período fiscal y devengo del impuesto.**

El período impositivo será el año calendario del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año y el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. No obstante, el período impositivo será inferior al año calendario, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto de la fecha indicada del devengo y, en tal supuesto, el período impositivo terminará y el impuesto se devengará en la fecha del fallecimiento. Asimismo, en el caso de actividades lucrativas, se aplicarán, en lo conducente, las normas previstas para el impuesto de sociedades. Reglamentariamente se establecerá el plazo y los responsables de presentar la declaración final en caso de fallecimiento del contribuyente.

Asimismo, en las hipótesis a que se refiere el inciso b) del apartado 2 del artículo 41 de esta Ley, en relación con el régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, se podrá establecer, reglamentariamente, un período impositivo trimestral, de la siguiente manera: de enero a marzo, de abril a junio, de julio a setiembre y de octubre a diciembre.

#### **Artículo 14.- Imputación temporal.**

##### **1) Regla general**

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

- a)** Las rentas del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.

- b) Las rentas de actividades lucrativas se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles para su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.
- c) Las rentas del capital, se imputarán conforme a las reglas previstas en el artículo 35 de esta Ley.
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

## **2) Reglas especiales**

- a) Excepto de las rentas provenientes de actividades lucrativas, en el caso de operaciones a plazo, el contribuyente podrá optar por imputar, proporcionalmente, las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazo, aquellas cuyo precio sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la realización de la prestación, la entrega o la puesta a disposición, según corresponda, y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Cuando el pago de una operación a plazo se haya instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de valores y estos hayan sido transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.
- b) Las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos, que resulten entre el momento en que se genere la operación y se realice el ingreso o pago del pasivo, constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, en el periodo fiscal. Para efectos de lo dispuesto en este inciso, se deberá utilizar el tipo de cambio de venta sugerido por el Banco Central de Costa Rica. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de

conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley.

- c) Las rentas presuntas a que se refiere el apartado 3 del artículo 7 de esta Ley, se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rentas del trabajo o del capital.

**3)** En caso de que el contribuyente haya optado por no imputar su renta al período en que la devengó, aplicándose las reglas especiales indicadas en el apartado 2 inciso a) anterior, si por cambio de residencia pierde su condición, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

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

## **CAPÍTULO II**

### **Cuantificación de las bases imponibles y liquidables**

#### **SECCIÓN I**

##### **Definición y cuantificación de las rentas gravables**

#### **SUB SECCIÓN I**

##### **Rentas del trabajo**

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

- 1) Se considerará renta bruta del trabajo por cuenta ajena, toda contraprestación o ingreso, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tenga el carácter de rentas de actividades lucrativas.

Se incluirán, entre otras, las siguientes:

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

normales que por tales conceptos sean reconocidos reglamentariamente. No se incluyen en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deberán ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.

- d) Entre las retribuciones en especie, se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de la vivienda, siempre que no se trate de vivienda facilitada por las necesidades de desplazamiento especial del personal.
- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos para los planes de pensiones voluntarias de sus empleados, previstas por la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas, así como las cantidades aportadas por aquellos para hacer frente a compromisos por pensiones, a otros sistemas complementarios, institucionales o empresariales que se establezcan voluntariamente o por disposición legal, en la proporción correspondiente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considerarán rentas del trabajo, las contribuciones efectuadas por los patronos a los regímenes de pensión públicos no sustitutos; tampoco las realizadas al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte, administrado por la CCSS o a los regímenes de pensión públicos sustitutos de este.

En el caso de las contribuciones o aportaciones voluntarias satisfechas por los patronos, a que se refiere el párrafo anterior, no se considerará salario en especie el importe que no supere el diez por ciento (10%) del ingreso bruto mensual del trabajador, de conformidad con el artículo 71 de la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas.

**2)** También se considerarán rentas del trabajo, aunque no respondan a las características del apartado anterior y no provengan del trabajo por cuenta ajena, las siguientes:

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

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

**ii)** Las prestaciones en forma de rentas temporales o vitalicias, programadas o permanentes, percibidas por los beneficiarios de los sistemas complementarios de planes de pensiones, tanto obligatorios como voluntarios, y de otros sistemas de previsión social diferentes de los planes de pensiones establecidos y regulados, de acuerdo con la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas.

**b)** Las cantidades que se les paguen o acrediten, por razón del cargo, a los representantes nombrados en cargos de elección popular y a los miembros de otras instituciones públicas, con exclusión -siempre y cuando no correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales formen parte de las rentas gravadas en este inciso- de la parte de dichos montos que esas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y, en general, para conectividad, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

**c)** Las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, con exclusión de las cantidades que se asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y,

en general, conectividad, en las mismas condiciones que se fijen reglamentariamente para los trabajadores por cuenta ajena.

- d) Las rentas derivadas de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que el derecho a su explotación se ceda y no exista organización propia para el desarrollo de estas actividades, por no ser habituales.
- e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración y demás miembros de otros órganos representativos.
- f) Las retribuciones percibidas por quienes laboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por las organizaciones no gubernamentales o por otras entidades sin ánimo de lucro, salvo las cantidades para gastos que se determinen reglamentariamente.

#### **Artículo 16.- Renta neta del trabajo.**

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

#### **Artículo 17.- Reducciones generales.**

Salvo lo dispuesto en el artículo anterior, las reducciones que podrán practicarse respecto de estas rentas del trabajo, serán las previstas en los artículos 36 y 42 de esta Ley.

## **SUBSECCIÓN II**

### **Rentas del capital**

#### **Artículo 18.- Hecho generador de rentas del capital.**

El hecho generador de las rentas del capital es la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas patrimoniales realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén vinculados por parte de su titular a la obtención de rentas de actividades lucrativas.

### **SUBSECCIÓN II-1**

#### **Artículo 19.- Clasificación de las Rentas del Capital.**

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

##### **1. Rentas del capital inmobiliario**

- a. 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.
- b. La base imponible del capital inmobiliario será la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles.

Se entenderá por renta bruta el importe total de la contraprestación. Para la deducción de gastos el contribuyente solamente aplicará una reducción del quince por ciento (15%) del ingreso bruto, sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

Los fondos de inversión no financieros, regulados en la Ley 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores, de 17 de diciembre de 197, podrán aplicar una reducción del 20% del ingreso bruto, como gasto deducible

sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

## 2. Rentas del capital mobiliario

a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de esta subsección:

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 en varias operaciones simultáneas.

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

III. Los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del régimen obligatorio de pensiones, el fondo de capitalización laboral y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios, según lo dispone la Ley N.º 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000.

IV. Las distribuciones de renta disponible, en la forma de dividendos, participaciones sociales, así como la distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas, y toda clase de beneficios asimilables a dividendos.

Para estos efectos, se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes, mencionados en el artículo 63 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 81 de esta ley.

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

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

Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 63 de esta ley, que sean sociedades de personas de derecho o de hecho, fideicomisos y encargos de confianza, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, y sucesiones indivisas, para los efectos de esta ley, se considerará que el ciento por ciento (100%) de la renta disponible, conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo de este numeral iv, corresponde a los socios, los fideicomisarios o los 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, remese o transfieran a la casa matriz constituye ingreso gravable, de conformidad con lo dispuesto en el Título III 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) La base imponible del capital mobiliario estará constituida por la renta bruta generada por este, representada por el importe total de la contraprestación sin posibilidad de deducción alguna.

## **Artículo 20.- Renta mínima en caso de parentesco.**

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

### **SUBSECCIÓN III**

#### **Rentas de actividades lucrativas**

## **Artículo 21.-Rentas brutas de actividades lucrativas.**

1. Se considerarán rentas brutas de actividades lucrativas las que procedan del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, e impliquen, por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local fijo, o sin local fijo, ya sea en forma ambulante o estacionaria. Por actividad ocasional se entiende la que, reuniendo los requisitos indicados, se agota en la realización de eventos de duración limitada.

En particular, tendrán esta consideración las rentas de las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluso las de artesanía, las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, avícolas, de construcción, mineras o de explotación de otros depósitos naturales, así como el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. Igualmente, tendrán la consideración de rentas brutas de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones de este título, la obtención de toda renta de capital y ganancia o pérdida patrimonial, realizadas, obtenida por los sujetos pasivos de este impuesto y que desarrollen actividad lucrativa en el país, siempre y cuando provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren vinculados a la actividad lucrativa.
3. Para efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o la compraventa de inmuebles se realizará como actividad lucrativa, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:
  - a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad.
  - b) Que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y por jornada completa.

#### **Artículo 22.-Reglas generales de cálculo de la renta neta.**

- 1) La renta neta de las actividades lucrativas se determinará, según las normas del impuesto sobre sociedades, con las particularidades previstas en este título.
- 2) Para determinar la renta neta de las actividades lucrativas, no se incluirán las ganancias ni las pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales no vinculados a dichas actividades, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la subsección V siguiente del presente capítulo. En caso que este tipo de rentas se generen a partir de elementos patrimoniales vinculados a la actividad lucrativa, les será de aplicación, en adición a las reglas de cuantificación indicadas en el presente numeral, les será de aplicación lo dispuesto en relación con rentas irregulares, previsto en este título.

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

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

### **Artículo 23.- Elementos patrimoniales vinculados a la actividad.**

- 1) Se considerarán elementos patrimoniales vinculados a una actividad lucrativa:
- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
  - b. Los bienes destinados a los servicios económicos del personal al servicio de la actividad. No se consideran vinculados los bienes de esparcimiento y recreo ni, en general, los de uso particular del titular de la actividad lucrativa.
  - c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de las respectivas rentas. En ningún caso, tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.
- 2) Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad lucrativa, la vinculación se entenderá limitada a la parte de esos elementos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso, serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrán determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas en forma accesoria y

notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad lucrativa.

- 3) La consideración de elementos patrimoniales vinculados lo será con independencia de que la titularidad de estos, en caso de matrimonio y en virtud de las correspondientes capitulaciones matrimoniales, pueda resultar común a ambos cónyuges. La misma regla se aplicará para la unión de hecho pública, notoria, única y estable y por más de tres años.
- 4) Vinculación y desvinculación de elementos patrimoniales:
  - a. Cuando se vinculen a la actividad lucrativa activos del patrimonio personal, se tomará el valor de adquisición, actualizado a la fecha de la operación.
  - b. Cuando se desvinculen de la actividad lucrativa bienes o derechos y pasen al patrimonio personal, se tomará su valor en libros o registros a la fecha de la operación.
  - c. La vinculación o la desvinculación de activos no constituirá alteración patrimonial, siempre que los elementos patrimoniales continúen formando parte del patrimonio de la persona.
- 5) No se consideran afectos:
  - a. Aquellos destinados al uso particular del titular de la actividad o de sus familiares, como los de esparcimiento y recreo.
  - b. Aquellos que no figuren en la contabilidad o libros o registros oficiales de la actividad que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.
  - c. Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, siempre que estos últimos sean de oferta pública, o emitidos por entidades supervisadas por los órganos adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o participaciones de fondos de inversión, salvo que el contribuyente pueda probar una vinculación efectiva con la actividad lucrativa mediante el procedimiento que se determine.

- d. Aquellos que se utilicen simultáneamente en la actividad y en necesidades privadas, salvo que sea en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad.

**Artículo 24.- Normas simplificadas para la determinación de la renta neta en base cierta.**

Junto a las reglas generales del artículo 22 de esta Ley, reglamentariamente podrán establecerse normas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de base cierta, en los casos en que la cuantificación exacta de los gastos presente dificultades significativas o encarezca desproporcionadamente los costos de gestión.

**Artículo 25.- Normas para la determinación de la renta neta en Régimen de tributación simplificada de estimación objetiva.**

El cálculo de la renta neta en el Régimen de tributación simplificada de estimación objetiva se regulará por lo establecido en el inciso b) del apartado 2 del artículo 41 de esta Ley.

## **SUBSECCIÓN IV**

### **Rentas irregulares**

**Artículo 26.- Concepto e inclusión en las rentas netas. Regla general.**

Se considerarán rentas irregulares, las referidas en las subsecciones anteriores, cuyo período de generación sea superior a dos años. Para su inclusión en la respectiva base imponible, les será de aplicación el siguiente procedimiento:

1. Las rentas irregulares se dividirán entre el número de años en que se generaron, sin que en ningún caso pueda ser superior a 10 años y en caso de no poderse determinar este periodo se presumirá que el periodo de generación es de 5 años. El resultado de esta operación se integrará en la

base imponible del tipo de renta correspondiente, del período en que se obtiene la renta irregular.

2. Al importe de la renta no integrada en la base imponible, se le aplicará el tipo medio de gravamen al que se refiere el apartado 2 del artículo 45 de esta Ley.
3. El cómputo del período de generación, en el caso de que las rentas a que se refiere este artículo se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

## **SUBSECCIÓN V**

### **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

#### **Artículo 27.- Concepto.**

1. Serán ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente, que se pongan de manifiesto en razón de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión siempre que tales variaciones no sean conceptualizadas por esta Ley como rentas de otro tipo. No se incluyen las utilidades que tributen, según el artículo 68 inciso 7 de esta ley.
2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
  - a. En los supuestos de localización de derechos.
  - b. En la distribución de bienes gananciales como consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges (o convivientes de hecho), de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia, Ley N.º 5476, de 21 de diciembre de 1973, y sus reformas.
  - c. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.

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

Se estimará que no existe ganancia ni pérdida patrimonial, en las reducciones del capital social. 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 lo que corresponda a utilidades acumuladas, salvo que existan aportes registrados contablemente, estos últimos no estarán sujetos a este impuesto, la Administración Tributaria podrá verificar su legitimidad y procedencia.

**3** Estarán exentas del impuesto para el transmitente, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a. Cuando se trate de ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, en los términos previstos en el artículo 8 de esta Ley. También aplicará la exención cuando la vivienda esté a nombre de una persona jurídica que de manera indubitable se ha destinado a vivienda habitual de los dueños de la persona jurídica.
- b. La ganancia patrimonial derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujeto a inscripción en un registro público, a excepción de títulos valores, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté vinculado a su actividad lucrativa.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- a. Las no justificadas.
- b. Las debidas al consumo.
- c. Las debidas a transmisiones gratuitas por actos inter vivos o a liberalidades.

- d. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

**Artículo 28.- Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.**

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

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

El importe obtenido con arreglo a las disposiciones de este artículo constituirá la base imponible para efectos del impuesto a las Ganancias patrimoniales.

**Artículo 29.- 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.
  - c. Tratándose de intangibles que no cuenten con valor de adquisición, se entenderá por valor de adquisición el valor en libros.
2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, según se establezca reglamentariamente, con base en la variación del índice de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). La actualización se aplicará atendiendo al mes y año en que se hayan satisfecho.
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 resulten cubiertos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso, este prevalecerá. Tratándose de bienes inmuebles el valor de enajenación no podrá ser inferior al que se determine con la utilización de las plataformas de valores de terrenos por zonas homogéneas y el Manual de Valores Base Unitario por Tipología Constructiva, elaborados por el Órgano de normalización técnica del Ministerio de Hacienda, para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, según lo dispuesto en la Ley No 7509, Impuesto sobre bienes inmuebles, de 9 de mayo de 1995, y sus reformas, vigentes en el periodo en que se transmitió, en cuyo caso, salvo prueba en contrario, este prevalecerá.

### **Artículo 30.- Adquisiciones a título gratuito.**

Cuando la adquisición haya sido a título gratuito, se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos el que resulten de la aplicación del valor real o precio normal de mercado.

### **Artículo 31.- Normas específicas de valoración.**

1. Sin perjuicio de la aplicación de las normas generales indicadas en los artículos anteriores, cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:
  - a. De la transmisión, a título oneroso, de valores admitidos a negociación en un mercado organizado de valores y reconocido por las autoridades de Costa Rica, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado organizado, en la fecha en que se produzca la transmisión o por el precio pactado, cuando este sea superior a la cotización.  
En caso de que el transmitente haya transmitido previamente los derechos de suscripción preferente, para determinar el valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

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

- b. De la transmisión, a título oneroso, de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados de valores regulados oficialmente y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición, que para estos efectos incluye el monto de los aportes patrimoniales realizados, siempre y cuando se reflejen contablemente, y el valor de transmisión.

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

- i. La cifra resultante del balance correspondiente al último período fiscal cerrado con anterioridad al momento de la transmisión o 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 ejercicios 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 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 patrimonial en el período impositivo en que la citada transmisión se produzca.

Para los efectos del cálculo del valor de adquisición de acciones o participaciones, tanto si corresponden a entidades mencionadas en este numeral o no, cuando se trate de valores que parcialmente se hayan recibido como 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 las que procedan resultará de repartir el costo total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los distribuidos en representación de las utilidades reinvertidas correspondientes.

- c. De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:
  - i) El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente 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.

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

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

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

- i)** El valor de mercado del bien o derecho entregado.



2. Los contribuyentes que realicen actividades lucrativas y transmitan elementos afectos a ellas, podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas referentes al impuesto sobre la renta de las personas físicas, o por aplicar las disposiciones previstas en el impuesto sobre sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios; en cuyo caso, se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a dicho período, en la parte general de la base imponible.

### **Artículo 33.- Ganancias patrimoniales injustificadas.**

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

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del cual se descubran, salvo si el contribuyente prueba que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, que esta exento por ley o ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

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.

## SECCIÓN II

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

#### **Artículo 34.- Integración y compensación de rentas en la base imponible general.**

1. La base imponible general se formará con la totalidad de la renta neta del contribuyente, excluidas de ella las rentas del capital y las ganancias y pérdidas patrimoniales, siempre y cuando no esten vinculadas a la actividad lucrativa.
2. Esta base imponible general estará constituida por el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, en cada período impositivo, las rentas netas del trabajo, de actividades lucrativas, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas de capital, siempre y cuando esten vinculadas a la actividad lucrativa, así como las imputaciones de renta de los regímenes especiales y cualquier otra que la ley establezca; todas ellas determinadas conforme a lo previsto en esta Ley.

#### **Artículo 35.- Disposiciones relativas a la gestión y administración del Impuesto sobre la renta de Rentas del capital y Ganancias y Pérdidas Patrimoniales no vinculadas a actividades lucrativas.**

1. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio nacional, o de bienes muebles sujetos a inscripción, propiedad de un no residente, el adquirente, sea residente o no, estará obligado a retener e ingresar el dos coma cinco por ciento (2,5%) de la contraprestación total acordada, a título de impuesto sobre la renta de la ganancia de capital generada en estas operaciones. El impuesto retenido en estas condiciones tendrá el carácter de único y definitivo.  
No procederá la retención a que se refiere este apartado 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 hubiera ingresado, el Registro Nacional no podrá inscribir el traspaso de los bienes transmitidos, y tratándose de bienes muebles o derechos no sujetos a inscripción, quedarán afectos al pago del impuesto que corresponda con ocasión de la transacción realizada.

2. Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en el artículo 46 de esta Ley, en que se haya configurado dicha retención como impuesto único y definitivo, y siempre que no proceda su inclusión en la declaración ordinaria del impuesto, por tratarse de rentas vinculadas a la actividad lucrativa o de rentas sujetas al Impuesto a Sociedades, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

Esta declaración deberá presentarse por cada hecho generador del impuesto.

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

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

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

3. Tratándose de rentas del capital, el impuesto se devenga cuando estas se perciban o resulten exigibles, lo que ocurra primero.
4. Para las ganancias patrimoniales, 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 27 de esta ley.
5. Las obligaciones tributarias mencionadas en los apartados 1 y 2 anteriores se deberán autoliquidar y pagar, cuando proceda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 de esta ley.

6. No obstante, cuando el contribuyente sufra alguna pérdida de capital sujeta a las disposiciones de este título y en periodo fiscal previsto en el artículo 13 de esta Ley hubiera obtenido ganancias patrimoniales por las que autoliquidó y pagó el impuesto, podrá presentar una declaración en los términos que defina la Administración Tributaria, donde compensará las ganancias y las pérdidas solicitando la correspondiente devolución, cuando corresponda.
7. Si el contribuyente obtuviera solo pérdidas, en cuyo caso deberán haber sido previamente declaradas, o el resultado de la compensación fuera negativo, las pérdidas patrimoniales se pueden compensar contra ganancias patrimoniales que se obtengan en los tres años siguientes y consecutivos.

### **SECCIÓN III**

#### **Mínimo vital**

##### **Artículo 36.- Mínimo vital.**

El mínimo vital de cada contribuyente se aplicará como una reducción a la base imponible general, y estará constituido por la suma del mínimo personal y familiar, según los apartados siguientes.

El saldo negativo originado en la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, no podrá ser considerado para efectos de aplicar las reglas de compensación contenidas en el artículo 43 de esta Ley.

##### **1. Mínimo personal**

El mínimo personal será con carácter general de ocho millones doscientos mil colones de colones (¢8.200.000,00).

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

## 2. Mínimo familiar

- a. Por el cónyuge o la persona conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, doscientos cincuenta mil colones (¢250.000,00) anuales. En el caso que ambos cónyuges o convivientes sean contribuyentes, este crédito solo podrá ser deducido, en su totalidad, por uno de ellos.
- b. Por cada ascendiente, hasta un máximo de dos, mayor de sesenta y cinco años, económicamente dependiente del contribuyente y que no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, ciento cincuenta mil colones (¢150.000,00) anuales.
- c. Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar, la suma de ciento cincuenta mil colones (¢150.000,00) anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:
  - i. Menor de edad.
  - ii. Imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
  - iii. Que esté realizando estudios, siempre que no sea mayor de veinticinco años.

Las reducciones indicadas en este inciso c) también serán aplicables para los casos en que exista la obligación legal de manutención, de conformidad con la legislación civil y de familia, aún cuando no se dé el grado de consanguinidad indicado.

Estas cuantías se incrementarán:

- i. En cien mil colones (¢100.000,00) anuales, por concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los cinco hasta los diecisiete años de edad.

- ii. En cien mil colones (¢100.000,00) anuales, por concepto de gastos de guarda y crianza tempranas, por cada descendiente a cargo que sea menor de cinco años.
- iii. En un veinticinco por ciento (25%) del mínimo personal, por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, que sean discapacitados y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente.

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

Los mínimos familiares contemplados en este apartado, para el caso de que exista obligación de pago por pensiones, únicamente podrán ser aplicados por el obligado al pago de la pensión.

- 3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes, su importe podrá ser aplicado en su totalidad por uno solo de los contribuyentes.

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

- 4. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto. No obstante, cuando tales circunstancias no hayan prevalecido durante el período completo, las reducciones referidas en los apartados

anteriores se aplicarán en forma proporcional al tiempo que tal circunstancia se ha mantenido.

## **5. Honorarios profesionales y gastos médicos.**

También reducirá la base imponible el veinte por ciento (20%) de los honorarios profesionales, en general, y de los gastos médicos; estos últimos, tanto los directos como los incurridos por medio de seguros médicos, en la parte no cubierta por la póliza, en los cuales haya incurrido el contribuyente o alguna de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, reducción que tendrá como límite, considerando el total incurrido por ambos conceptos, la suma de doscientos cincuenta mil colones (¢250.000,00) anuales. La forma de probar y documentar la existencia de tales gastos será fijada reglamentariamente.

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

## **6. Gastos por vivienda**

Asimismo, procederá una reducción de la base imponible por concepto de gastos por alquiler de vivienda o de intereses por financiamiento para adquisición de primera vivienda del contribuyente, según corresponda, de la siguiente manera:

- a. El quince por ciento (15%) del monto del gasto por alquiler en que incurra el contribuyente, por la vivienda donde reside, con el límite anual de un salario base.
- b. El gasto por intereses por el financiamiento para la adquisición de vivienda propia, hasta un máximo anual de un salario base.

Cuando, en un mismo período, se incurra en erogaciones por ambos conceptos, en virtud de haber habitado parte del período en vivienda propia y parte en vivienda alquilada, la reducción se calculará según lo indicado en los incisos a) y b) anteriores, sin que la suma conjunta de ambos importes pueda superar anualmente un salario base.

7. Los montos previstos en este artículo serán actualizados, por efectos inflacionarios, por decreto ejecutivo, en enero de cada año, de conformidad con el índice de precios al consumidor fijado para el año anterior por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

#### **8. Otros gastos de actualización laboral o educación continua**

Serán deducibles los gastos de traslado, hospedaje, alimentación y costos de matrícula, material didáctico y demás aranceles, en que incurra el contribuyente al asistir a cursos de actualización laboral o de educación continua, esenciales para generar renta. En todo caso, los montos deducibles serán determinados por la aplicación de la tabla de viáticos emitida por la Contraloría General de la República, sin que el monto total del gasto por este concepto pueda superar el equivalente a medio salario base.

#### **9. Aportes a regímenes complementarios de pensión.**

Se podrá deducir las contribuciones al Régimen de Pensiones Complementarias, establecidas en la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas, hasta un máximo de un diez por ciento (10%) del ingreso de la persona.

## SECCIÓN IV

### Operaciones vinculadas y retribuciones en especie

#### Artículo 37.- Valoración de operaciones vinculadas.

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

#### Artículo 38.- Rentas en especie.

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

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

### **Artículo 39.- Valoración de las rentas en especie.**

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

1. En el caso de rentas del trabajo en especie, se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:
  - a. En el caso de utilización de vivienda, el costo del alquiler.
  - b. En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:
    - i. En el supuesto de entrega, el costo de adquisición para el pagador, incluso los tributos que graven la operación.
    - ii. En el supuesto de uso, el veinte por ciento (20%) anual del costo a que se refiere el párrafo anterior. Si el vehículo no es propiedad del empleador, incluidos, entre otros similares, los supuestos de renting, leasing, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo.
    - iii. En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará considerando la valoración resultante del uso anterior.
  - c. En los préstamos con tipos de interés inferiores al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, será la diferencia entre el interés pagado y el antes citado vigente en el período.
  - d. Por el costo para el pagador, incluso los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:
    - i. Las prestaciones por concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.
    - ii. Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.

- iii. Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas a él por vínculo de parentesco, incluso los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley.
- e. Por su importe, las contribuciones satisfechas por las empresas a planes de pensiones de sus empleados, así como las cantidades satisfechas por empresarios a otros sistemas similares para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, y sus reformas.
- f. No obstante lo previsto en los incisos anteriores, cuando la renta del trabajo en especie sea satisfecha por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar a esta, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.
- g. Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 28 y 31 de esta Ley.

#### **Artículo 40.- Integración en la base imponible de las rentas en especie.**

Las rentas en especie se valorarán según las normas contenidas en esta Ley, y a dicho valor se le adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta, para constituir el importe total de la retribución correspondiente.

### **SECCIÓN V**

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

#### **Artículo 41.- Regímenes de determinación de la base imponible.**

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

2. La determinación de las rentas de actividades lucrativas se efectuará por medio de los siguientes regímenes:

- a. El régimen de base cierta, que se aplicará como régimen general.
- b. El régimen de tributación simplificada de estimación objetiva de rentas para determinadas actividades lucrativas de reducida dimensión, que se regulará reglamentariamente y por resolución general, con arreglo a las siguientes normas:
  - i. Para acceder y mantenerse en el régimen, no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos establecidos para cada una de las variables indicadas en el subinciso b-4<sup>a</sup> de este inciso, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son los máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad por incluir en el régimen, pero podrán fijarse, mediante reglamento, categorías con límites inferiores.

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

- ii. El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y de registro que se exijan y la mejora de la gestión y el control administrativo sobre esos contribuyentes, así promoverá la disminución de la actividad lucrativa informal. El ingreso y la eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario; no obstante, en los supuestos para los que esta Ley lo establece, también podrá hacerlo, de oficio, la administración tributaria.
- iii. La aplicación de la estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, puedan producirse por las diferencias entre las rentas reales de la

actividad y las derivadas de la correcta aplicación de este régimen, siempre que se haya presentado correctamente la declaración autoliquidación de sus obligaciones.

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

1. El tipo de actividad.
2. Los capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando el capital invertido sea superior al promedio determinado en la actividad o el grupo estudiado
3. El monto de las compras efectuadas. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando las compras efectuadas sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.
4. La renta bruta promedio de la actividad estudiada.
5. El número de empleados y el monto de los salarios pagados.
6. El consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso es de 3.000 kilovatios mensuales o 36.000 kilovatios anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
7. La superficie afectada a la actividad. El límite máximo de acceso es de 150 m<sup>2</sup>, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

8. Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.
9. Costos y gastos de producción o fabricación promedio, en el caso de productores y fabricantes. En ningún caso, el régimen se autorizará cuando los rubros indicados sean superiores al promedio determinado para la actividad o el grupo estudiado o la proporción mensual correspondiente.

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

El Poder Ejecutivo queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los sub-incisos anteriores, con base en los estudios que realice al efecto la administración tributaria.

Este régimen aplicará conjuntamente con el régimen simplificado establecido en el impuesto sobre el valor agregado, cuando así se determine reglamentariamente.

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

## **SECCIÓN VI**

### **Bases liquidables**

#### **Artículo 42.- Base liquidable.**

La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, además de las reducciones previstas en el artículo 36 de esta Ley, las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período fiscal respectivo, al Estado, a sus

instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a la Junta de Protección Social (JPS), a las juntas de educación y a las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas a favor de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, al amparo del artículo 32 de la Ley N° 218, Ley de Asociaciones, de 8 de agosto de 1939, o de los comités nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder), en las zonas definidas como rurales según el reglamento de esta ley, durante el periodo tributario respectivo y al Museo de Energías Limpias de Bagaces.

La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la base imponible general 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. En ningún caso la aplicación de la reducción prevista en esta inciso podrá dar lugar a la existencia de una base liquidable negativa.

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

#### **Artículo 43.- Compensación de bases liquidables negativas.**

Si la base liquidable general resulta negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los tres

periodos siguientes. No obstante, cuando se trate de rentas de actividades lucrativas agropecuarias y únicamente respecto de estas, regirá la excepción prevista en el artículo 77 para el impuesto de sociedades.

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

### **CAPÍTULO III**

#### **Cálculo del impuesto**

#### **SECCIÓN I**

#### **Cálculo de la cuota íntegra**

##### **Artículo 44.- Cuota íntegra.**

La cuota íntegra será el resultado de aplicar las tasas de gravamen referidos en los artículos 45 y 46 de esta Ley, a la base liquidable general y a la base imponible de las rentas del capital y ganancias patrimoniales, respectivamente.

##### **Artículo 45.- Escala general del impuesto.**

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

	<b>Tramos colones (base liquidable)</b>	<b>Tarifa</b>
<b>Hasta</b>	<b>€5.000.000</b>	<b>10%</b>

<b>Sobre el exceso</b>	<b>¢5.000.000 hasta ¢12.000.000</b>	<b>15%</b>
<b>Sobre el exceso</b>	<b>¢12.000.000 hasta ¢19.000.000,00</b>	<b>20%</b>
<b>Sobre el exceso</b>	<b>¢19.000.000 hasta ¢29.000.000</b>	<b>25%</b>
<b>Más de</b>	<b>¢29.000.000</b>	<b>27.5%</b>

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior, entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.
3. Los tramos de esta escala se actualizarán anualmente, con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el INEC.
4. Cuando el contribuyente realice en forma exclusiva una actividad lucrativa, cuya base imponible se determine en régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, para el cálculo de la cuota íntegra se aplicará a la variable correspondiente según la actividad de que se trate, el factor resultante de aplicar a la renta neta obtenida para la actividad o el grupo estudiado, un porcentaje del diez por ciento (10%). En este caso no procede la aplicación de deducciones ni reducciones contempladas en esta Ley. El requisito de exclusividad se entenderá cumplido aun cuando el contribuyente obtenga rentas correspondientes a la base especial de este impuesto.

**Artículo 46.- Retenciones y tipo de gravamen fijo.**

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

Como agentes de retención actuarán los emisores, los agentes pagadores, las sociedades anónimas, las bolsas de valores, los puestos de bolsa y otras entidades públicas o privadas que, en función de captar recursos del mercado financiero, paguen o acrediten las rentas descritas en el artículo 19 de esta Ley.

Las retenciones a las que se refiere este apartado deberán practicarse en la fecha del devengo de las rentas, y deberán depositarse a favor de la Administración tributaria dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a su devengo.

Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en este capítulo, 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 al momento en que ocurra el hecho generador. Reglamentariamente, se definirá la forma de realizar la declaración, la liquidación y el pago del impuesto correspondiente a estas rentas.

Se faculta a la administración tributaria para que pueda autorizar, con carácter general, otra modalidad de pago, en los casos en que por la naturaleza de la renta se dificulte la retención en la fuente. No obstante, para determinados hechos generadores que se produzcan de forma periódica varias veces en el año, se podrá disponer, reglamentariamente, la presentación de una declaración trimestral o anual.

2. Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, según se conceptúan estas en el apartado 1 del artículo 27 de esta Ley, se aplicará el tipo único y definitivo de gravamen del quince por ciento (15%), con carácter general. No obstante, respecto de los bienes y los derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley 9635, el contribuyente, en la primer venta, podrá optar por pagar el impuesto a la ganancia patrimonial, aplicando al

precio de enajenación una tarifa del impuesto del dos coma veinticinco por ciento (2,25%)

3. El impuesto retenido o pagado en los términos previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo tendrá carácter de único y definitivo respecto de las rentas no vinculadas a la actividad lucrativa. En los restantes supuestos constituirá un pago a cuenta del impuesto que conforme a los términos de esta Ley corresponda declarar y pagar.
4. 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:
  - a. Efectuar las retenciones en las fechas en que se realicen los pagos o los créditos, cuando resulten exigibles.
  - b. 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.
  - c. Presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes, debiendo indicar, entre otros, la persona y la base sobre la cual se aplicó la retención. El plazo para presentarla será el mismo que tienen para enterar al fisco los valores retenidos o percibidos.
  - d. En el reglamento se establecerá, en cada caso, los requisitos y la forma en que deberán cumplir los agentes de retención o percepción, así como lo relativo a los informes que deberán proporcionar a la Administración Tributaria y los comprobantes que deberán entregar a las personas a quienes se les hizo la retención de que se trate.
5. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rentas o ganancias patrimoniales obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá del impuesto a pagar en los términos de este artículo, 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 patrimoniales.
- b. El 15% de las rentas o de las ganancias patrimoniales.

Quienes estando obligados a hacerlo no practiquen las retenciones que correspondan, conforme lo dispuesto en esta ley, serán responsables solidarios por el pago del impuesto correspondiente a tales retenciones, incluso si no han practicado la retención correspondiente.

## **SECCIÓN II**

### **Cálculo de la cuota líquida**

#### **Artículo 47.- Cuota líquida.**

La cuota líquida será igual a la cuota íntegra menos las cantidades que por ley se puedan acreditar sobre esta. En ningún caso la cuota líquida podrá dar lugar a un resultado negativo. Por lo tanto, no se generará saldo alguno a favor del contribuyente.

## **CAPÍTULO IV**

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

#### **Artículo 48.- Cuota final.**

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

- a. Las retenciones y los ingresos a cuenta, así como los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias.
- b. Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones y los ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del impuesto

sobre la renta de no residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

## **CAPÍTULO V**

### **Gestión del impuesto**

#### **SECCIÓN I**

##### **Declaraciones y autoliquidaciones**

###### **Artículo 49.- Obligación de declarar.**

1. Con carácter general, los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período fiscal. Por excepción, podrá establecerse un plazo de quince días naturales luego de finalizado el trimestre respectivo, cuando se establezca un período impositivo trimestral para el régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 41 de esta Ley. Adicionalmente en los supuestos previstos en el artículo 46 de esta Ley se deberá presentar la declaración respectiva, cuando corresponda, en los plazos ahí señalados. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la administración tributaria.

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

- a. Cuando se obtengan rentas del trabajo superiores a las cuantías a que se refiere el apartado siguiente, según procedan de un pagador o de más de un pagador.
- b. Cuando el pagador de las rentas del trabajo no esté obligado a retener, de acuerdo con lo previsto legal o reglamentariamente, como puede ser el caso de pagadores residentes en el extranjero o cuando se perciban pensiones alimentarias o anualidades por alimentos de ascendientes,

descendientes, del cónyuge o su conviviente de hecho, cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, satisfechas por decisión judicial.

- c. Cuando las personas ejerzan actividades lucrativas.
  - d. Cuando los contribuyentes obtengan ganancias patrimoniales no vinculadas a la actividad lucrativa.
  - e. Cuando los contribuyentes reciban rentas del capital, que no hayan soportado retención ni ingreso a cuenta..
2. No obstante la obligación general de declarar, estarán excluidos de la misma, los contribuyentes que obtengan rentas brutas provenientes exclusivamente del trabajo, según se definen en esta Ley, cuando la suma percibida no supere el importe indicado en el apartado 1 del artículo 36 de esta Ley.
  3. La administración tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

Los contribuyentes deberán llenar todos los datos que les afecten y que sean requeridos en las declaraciones; además deberán acompañar los documentos y las justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares y en la forma que determine la administración tributaria, particularmente por medios digitales.

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

#### **Artículo 50.- Autoliquidación.**

Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla dentro de los plazos indicados en el artículo 49 de esta Ley.

## SECCIÓN II

### Pagos a cuenta

#### Artículo 51.- Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en lo siguiente:
  - a. Retenciones sobre retribuciones dinerarias.
  - b. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie.
  - c. Pagos parciales.
2. Serán sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, en los casos, la cantidad y la forma que se determinen reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco, en los casos y la forma que se establezcan, las siguientes personas o entidades:
  - a. Las entidades y las personas jurídicas, incluso los condominios y las entidades en atribución de rentas del artículo 11 de la Ley.
  - b. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades lucrativas, empresariales o profesionales, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades. En particular, en materia de abono a rentas por alquiler, la retención procederá únicamente cuando se trate del alquiler de locales de negocios o de vivienda para los funcionarios o empleados de una empresa.
  - c. Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente, respecto de las rentas del trabajo que satisfagan, así como respecto de otras rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas referidas en el impuesto sobre la renta de no residentes.

3. Cuando una entidad no residente, satisfaga o pague rentas del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un establecimiento permanente radicado en territorio costarricense, la entidad o el establecimiento permanente en el que el contribuyente preste sus servicios, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.
4. Reglamentariamente podrán exceptuarse de la retención o el ingreso a cuenta determinadas rentas.
5. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso al Fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.
6. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse o ingresarse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación total devengada.
7. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta por retribuciones en especie, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado, incluso en los supuestos previstos en el inciso anterior. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley, y deberá añadir el ingreso a cuenta.
8. Los contribuyentes que ejerzan actividades lucrativas estarán obligados a efectuar pagos parciales a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas, autoliquidando e ingresando su importe, de conformidad con lo previsto en el impuesto sobre sociedades referente al pago parcial.

Reglamentariamente, podrá exceptuarse de esta obligación a los contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta, en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago parcial correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan actividades lucrativas, se efectuará por cada socio, heredero, o partícipe, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

9. Cuando el contribuyente adquiriera su condición por cambio de residencia, se considerarán pagos a cuenta de este impuesto las retenciones y los ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes, practicados durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
10. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa, deba satisfacerse una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicarla sobre la cantidad total que esté obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe al Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

#### **Artículo 52.- Importe de los pagos a cuenta.**

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

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

2. Los porcentajes de las retenciones y los ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el tipo de gravamen.

3. Los pagos parciales o fraccionados que deberán practicar los contribuyentes que ejerzan actividades lucrativas, se regirán por lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.
4. El porcentaje de retención en el caso de rentas de capital mobiliario referido en el artículo 19 de esta ley, será del quince por ciento (15%).

### **SECCIÓN III**

#### **Liquidaciones previas**

##### **Artículo 53.- Liquidación previa.**

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación previa que proceda, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que la administración tributaria pueda realizar.
3. A los contribuyentes no obligados a declarar, por cumplir los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 49 anterior, la administración no podrá girarles liquidaciones previas ni definitivas por este impuesto, por la diferencia que pueda producirse entre las retenciones y otros pagos a cuenta y la cuota líquida que les correspondería de estar obligados a autoliquidar el impuesto.

##### **Artículo 54.- Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.**

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como, en su caso, de las cuotas del impuesto sobre la renta de no residentes, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la administración tributaria, en su caso, procederá a realizar la devolución o compensación correspondiente, dentro de los cuatro meses siguientes al término del plazo establecido para presentar la declaración.

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

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación previa, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, la Administración procederá a devolver, de oficio, el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, previas o definitivas, que procedan.
3. Si la liquidación previa no se ha practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración procederá a devolver, de oficio, el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que puedan resultar procedentes.
4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará, a la cantidad pendiente de devolución el interés de mora desde el día siguiente a la fecha de término de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, cuando el contribuyente así lo reclame.
5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a la que se refiere el presente artículo.

## **SECCIÓN IV**

### **Obligaciones formales**

#### **Artículo 55.- Obligaciones formales de los contribuyentes.**

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

2. Para los efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades lucrativas cuya renta se determine en régimen de base cierta, estarán obligados a llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en las normas internacionales de información financiera.

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

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento, y a solicitárselas a sus proveedores, así como a llevar, en la forma que se determine reglamentariamente, los libros o registros obligatorios. No obstante, los contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, no estarán obligados a emitir facturas, pero sí a solicitárselas a sus proveedores.
4. A los contribuyentes acogidos al régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, se les aplicarán las siguientes reglas especiales:

- a. Podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria, si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pueda tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este.

Asimismo, la administración tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones importantes en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que puedan corresponderle, el sujeto pasivo deberá pagar cualquier diferencia que se establezca entre el tributo cancelado

mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

- b. Para efectos fiscales, sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignen los detalles requeridos por la administración tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o la rama de actividad de que se trate.

#### **Artículo 56.- Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.**

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá ingresar en las entidades colaboradoras de la administración tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron, las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados.

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

Los modelos de declaración correspondientes serán aprobados por la administración tributaria.

#### **Artículo 57.- Infracciones y sanciones.**

1. Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo que dispone al respecto el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.
2. Constituirá infracción administrativa dejar de comunicar o comunicar al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, datos falsos,

incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

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

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

3. Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo perceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas, en la forma que se establezca reglamentariamente; obligado responderá por esa comunicación, de las retenciones insuficientemente practicadas, en los mismos términos dispuestos en el apartado anterior.
4. Para efectos de la aplicación de las infracciones tipificadas en el presente artículo, se aplicará el procedimiento que corresponda, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## TÍTULO II

### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### CAPÍTULO PRELIMINAR

##### Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

###### **Artículo 58.- Naturaleza.**

Se establece un tributo directo y global, que grava la renta de fuente costarricense de las personas jurídicas y de los entes colectivos sin personalidad jurídica expresamente indicados en este título que sean residentes en Costa Rica. Se entenderá aplicable al impuesto previsto en este título el concepto de renta de fuente costarricense establecido en el artículo 2 de esta Ley.

###### **Artículo 59.- Ámbito de aplicación**

El impuesto sobre la renta se aplicará en todo el territorio de la República de Costa Rica., el cual se entenderá según la definición contenida en el artículo 5 de la Constitución Política.

#### CAPÍTULO I

##### El hecho generador

###### **Artículo 60.- Hecho generador.**

1. Constituirá el hecho generador, la obtención de rentas de fuente costarricense por el sujeto pasivo. Para estos efectos, se entenderá que el hecho generador ocurre en el momento de su devengo.
2. Por renta deberá entenderse el incremento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que determina una entidad entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios, a título de

tales. En particular, forman parte de la renta, las provenientes de actividades lucrativas, del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales, definidas en el título I de esta Ley, siempre y cuando esten vinculadas a la actividad de las entidades sujetas a este impuesto, si se trata de rentas o ganancias no vinculadas, se seguirá el tratamiento previsto en el Título I de esta Ley. Igualmente forman parte de la renta, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o financieras por parte de entes públicos, las atribuciones de renta según las definiciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en lo aplicable, y las que deriven de la regulación de este impuesto.

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

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del cual se descubran, salvo si el contribuyente prueba que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, que está exento por ley o ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

3. Asimismo, constituirán renta las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos en moneda extranjera, en los términos establecidos en el artículo 14 apartado 2, inciso b).

#### **Artículo 61.- Estimación de rentas.**

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

## **Artículo 62.- Atribución de rentas.**

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, entes colectivos sin personalidad jurídica, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, fondos de inversión regulados por la Ley reguladora de mercado de valores, fideicomisos de inversión, los fideicomisos testamentarios, de titularización y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza y las sucesiones, mientras permanezcan indivisas, se atribuirán, en los términos pactados, a los socios personas físicas o los beneficiarios finales, los partícipes o beneficiarios, según corresponda, quienes tributarán en el impuesto que les corresponda, de conformidad con el artículo 11 de esta Ley. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales, esta regla será de aplicación a los supuestos previstos en el apartado siguiente.
2. También podrán tributar en el régimen mencionado en el numeral anterior, las sociedades que a continuación se indican, las cuales se denominarán, para efectos tributarios, “sociedades transparentes”:
  - a. Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:
    - i. Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a un grupo familiar, para estos efectos, se entenderá que este está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad incluso hasta el tercer grado.
    - ii. Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a cinco socios o menos.

Se entenderá como sociedades de mera tenencia de bienes, aquellas en las que más de la mitad de su activo no esté vinculado a actividades empresariales o profesionales.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no vinculados a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, para los efectos de lo previsto en este inciso, en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- i. Los tenidos para cumplir obligaciones legales y reglamentarias.
- ii. Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.
- iii. Los tenidos por puestos de bolsa, como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto definidas en el artículo 53 de la Ley reguladora del mercado de valores, N.º 7732, de 17 de diciembre de 1997.
- iv. Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento (5%) de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, para estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en el presente inciso ni en el siguiente.

No serán asimilables a los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales, los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere el subinciso IV del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada no procedan, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades lucrativas.

- b. Las sociedades en las cuales más del setenta y cinco por ciento (75%) de los ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando

los profesionales, personas físicas, directa o indirectamente vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho de participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el tercer grado inclusive, al menos en el cincuenta por ciento (50%) de los beneficios de aquellas.

Las sociedades mencionadas en este apartado 2, podrán no optar por este régimen; pero, en tal caso, la tarifa aplicable para efectos de este impuesto será igual a la tarifa máxima vigente en el período fiscal de que se trate en la escala de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas, no tributarán por este impuesto. No obstante, podrá aplicarse el régimen de retenciones y pagos a cuenta, regulado en los artículos 87 y 88 de esta Ley.

## **CAPÍTULO II**

### **El sujeto pasivo**

#### **Artículo 63.- Sujeto pasivo.**

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

- a. Todas las personas jurídicas legalmente constituidas en el territorio costarricense, con independencia de la nacionalidad, del domicilio o de la reunión de sus juntas directivas, realicen o no actividad lucrativa, las sociedades de hecho, condominios, entes colectivos sin personalidad jurídica, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, fondos de inversión regulados por la Ley reguladora de mercado de valores, fideicomisos de inversión, los fideicomisos testamentarios, de titulización y de garantía u otras figuras análogas, los encargos de confianza y las sucesiones, mientras permanezcan indivisas y las sociedades de actividades profesionales.

- b.** Los bancos públicos comerciales, y el Banco Popular y de Desarrollo Comunal.
  
- c.** Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense S.A., la Compañía Nacional de Fuerza y Luz S.A., la Fábrica Nacional de Licores, la Refinadora Costarricense de Petróleo S.A., la Junta de Administración Portuaria de Desarrollo Vertiente Atlántica, el Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, el Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas. En el caso sujetos pasivos referidos en este inciso, prestadores de servicios cuyo precio esté sujeto a regulación de la tarifa, en ningún caso podrá gravarse el rubro correspondiente a inversión ni estas entidades podrán trasladar en el precio al consumidor final, el impuesto. Serán considerados como deducibles, para los efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre la renta, los aportes a que se refieren los artículos 77 y 78 de la Ley de protección al trabajador, N.º 7983, de 16 de febrero de 2000, efectuados por los entes públicos antes mencionados, para el financiamiento y la universalización de los seguros sociales.
  
- d.** Las fundaciones o cualquier ente, con independencia de la forma jurídica adoptada, que se dedique a la prestación privada de servicios de educación universitaria o parauniversitaria.
  
- e.** Los fideicomisos, cuyo objeto, exclusivo o no, sea la obtención de rentas conceptualizadas en esta Ley como de actividades lucrativas. Sin perjuicio de lo anterior, cuando se trate de fideicomisos de garantía, de titulización u otras figuras análogas, cuyo objeto sea garantizar una deuda o inversión orientada a financiar un negocio del fideicomitente o el productor de rentas sujetas a este impuesto o de actividades lucrativas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, o de fideicomisos testamentarios a los que se hayan traspasado activos vinculados a la producción de rentas societarias o de actividades lucrativas por el

fideicomitente, todos los ingresos y costos correspondientes al fideicomiso se entenderán atribuidos, como renta societaria o de actividad lucrativa, al fideicomitente, quien será el contribuyente. No obstante, el fiduciario practicará las retenciones a cuenta que habrían correspondido al fideicomitente en caso de haber actuado sin mediación del fideicomiso.

- f. Las uniones temporales de empresas.

#### **Artículo 64.- Residencia de los sujetos pasivos.**

1. Estarán sujetas las personas jurídicas o entidades con residencia en territorio costarricense, en tanto realicen alguna actividad generadora de renta.
2. Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan de fuente costarricense.
3. Se considerarán residentes en territorio costarricense las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
  - a. Que se hayan constituido conforme a las leyes de Costa Rica.
  - b. Que tengan su domicilio social en territorio costarricense.
  - c. Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio costarricense. Para estos efectos, se entenderá que una persona jurídica tiene su sede de dirección efectiva en territorio costarricense, cuando en él radique, la dirección y el control del conjunto de sus actividades.
4. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio costarricense será el de su domicilio social, siempre que en él estén efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor de su activo fijo o se ejerza la dirección de la empresa.

#### **Artículo 65.- Exenciones.**

Estarán exentos del impuesto:

- 1) El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso c) del artículo 63 de esta Ley y el Banco Central de Costa Rica.
- 2) Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia social que presten sin fines de lucro.
- 3) Las empresas acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N.º 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas, en los términos y con los topes de los beneficios fiscales contemplados en la referida Ley y lo dispuesto en los acuerdos ejecutivos de otorgamiento del régimen.
- 4) Las organizaciones sindicatos y las cámaras empresariales.
- 5) Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente, a los fines públicos, o de beneficencia, y que en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre sus integrantes.
- 6) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley No. 6756 de 5 de mayo de 1982 y sus reformas.
- 7) 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.

- 8) Las rentas y las ganancias patrimoniales obtenidas por el Fondo de Capitalización Laboral, establecido en la Ley N.º 7983, Ley de Protección al Trabajador, de 16 de febrero de 2000. Asimismo, las rentas y las ganancias patrimoniales obtenidas por los regímenes de pensiones Administrados por la Caja Costarricense del Seguro Social o sustitutos de este, mantendrá el tratamiento fiscal existente con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.
- 9) Las rentas y ganancias patrimoniales obtenidas por los fondos complementarios de pensión y planes de beneficio, establecidos en la Ley 7983, Ley de protección al trabajador, de 16 de febrero de 2000 y sus reformas, las cuales para estos efectos gozarán de una exención del 50% de la tarifa aplicable en cada caso concreto.
- 10) Las rentas y las ganancias patrimoniales obtenidas por el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, regulado mediante la Ley N.º 7531, Reforma Integral del Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional, de 10 de julio de 1995.
- 11) Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de una ley especial que le autorice para emitir y colocar títulos valores en el mercado internacional. Para los efectos de este y del inciso anterior, el concepto de título valor deberá determinarse conforme a lo dispuesto en la Ley N.º 3284, Código de Comercio, de 30 de abril de 1964.
- 12) Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza
- 13) El Hospicio de Huérfanos de San José.

- 14) Las Asociaciones Administradores de Sistemas de Acueductos y Alcantarillados comunales (Asadas).
- 15) La ganancia de capital obtenida por la venta de la vivienda que esté a nombre de una persona jurídica, cuyo valor no supere los trescientos treinta y tres salarios base y que de manera indubitable se ha destinado a vivienda habitual de los beneficiarios finales de la persona jurídica.
- 16) Las inversiones provenientes del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N.º 7044, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, de 29 de setiembre de 1986.
- 17) Las rentas y las ganancias patrimoniales obtenidas por la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS).
- 18) Las micro, pequeñas y medianas empresas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que durante un año hayan estado en transición para ser certificadas como tales, por un periodo de diez años y mientras se mantengan las condiciones que dieron origen a la exoneración.
- 19) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en el tanto esta última desarrolle una actividad lucrativa y esté sujeta a este impuesto, o bien, que se trate de una sociedad controladora de un grupo o conglomerado financiero regulado por una superintendencia adscrita al Banco Central de Costa Rica

Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos al igual que cualquier sujeto pasivo, deberán cumplir los deberes formales tributarios, particularmente, el deber de declarar y el suministro de información sobre sus actividades con terceros; la exención no implica que

no sean sujetos a fiscalizar por la administración tributaria, la cual reglamentará en que forma deberán cumplirse los deberes formales.

## **CAPÍTULO III**

### **La base imponible**

#### **Artículo 66.- Concepto y determinación de la base imponible.**

1. La base imponible de las rentas obtenidas por los sujetos pasivos de este impuesto, estará constituida por el importe de las rentas netas procedentes de actividades lucrativas, del capital mobiliario e inmobiliario, la ganancias o pérdidas patrimoniales, vinculadas a la actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en el régimen de atribución de rentas previsto en el artículo 62 en relación con el 11, ambos de esta Ley, y las demás rentas indicadas en el artículo 60 de esta Ley, una vez deducidos los costos y gastos referidos en el párrafo siguiente.

Los costos y gastos deducibles, serán aquellos, útiles, necesarios y pertinentes, para producir la renta gravable y conservar su fuente productora, así como las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta Ley. Cuando los costos, gastos o las erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y no sujetas o exentas, deberá deducirse únicamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas en este impuesto. En ningún caso procederá la deducción de gastos cuando los ingresos asociados se encuentren exentos o no sujetos.

2. La base imponible se determinará sobre base cierta y, subsidiariamente, la administración tributaria podrá aplicar el régimen de base presunta, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
3. En el sistema de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley.

4. A las empresas acogidas al Régimen de Tributación Simplificada de Estimación Objetiva, les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 25 y 41 de esta Ley, relativos al régimen de estimación objetiva.

#### **Artículo 67.- Exclusiones de la base imponible.**

1. Los aportes de capital social en dinero o especie.
2. Las revaluaciones de activos fijos.

#### **Artículo 68.- Gastos deducibles.**

En particular, serán deducibles y sin perjuicio de la regla general establecida en el apartado 1 del artículo 66 de esta Ley, los siguientes gastos:

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

En caso de incumplimiento, ya sea de las retenciones previstas en esta Ley o de las obligaciones de la seguridad social, o de ambas, sobre los rubros referidos en el párrafo anterior, estos, de conformidad con el artículo 69 de esta Ley, no podrán ser deducidos de la base imponible del sujeto pasivo. No obstante, cuando ese incumplimiento se satisfaga en fecha posterior al período impositivo en que se efectuó la deducción, se tendrá por legítima la deducción efectuada en ese período impositivo, y quedará a salvo el derecho del contribuyente para rectificar la declaración respectiva, por las partidas deducibles satisfechas con posterioridad y que no haya rebajado antes, siempre y cuando no se trate de períodos prescritos, y sin perjuicio de las sanciones que puedan corresponder en cada caso.

Además, podrá deducirse una cantidad adicional igual 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 por las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.

3. Las prestaciones patrimoniales de carácter público que afecten el giro habitual de los sujetos pasivos de este impuesto, con las excepciones contempladas en el artículo siguiente.
4. Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con instituciones aseguradoras autorizadas.
5. Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el sujeto pasivo durante el periodo fiscal, directamente relacionados con el giro del negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto, con las siguientes restricciones:
  - a. No será deducible la parte correspondiente a los intereses que se deba capitalizar contablemente.
  - b. No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada.
  - c. No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se hayan pactado tasas por encima de las del mercado.
  - d. No serán deducibles los intereses cuando no se practiquen o no se ingresen las retenciones correspondientes a los intereses, o cuando, no habiéndose practicado la retención, tampoco se ingrese del propio patrimonio el monto correspondiente. No obstante, cuando el incumplimiento se satisfaga en fecha posterior al período impositivo en que se efectuó la rebaja de intereses, se tendrá por legítima la deducción efectuada en ese período impositivo, sin perjuicio de las sanciones que puedan corresponder por el incumplimiento incurrido.

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

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los párrafos anteriores, no serán deducibles los intereses cuando medien circunstancias que revelen desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el periodo respectivo.

6. Los importes derivados de las posibles insolvencias o, en general, de los incumplimientos de los deudores, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio, cuando en el momento del devengo del impuesto, concorra alguna de las siguientes circunstancias:
  - a. Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
  - b. Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o en situaciones análogas.
  - c. Que el deudor esté procesado por el delito de estelionato o fraude de simulación.
  - d. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral, de cuya solución dependa su cobro.

Los importes que, habiendo sido deducidos por posible insolvencia de los deudores, según estas disposiciones, se recuperen posteriormente, deberán integrarse en la base imponible del período impositivo en que ocurra la recuperación.

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

- a. Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- b. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

- c. Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- d. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- e. Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles los importes, por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada; tampoco los importes basados en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, salvo si se trata de entidades financieras supervisadas por las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif), las sumas para constituir estimaciones, reservas o provisiones autorizadas por los órganos de supervisión o que deban mantener, obligatoriamente, dichas entidades en cumplimiento de las disposiciones emitidas y de conformidad con los límites técnicos establecidos, en ambos casos, por los órganos de supervisión. Dichas reservas serán debidamente individualizadas en los libros y los balances de las entidades. Las superintendencias y el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif) deberán consultar con el Ministerio de Hacienda, cuyo criterio será vinculante, respecto de la regulación que se emita que tenga incidencia tributaria

- 7. La depreciación efectiva para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación, de las mejoras con carácter permanente. La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades lucrativas 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 o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

En todos los casos, cuando el contribuyente enajene bienes tangibles, sujetos a depreciación, por cualquier título, y por un valor diferente del que les corresponda a la fecha de la transacción, de acuerdo con la amortización autorizada, tal diferencia se incluirá como ingreso gravable o pérdida deducible, según corresponda, en el período en el que se realice la operación.

El valor de la patente de invención propiedad del contribuyente, podrá amortizarse con base en el tiempo de su vigencia.

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

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

Como excepción de lo anterior, los gastos preoperativos y de organización de empresas, podrán deducirse en el período fiscal que se causen, o si se acumulan, en cinco períodos fiscales consecutivos, en las proporciones que determine el sujeto pasivo, a partir del inicio de su actividad productiva, hasta

agotar el saldo. Los rubros por tomar en cuenta como gastos preoperativos y de organización, serán los que serían deducibles íntegramente en el período en que se causaran en la hipótesis de que se estuviera en el período operativo, y deberán excluirse los que, por su naturaleza, deban amortizarse o depreciarse.

9. En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra alternativa, será deducible para la entidad cesionaria, un importe equivalente a las cuotas de amortización o depreciación según lo previsto en este artículo, que corresponderían a los citados bienes.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercer una u otra alternativa, cuando el importe por pagar por su ejercicio sea inferior al resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían a dicho bien dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades por pagar a la entidad cedente, incluso el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien, tendrá, para la entidad cesionaria, la consideración de gasto para distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de transmisión previa al cedente por parte del cesionario, este último continuará la amortización, en idénticas condiciones y sobre el mismo valor, anteriores a la transmisión. También podrá deducir, como gasto por distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión, la diferencia entre las cantidades por pagar a la entidad cedente, incluso el valor de la opción y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido

el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

10. Los gastos de representación y similares en que se incurra en el país o fuera de él, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más de un uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados. No obstante, la Administración aceptará gastos reales que superen este límite y, en casos especiales de contribuyentes que, por la naturaleza de su actividad, tal límite conlleve una clara violación de su capacidad económica efectiva.
11. 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 se contemplan sobre el particular en el Reglamento de esta Ley. Para su otorgamiento, el sujeto pasivo deberá acreditar que, en el ejercicio de su actividad, ha cumplido sus obligaciones relativas a la protección del medio ambiente, contenidas en la legislación nacional y en el contrato de concesión respectivo, así como con las medidas requeridas por la Secretaría Técnica Nacional Ambiental (Setena) para la mitigación del impacto ambiental de las explotaciones. 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.
12. Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes en el país, por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, así como por el uso de patentes, el suministro de fórmulas, las marcas de fábrica, los privilegios, las franquicias, las regalías y similares. Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento (10%) de las ventas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente. Para ello, deberán haberse

efectuado las retenciones del impuesto establecido en esta Ley, cuando procedan.

13. Los pagos o créditos otorgados a personas no residentes en el país, por el suministro de noticias, la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.
14. Las indemnizaciones y las prestaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo.
15. Los gastos de publicidad y de promoción, necesarios para la producción de ingresos gravables.
16. Los gastos de transporte y de comunicaciones, los sueldos, los honorarios y cualquier otra remuneración pagada a personas no domiciliadas en el país.
17. Las pérdidas por destrucción de bienes por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobados y en la parte no cubierta por los seguros.
18. Las reservas de inversión o fondos de desarrollo, debidamente aprobados por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos, en el caso de las entidades prestadoras de servicios públicos a que se refiere en el inciso d) del artículo 64 de esta Ley.
19. El impuesto al valor agregado que por aplicación de las disposiciones de aquel impuesto pasa a formar parte del costo de producción.

La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del artículo 78 de esta Ley, 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. La Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en este artículo, cuando los considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice.
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. No se aceptará deducción de gastos pagados si en un ejercicio anterior se hubieren deducido esos mismos gastos como simplemente causados

#### **Artículo 69.- Gastos no deducibles.**

No se considerarán gastos fiscalmente deducibles:

- a. El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y las construcciones y, en general, de todas las erogaciones capitalizables, incluso las inversiones.
- b. Los costos o gastos que no se hayan originado en el negocio, la actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas por el impuesto a que se refiere el presente título, tampoco las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no se encuentren respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.
- c. El impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo, así como las tasas especiales que sobre estos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, las multas y los intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias.
- d. Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas que tributen de acuerdo con esta ley.
- e. Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta Ley.

- f. Los gastos e inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones se encuentren confundidas con las actividades lucrativas, deberán llevarse cuentas separadas para determinar los resultados de una y otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las referidas a estas últimas actividades.
- g. Lo pagado por la compra de derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, de fórmulas de otros activos intangibles similares, así como lo pagado por concepto de las indemnizaciones a que se refiere la Ley No. 4684 del 30 de noviembre de 1970 y sus reformas, Ley de protección al representante de casas extranjeras.
- h. Los gastos de servicios, incluidas las prestaciones por intereses y otros gastos financieros, la transferencia de intangibles, la cesión de derechos o cesión en uso de bienes ubicados fuera del territorio nacional, correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por su carácter de jurisdicción no cooperante, o que se paguen por medio de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- i. Los gastos respecto de los cuales proceda legalmente la realización de una retención, sea a cuenta o definitiva, y esta no se practique o ingrese.
- j. Las retenciones, los pagos a cuenta y parciales efectuados de acuerdo con esta Ley.
- k. Tampoco son deducibles:
  - i. Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense del Seguro Social
  - ii. Los obsequios y las regalías o donaciones hechas a los socios, beneficiarios finales o a parientes consanguíneos o afines..
  - iii. Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges, a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.
- l. El pago de regalos, obsequios, ofrecimientos, ya sea directos o indirectos, en dinero o en cualquier modo de especie que el sujeto pasivo o las empresas

vinculadas a este realicen en beneficio de funcionarios públicos o empleados del sector privado, con el objeto de agilizar o facilitar una transacción a nivel transnacional o nacional.

Lo anterior independientemente de las formas jurídicas adoptadas para realizar el pago citado.

- m. Los gastos asociados con asimetrías híbridas que efectúe el contribuyente a partes vinculadas en el extranjero, cuando tales gastos no generen un ingreso gravable o generen un ingreso exento para dicha parte vinculada, o cuando estos gastos también sean deducibles para la parte vinculada domiciliada en el extranjero.

El término "asimetrías híbridas" se refiere a aquellas divergencias existentes en cuanto a la clasificación o el tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo al ordenamiento jurídico costarricense y al de las demás jurisdicciones involucradas, a partir de las cuales se generan situaciones de doble deducción o doble no imposición.

- n. Las pérdidas patrimoniales producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes muebles o inmuebles, no vinculados con la actividad.
- o. Cualquier otra erogación que no esté vinculada con la obtención de rentas gravables.

**Artículo 70.- Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones gratuitas y societarias.**

- 1. Los elementos patrimoniales se valorarán según el precio de adquisición o el costo de producción.
- 2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:
  - a. Los transmitidos o adquiridos a título gratuito.
  - b. Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

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

Se entenderá por valor normal del mercado, el que haya sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

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

Respecto de lo previsto en los incisos e) y f), del apartado anterior la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

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

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

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

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

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

5. En la distribución de beneficios, se integrará, en la base imponible de los socios, el valor normal de mercado de los elementos recibidos.
6. En la disolución de entidades y separación de socios, se integrará, en la base imponible de estos, la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.
7. En la fusión, absorción o escisión total o parcial, se integrará, en la base imponible de los socios, la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.
8. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente de la devolución de aportaciones, no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.
9. En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión por computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían para efectos del impuesto sobre bienes inmuebles o por el valor normal de mercado, si es inferior.
10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.
11. Para integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas, será de aplicación el mecanismo de actualización previsto en el apartado 2 del artículo 29, correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
12. Las normas sobre las ganancias y pérdidas patrimoniales, previstas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, serán de aplicación supletoria en este impuesto.

## **Artículo 71.- Principio de libre competencia.**

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, las cuales sean residentes en Costa Rica o en el exterior, están obligadas, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y los montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971. Esta valoración solo procederá cuando la acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país, o un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente.

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.

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

El Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables, los ajustes correlativos, los criterios de vinculación, los análisis de comparabilidad, las pautas generales de documentación, la declaración informativa y demás elementos necesarios para efectos de poder determinar, razonablemente, los precios de libre competencia, incluida la facultad para que la Administración Tributaria pueda suscribir acuerdos

previos sobre valoración de precios de transferencia, sean estos unilaterales, bilaterales o multilaterales. Lo que resuelva la Administración Tributaria en relación con las gestiones que se le soliciten para suscribir acuerdos previos de precios de transferencia no tendrá recurso alguno. Igualmente, la Administración Tributaria contará con facultad para llevar a cabo procedimientos de acuerdo mutuo.

En las operaciones entre partes vinculadas, cuando exista excepcionalmente un precio regulado por el Estado, se utilizarán en sustitución del método que analiza operaciones comparables los precios determinados según la regulación.

**Artículo 72.- Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con personas o por ellas, o entidades residentes en jurisdicciones no cooperantes y cantidades sujetas a retención.**

1. Se integrará, en la base imponible, la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:
  - i. Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio costarricense que traslada su residencia fuera del país, excepto que dichos elementos patrimoniales queden vinculados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense de la mencionada entidad.
  - ii. Los que estén vinculados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense que cese su actividad.
  - iii. Los que estando previamente vinculados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense son transferidos al extranjero.
2. La administración tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con personas o por ellas, o por entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley, cuando la valoración convenida hubiera determinado en Costa Rica una tributación inferior a la que

le hubiera correspondido por la aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

3. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto, computará aquellas por la contraprestación total devengada.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas, satisfechas por el Sector Público, el perceptor solo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pueda probarse la contraprestación devengada, la administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida.

En este caso, se deducirá de la cuota como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

### **Artículo 73.- Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.**

Cuando un elemento patrimonial o un servicio hayan sido valorados para efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad que lo adquiera integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

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

Cuando se trate de servicios, en el período impositivo en que se reciban,

excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo previsto en los apartados anteriores.

**Artículo 74.- Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.**

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que estos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, y respetando la debida correlación entre unos y otros.
2. No serán fiscalmente deducibles, los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, si así lo establece una norma legal o reglamentaria.
3. Empresas de construcción y similares.

Las empresas dedicadas a la construcción o a actividades similares, que realicen contratos u obras que abarquen dos o más períodos impositivos, deberán establecer los resultados de sus operaciones por aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

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

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

- b. Asignar a cada período impositivo el resultado neto que sea consecuencia de deducir del importe de la obra contratada, la parte que fue realmente ejecutada en el período, los costos efectivamente efectuados y los gastos ocurridos en el mismo período impositivo. En

este caso, la Administración Tributaria también puede ejercer las facultades señaladas en ese inciso.

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

Elegido uno de los métodos mencionados, este debe ser aplicado por el declarante a todas las obras o trabajos que realice y solo puede ser cambiado con previa autorización de la Administración Tributaria, que determinará a partir de cuál período se debe efectuar el cambio.

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

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

#### **Artículo 75.- Subcapitalización o limitación a la deducción de intereses no bancarios.**

Se establece una deducibilidad máxima de gastos por intereses netos de un veinte por ciento (20%) de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (Uaiida) por cada período impositivo.

Se entenderá por gastos por intereses netos al exceso de gastos por intereses respecto a los ingresos financieros del período de impuesto autoliquidado. Los

gastos por intereses netos que se estimen como no deducibles, no deben ser considerados como gastos por intereses para estos efectos.

Tampoco serán considerados como gastos por intereses, para efectos del cálculo de la deducibilidad máxima, los provenientes de las comisiones bancarias de formalización de crédito y el diferencial cambiario, así como los gastos por intereses provenientes de deudas con el Sistema de Banca para el Desarrollo, con entidades sujetas a vigilancia e inspección de alguna de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (Conassif), o con bancos y entidades financieras extranjeras debidamente supervisadas por algún organismo o agencia de supervisión en el país de origen. Respecto de los gastos con entidades supervisadas, la Administración Tributaria conserva la facultad de verificar su existencia real o que no se trate de operaciones de crédito respaldadas con depósitos de la propia entidad que obtiene el préstamo; en cuyo caso, sí formarán parte del cálculo para limitación de intereses del periodo respectivo.

El Uaiida se calculará sumando a la utilidad neta los gastos deducibles por los costos de endeudamiento financiero, así como los gastos deducibles por concepto de depreciación y amortización.

Conforme a lo anterior, el monto máximo deducible por gastos por intereses netos de cada periodo impositivo será igual al resultado de la multiplicación del Uaiida por el factor cero coma dos (0,2).

Se excluyen del ámbito de aplicación de la fórmula a la que se refieren los párrafos anteriores los gastos por intereses utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública, cuando el desarrollador del proyecto esté domiciliado en el territorio nacional. Para estos efectos, el proyecto de infraestructura pública debe estar sujeto a la retención en la fuente a que hace referencia el artículo 88 de esta ley, siendo que toda utilidad derivada de un proyecto de infraestructura pública quedará excluida del Uaiida, así como su costo financiero de endeudamiento.

Los gastos por intereses netos que superen el veinte por ciento (20%) permitido en el periodo fiscal, según esta disposición, podrán ser deducidos en los periodos

impositivos sucesivos y hasta que se agote dicha diferencia, siempre y cuando se cumpla, en cada periodo impositivo, con el límite señalado en el párrafo primero de este artículo. En estos casos, el contribuyente queda obligado a comprobar la veracidad y atinencia de estos gastos por intereses netos, tanto contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho periodo.

Sin perjuicio de lo que dispongan las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero Nacional (Conassif), respecto a la limitación de gastos por intereses y equivalentes para las entidades sujetas a su vigilancia e inspección, las disposiciones contenidas en el presente artículo les serán excluidas, incluso cuando tales entidades formen parte de un grupo de interés económico.

La Administración Tributaria queda facultada para autorizar un límite mayor de deducibilidad de gastos por intereses netos a aquellos contribuyentes que así lo soliciten previamente mediante solicitud fundamentada, la cual deberá ser acompañada de los requisitos que se definan vía resolución.

#### **Artículo 76.- Reinversión de beneficios extraordinarios.**

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

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

2. La administración tributaria podrá aprobar planes con plazos especiales de reinversión, cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.

3. El importe de la renta no integrada en la base imponible, se sumará a esta por partes iguales, en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se realizó la inversión.
4. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años señalado en el apartado anterior, excepto que su vida útil, conforme al método de depreciación o amortización, de los admitidos en el artículo 68 que se aplique, sea inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo, determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1 anterior.
5. En caso de que la reinversión no se realice dentro del plazo señalado, total o parcialmente, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará, en la misma proporción, conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquel.

#### **Artículo 77.- Compensación de bases imponibles negativas.**

1. Respecto de la base imponible, las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos, salvo en el caso de empresas agropecuarias, y únicamente en cuanto a las rentas provenientes de esa actividad, en que este plazo podrá extenderse hasta cinco años, en las

proporciones que determine el sujeto pasivo. Las empresas que realicen actividades agropecuarias combinadas con actividades de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas de la actividad agropecuaria, para poder realizar las compensaciones correspondientes. El saldo no compensado en los términos indicados, no dará derecho de crédito a favor del sujeto pasivo, susceptible de compensación o devolución, según las normas generales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2. Las sociedades con bases imponibles negativas que, en el ejercicio, hayan sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a la participación en sus utilidades, no podrán deducir las bases imponibles negativas generadas antes del cambio de propiedad, de los beneficios percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio; ello siempre que
  - a. Con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él, la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal en al menos un 25% del total.
  - b. , En el momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro, de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de la adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades.

Para este efecto, se entenderá que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio, cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, por medio de sociedades relacionadas, por lo menos el cincuenta por ciento (50%) de los derechos sociales, acciones o participaciones.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación señalado en el apartado 1, a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior también será aplicable al resultado negativo derivado de la explotación de nuevas autopistas y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades, para cuyo efecto se deberá llevar contabilidades separadas.
5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

**Artículo 78.- Otras reducciones a la base imponible en carácter de exención.**

Reducirán la base imponible de este impuesto las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el período fiscal respectivo, al Estado, a sus instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades estatales, a la Junta de Protección Social (JPS), a las juntas de educación y a las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza del Ministerio de Educación Pública (MEP), a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones, como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales, así como las donaciones realizadas a favor de las asociaciones civiles y deportivas declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, al amparo del artículo 32 de la Ley N° 218, Ley de Asociaciones, de 8 de agosto de 1939, o de los comités nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder), en las zonas definidas como rurales según el reglamento de esta ley, durante el periodo tributario respectivo y al Museo de Energías Limpias de Bagaces.

La deducción no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta calculada del contribuyente donante, sin tomar en cuenta la donación. Las donaciones en especie se valorarán a su valor de mercado, para efectos de esta deducción.

La Dirección General de Tributación tendrá amplia facultad en cuanto a la apreciación y calificación de la veracidad de las donaciones a que se refiere este

inciso y podrá calificar y apreciar las donaciones solamente cuando se trate de las dirigidas a obras de bien social, científicas o culturales, y a los comités deportivos nombrados oficialmente por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder) en las zonas definidas como rurales, según el reglamento de la presente ley. En este reglamento se contemplarán las condiciones y los controles que deberán establecerse en el caso de estas donaciones, tanto para el donante como para el receptor.

## **CAPÍTULO IV**

### **Período impositivo y devengo del impuesto**

#### **Artículo 79.- Período impositivo.**

1. El período impositivo comprenderá del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. No obstante, la administración tributaria podrá establecer períodos impositivos especiales, por rama de actividad y para casos de subsidiarias, sucursales y agencias de empresas no residentes en Costa Rica. Para estos efectos se deberá demostrar el cumplimiento de alguna de las siguientes condiciones:
  - a. Cuando en virtud del proceso productivo el período fiscal ordinario provoca que los gastos variables queden en un período y los ingresos en otro.
  - b. Cuando por disposición regulatoria o legal, el obligado debe presentar estados financieros auditados con una fecha de cierre distinta al cierre del período fiscal ordinario.
2. En todo caso, concluirá el período impositivo:
  - a. Cuando la entidad se extinga.
  - b. Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio costarricense al extranjero.

- c. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica y ello determine la no sujeción de la entidad resultante a este impuesto.

Con el propósito de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo, se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el apartado 3 del artículo 70 de esta Ley.

- d. Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a esta, se entenderá generada en forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación, se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad, de haber conservado su forma jurídica originaria.

3. El período impositivo no excederá de doce meses.
4. También será de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto que reúnan los requisitos para el régimen de tributación simplificada de estimación objetiva, el período trimestral señalado en el artículo 13 de esta Ley.

#### **Artículo 80.- Devengo del impuesto.**

Cuando se trate de las rentas incluidas en la base imponible, el impuesto se devengará el último día del período impositivo.

## CAPÍTULO V

### Deuda tributaria

#### Artículo 81.- Retenciones y tipo de gravamen.

1. El tipo aplicable a la base imponible será del veintisiete y medio por ciento (27,5%).
2. El tipo aplicable a las personas jurídicas, cuya renta bruta no supere la suma de ciento nueve millones treinta y dos mil colones (¢109.032.000,00) durante el periodo fiscal, será el siguiente:
  - a. Cinco por ciento (5%), sobre los primeros cinco millones ciento cincuenta y siete mil colones (¢5.157.000,00) de renta neta anual
  - b. Diez por ciento (10%), sobre el exceso de cinco millones ciento cincuenta y siete mil colones (¢5.157.000,00) y hasta siete millones setecientos treinta y siete mil colones (¢7.737.000,00) de renta neta anual.
  - c. Quince por ciento (15%), sobre el exceso de siete millones setecientos treinta y siete mil colones (¢7.737.000,00) y hasta diez millones trescientos quince mil colones (¢10.315.000,00) de renta neta anual.
  - d. Veinte por ciento (20%), sobre el exceso de diez millones trescientos quince mil colones (¢10.315.000,00) de renta neta anual.

A efectos de lo previsto en este apartado, las micro y las pequeñas empresas inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) podrán aplicar la escala tarifaria prevista en este apartado, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

- a. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primer año de actividades comerciales.
- b. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el segundo año de actividades comerciales.

- c. Cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el tercer año de actividades comerciales.

Reglamentariamente, la Administración Tributaria podrá establecer las condiciones que se estimen necesarias para prevenir o corregir el fraccionamiento artificioso de la actividad.

El Ministerio de Hacienda actualizará por resolución general el monto de lo establecido este apartado, tomando como base la variación del índice de precios al consumidor.

3. Cuando se trate de las rentas de capital o ganancias patrimoniales, provenientes de bienes o derechos no vinculados a la actividad de la empresa reguladas en el Título I de esta Ley, deberán practicarse las retenciones y los pagos a cuenta, según corresponda, aplicando para ello la tarifa prevista en el artículo 46 de esta Ley, en la misma forma dispuesta para las personas físicas, pero con las particularidades previstas en la parte final del apartado 3 de este último artículo

#### **Artículo 82.- Cuota íntegra.**

Entiéndese por cuota íntegra el importe resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que corresponda.

### **CAPÍTULO VI**

#### **Deducciones para evitar la doble imposición interna**

#### **Artículo 83.- Dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna.**

1. Estarán exentos los dividendos o las participaciones en beneficios provenientes de otras entidades residentes en Costa Rica.
2. La exención también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones

propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión o escisión total, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que corresponda a los beneficios no distribuidos, incluso los que hayan sido incorporados al capital.

La exención también se practicará en lo que respecta a las rentas que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 70 de esta Ley.

3. Asimismo, estarán exentos los dividendos que provengan de rentas no sujetas.
4. La exención prevista en este artículo tampoco aplicará cuando una sociedad transparente opte por declarar en el impuesto sobre sociedades, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del inciso b) del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

## **CAPÍTULO VII**

### **Deducciones de pagos a cuenta**

#### **Artículo 84.- Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.**

Serán deducibles de la cuota íntegra:

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

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

## **CAPÍTULO VIII**

### **Gestión del impuesto**

#### **Sección I**

#### **Declaraciones y autoliquidaciones**

##### **Artículo 85.- Obligación de declarar.**

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

En consecuencia, existirá la obligación de declarar cuando se obtengan rentas de las definidas en el artículo 60 de la presente Ley. Serán de aplicación, en lo conducente, las normas previstas en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2. No obstante la obligación general de declarar, las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán en la obligación de presentar la declaración de este tributo, con las excepciones previstas en el reglamento a esta Ley y sin perjuicio de las obligaciones de las personas a quienes se impute la renta atribuida, de conformidad con las disposiciones de esta Ley.
3. Los contribuyentes deberán aportar la totalidad de los datos que les afecten, requeridos en las declaraciones; acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares y en la forma que determine la administración tributaria, incluyendo los medios digitales.
4. La administración tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

### **Artículo 86.- Autoliquidación.**

Los contribuyentes obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla en el lugar y forma determinados reglamentariamente.

### **Artículo 87.- Pagos a cuenta.**

Serán de aplicación, en lo que corresponda, la clasificación de pagos a cuenta establecida en el apartado 1 del artículo 51, referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

### **Artículo 88.- Retenciones e ingresos a cuenta.**

1. En concepto de pago a cuenta, 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 realizados por ellos, estarán obligados a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de retribuciones en especie, y a retener, cuando se trate de retribuciones dinerarias, un dos por ciento (2%) sobre las rentas sujetas a este impuesto o rentas en el régimen de atribución de rentas, que satisfagan o abonen por cualesquiera de esas transacciones.

En concepto de pago a cuenta, también tendrán la misma obligación de retener o ingresar a cuenta, las entidades privadas, las afectas al régimen de atribución de rentas, los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense que operen en él mediante establecimiento permanente. En estos casos, la retención o el ingreso a cuenta será hasta de un dos por ciento (2%), según se determine reglamentariamente.

El importe respectivo se ingresará al Fisco, según lo previsto en el párrafo antepenúltimo de este artículo.

2. En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas correspondientes a ganancias patrimoniales deberá realizar un pago a cuenta de un diez por ciento (10%). El beneficiario de las rentas deberá pagar dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente a aquel en que se produjo la ganancia patrimonial; para ello utilizará una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la administración tributaria. Si el sujeto pasivo opta por efectuar la reinversión de beneficios extraordinarios a que se refiere el artículo 76 de esta Ley, deberá realizar un pago a cuenta del diez por ciento (10%), sobre los importes que deberá declarar en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 76. Este pago deberá efectuarlo en el primer mes del período fiscal siguiente a aquel en se realizó la inversión, durante cada uno de los siete años a que se refiere el apartado 3 indicado.
3. En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondan al mercado financiero, según el apartado 2 del artículo 19, se aplicará una retención a cuenta que será igual a la que corresponda a las personas físicas, según el artículo 46 de esta Ley.
4. El sujeto obligado a retener deberá expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.
5. Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no deberá practicarse retención. En particular, no se practicará retención en:
  - a. Las rentas obtenidas por las entidades exentas a que se refiere el artículo 65 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el párrafo final del apartado 1 del artículo 35.
  - b. Los dividendos o las participaciones en beneficios pagados a otros sujetos pasivos de este impuesto a sociedades residentes en Costa Rica.
6. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa deba satisfacerse una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicarla sobre la cantidad total que venga obligado a satisfacer y

deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos fraccionados citados en el artículo 89 de esta Ley.

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

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán mediante resolución general de la administración tributaria.

#### **Artículo 89.-El pago fraccionado.**

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

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

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

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

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

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

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

#### **Artículo 90.-Liquidaciones previas y devolución de oficio.**

Serán de aplicación a este impuesto, las normas sobre liquidaciones previas y devolución de oficio previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas

en los artículos 53 y 54 de esta Ley, así como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## **SECCIÓN II**

### **Obligaciones contables**

#### **Artículo 91.- Obligaciones contables.**

1. Los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus registros contables y sus declaraciones de impuesto. Lo anterior, excepto que se trate de elementos que afecten varios períodos impositivos distintos de aquel en que se generaron los ingresos, gastos o inversiones respectivas; en este caso, el contribuyente estará obligado a conservar los comprobantes y justificantes citados, durante todo el lapso en que surtan efectos en la determinación de sus obligaciones tributarias.
2. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar, en la forma que se determine reglamentariamente, los libros o registros obligatorios.

## **CAPÍTULO IX**

### **Regímenes tributarios especiales**

#### **SECCIÓN I**

##### **Regímenes tributarios especiales en particular**

#### **Artículo 92.- Definición.**

1. Son regímenes tributarios especiales, los regulados en el presente capítulo, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en los restantes capítulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente capítulo.

## **SECCIÓN II**

### **Régimen de las uniones temporales de empresa**

#### **Artículo 93.- Uniones temporales de empresa.**

1. Las uniones temporales de empresas personas jurídicas, tales como consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, deberán inscribirse en un registro especial que llevará la administración tributaria, y tributarán en régimen de atribución de rentas con las siguientes excepciones:
  - a. Las citadas uniones no tributarán por este impuesto, por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
  - b. No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.
2. La renta negativa obtenida por la unión temporal, se imputará en la base imponible de las entidades miembros.

## **TÍTULO III**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

#### **CAPÍTULO PRELIMINAR**

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

#### **Artículo 94.- Naturaleza y objeto.**

El Impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes

personas físicas, jurídicas y demás entidades, no residentes en dicho territorio.

Tratándose de empresas que realicen actividad en el territorio costarricense pero no cuenten con presencia en él, de establecimiento permanente o de una entidad legalmente constituida conforme a la legislación nacional, vía reglamento se establecerá la forma y las condiciones en que deberán cumplir con sus deberes formales, conforme a las disposiciones de este título, en cuyo caso la tarifa aplicable sobre su ingreso bruto de fuente costarricense podrá ser de hasta un máximo del 5% (cinco por ciento), previo análisis técnico realizado al efecto por la Administración Tributaria.

#### **Artículo 95.- Ámbito de aplicación.**

El presente impuesto se aplicará en todo el territorio costarricense, el cual se entenderá según la definición contenida en el artículo 5 de la Constitución Política.

#### **Artículo 96.- Normativa aplicable.**

El impuesto se rige por el presente título, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades, según proceda.

#### **Artículo 97.- Tratados y convenios.**

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

# CAPÍTULO I

## Elementos personales

### Artículo 98.- Contribuyentes.

Son contribuyentes por este impuesto:

1. Las personas físicas, las jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, conforme al artículo siguiente, que obtengan rentas en este, con o sin establecimiento permanente.
2. Las personas físicas residentes en Costa Rica, por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 10 del Título I de esta Ley, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas .
3. Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad esencial de la persona no domiciliada.
  - a. Se considerarán establecimientos permanentes:
    - i. Los centros administrativos.
    - ii. Las sucursales.
    - iii. Las agencias.
    - iv. Las oficinas.
    - v. Las fábricas.
    - vi. Los talleres.
    - vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
  - b. La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo:
    - i. Las obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en

cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

- ii. La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

Con el único propósito de determinar si se ha superado el plazo de ciento ochenta y tres días que se indica anteriormente, se considerará lo siguiente:

- a. Cuando una empresa no domiciliada presta servicios o realiza actividades en Costa Rica en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esos servicios o actividades se llevan a cabo durante periodos que no superan el plazo de ciento ochenta y tres días, y
- b. Una o varias empresas asociadas con la primera empresa llevan a cabo servicios al mismo cliente o actividades en el mismo lugar donde se prestan servicios, o se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo), durante periodos de tiempo adicionales,

Esos periodos adicionales se sumarán al periodo en el cual la primera empresa prestó servicios o llevó a cabo

actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación.

Cuando una persona actúe en Costa Rica por cuenta de una empresa no domiciliada, salvo si esta persona fuera un agente independiente, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, si esa persona:

- 1º Ostenta y ejerce habitualmente en Costa Rica poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa; o
  - 2º No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Costa Rica un depósito de bienes o mercancías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercancías en nombre de la empresa.
- iii. Sin perjuicio de lo que disponga la Superintendencia General de Seguros (Sugese), respecto de la operación de entidades aseguradoras o reaseguradoras, se considera que una empresa aseguradora tiene, salvo en lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en Costa Rica si recauda primas en el territorio costarricense o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente inciso.
- iv. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica por el mero hecho de que realice allí sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las

actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso.

**Artículo 99.-Residencia en territorio costarricense.**

La residencia se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de esta Ley para las personas físicas; y, en el artículo 64, para las jurídicas y otras entidades.

**Artículo 100.- Individualización de rentas.**

A los contribuyentes personas físicas les será aplicable lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, sobre individualización de rentas.

**Artículo 101.- Responsables.**

Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tenga encomendado, respectivamente, el pagador de las rentas devengadas sin mediación de establecimiento permanente, por los contribuyentes, o el depositario o administrador de los bienes o derechos de los contribuyentes, no vinculados a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte aplicable la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 119 de esta Ley, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

El representante de los establecimientos permanentes en el país será responsable solidario por las obligaciones tributarias materiales de la entidad, en la parte correspondiente a las operaciones del referido establecimiento en el país.

**Artículo 102.- Representantes.**

1. Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en Costa Rica, para que les represente ante la administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, cuando se trate de entidades residentes en jurisdicciones no cooperantes, o cuando, debido a la cuantía y las características de la renta obtenida en territorio costarricense por el contribuyente, así lo requiera la administración tributaria.

El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo y con las formalidades que se fijen reglamentariamente.

2. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1, constituirá infracción tributaria administrativa, sancionable con multa de tres salarios base y podrá disfrutar de las reducciones a que se refiere el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 103.- Domicilio fiscal.**

1. Los contribuyentes no residentes tendrán su domicilio fiscal, para efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en Costa Rica:
  - a. Cuando operen mediante establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Costa Rica. En el supuesto de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del activo fijo.

- b. Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
  - c. En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del retenedor.
2. Cuando no se haya designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

## **CAPÍTULO II**

### **Hecho generador y exenciones**

#### **Artículo 104.- Hecho generador.**

1. Constituye el hecho generador, la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, con mediación de establecimiento permanente o sin ella, en territorio costarricense por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.
2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

#### **Artículo 105.- Rentas obtenidas en territorio costarricense.**

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio costarricense o de fuente costarricense las siguientes:
  - a. Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley.

- b. Las rentas de actividades o explotaciones económicas, obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, según se detalla a continuación:
  - i. Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio costarricense. No se considerarán obtenidas en territorio costarricense, las rentas derivadas de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda el veinte por ciento (20%) del precio de adquisición de dichos elementos.
  - ii. Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio costarricense, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio costarricense, las que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio costarricense o se refieran a bienes situados en este.
  - iii. Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio costarricense de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- c. Las rentas del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio costarricense.
- d. Los dividendos y otras rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades residentes en Costa Rica.
- e. Los intereses, cánones y otras rentas del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio costarricense o por establecimientos permanentes situados en este, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio costarricense.

- f. Las rentas derivadas, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio costarricense o de derechos relativos a estos, como alquileres, usufructos y otras contrataciones de bienes raíces.
  - g. Las ganancias patrimoniales:
    - i. Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio costarricense.
    - ii. Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio costarricense o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
    - iii. Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en dicho territorio o de derechos relativos a estos. En particular, se consideran incluidas:
      - 1º Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
      - 2º Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
  - h. Las provenientes del transporte y comunicaciones entre la República de Costa Rica y países extranjeros, y viceversa. Se incluyen, dentro de este inciso, las transmisiones de noticias internacionales, radionovelas, telenovelas, películas, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes y sonidos.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán, asimismo, obtenidas en territorio costarricense las rentas satisfechas por:

- a. Personas físicas que realicen actividades lucrativas y entidades residentes en territorio costarricense.
  - b. Establecimientos permanentes situados en dicho territorio.
3. Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de las siguientes rentas:
- i. Las satisfechas por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en el inciso siguiente, cuando se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidas en este inciso las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías que impliquen importación al territorio costarricense, incluidas las comisiones de mediación en ellas, así como los gastos accesorios y conexos.
  - ii. Las satisfechas por razón de las prestaciones de los servicios indicados en el subinciso ii) del inciso b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio costarricense y estén directamente vinculadas a actividades lucrativas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio costarricense.
  - iii. Las satisfechas a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a estos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.
  - iv. Las rentas del trabajo a que se refiere el artículo 15 de esta Ley, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rentas estén sujetas a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

- v. Las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en el extranjero.
4. Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**Artículo 106.- Rentas exentas.**

Estarán exentas de este impuesto las siguientes rentas:

- a. Las rentas mencionadas en el artículo 8 de esta Ley, percibidas por personas físicas.
- b. Las provenientes de las inversiones del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda, N.º 7044, de 29 de setiembre de 1986.

**Artículo 107.- Regímenes de cálculo del impuesto.**

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense, tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente de la presente Ley.
2. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente, tributarán en forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre estas.

## **CAPÍTULO III**

### **Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente**

#### **Artículo 108.- Rentas imputables a los establecimientos permanentes.**

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a. Las rentas derivadas de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b. Las rentas derivadas de elementos patrimoniales vinculados al establecimiento permanente.
- c. Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales vinculados al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales vinculados al establecimiento permanente, los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

#### **Artículo 109.- Diversidad de establecimientos permanentes.**

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio costarricense, se considerará que estos constituyen establecimientos permanentes distintos y, en consecuencia, se gravarán separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:
  - a. Que realicen actividades claramente separables.
  - b. Que la gestión de estas se lleve de modo separado.
2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

**Artículo 110.- Determinación de la base imponible.**

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para rentas de actividades lucrativas, sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos siguientes:

a. Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles, en los términos previstos en el artículo 69 de esta Ley, los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a la persona física titular o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

b. Para la determinación de la base imponible, será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i. Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- ii. Información, según se determine reglamentariamente, sobre los importes, criterios y módulos de reparto.
- iii. Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación, cuando estos se basen en la utilización de factores o recursos realizada por el establecimiento permanente y su relación con el costo total de dichos factores o recursos.

- c. En los casos en que no sea posible utilizar el criterio señalado en el inciso anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:
    - i. Ventas brutas.
    - ii. Costos y gastos directos.
    - iii. Inversión media en elementos de activo fijo vinculado a actividades o explotaciones económicas.
    - iv. Inversión media total en elementos vinculados a actividades o explotaciones económicas.
  - d. En ningún caso, resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad vinculados, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
- 2. Cuando las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central, o con la persona física titular o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, estén situados en territorio costarricense o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 70 de esta Ley.
  - 3. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 77 de esta Ley.
  - 4. Cuando las operaciones realizadas en Costa Rica por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en el territorio de la República, y este sea finalizado por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:
    - a. Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 70 de esta Ley para las operaciones vinculadas; la deuda tributaria se determinará según las normas

aplicables en el régimen general del impuesto sobre sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

- b. Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
  - i. La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que para estos efectos señale la administración tributaria sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales vinculados al establecimiento.

Para los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía total, sin que sea admisible deducción o compensación alguna.

- ii. La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en esta las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.
- 5. Cuando se trate de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio costarricense consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:
  - a. Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
  - b. Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la administración tributaria, los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos

realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a estos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración de inscripción y declarar su domicilio fiscal en territorio costarricense, así como a comunicar los cambios que se produzcan en este o en los datos consignados en aquella.

- c. No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el inciso a) anterior, cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio costarricense.

- d. No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en el inciso a) anterior, las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

#### **Artículo 111.- Deuda tributaria.**

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior, se aplicará el tipo de gravamen del veintisiete y medio por ciento (27.5%).
2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto para los dividendos en el inciso e) del artículo 116 de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos señalados en el artículo anterior de esta Ley, que no

hayan sido gastos deducibles para efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y los plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

3. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.
4. Cuando las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota íntegra del impuesto, la administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y las condiciones previstos reglamentariamente.

#### **Artículo 112.- Período impositivo y devengo.**

1. El período impositivo será coincidente con el de la casa matriz o el de la persona física titular del establecimiento, sin que pueda exceder de doce meses. Cuando no se haya declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año calendario.

La comunicación del período impositivo deberá formularse en la forma que determine la administración tributaria o, en su defecto, en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto; se entenderá subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

2. Se entenderá concluido el período impositivo, cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desvinculación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, o en aquellos en los cuales la casa matriz traslade su residencia, o cuando fallezca su titular.

3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

**Artículo 113.- Declaración y obligaciones contables y formales.**

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, según las reglas del impuesto sobre sociedades.
2. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales vinculados a estos.
3. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en Costa Rica por las normas del impuesto sobre sociedades.

**Artículo 114.- Pagos a cuenta.**

1. Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del impuesto sobre sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.
2. Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio costarricense.

## **CAPÍTULO IV**

### **Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente**

**Artículo 115.- Base imponible.**

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a las rentas que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro o monto total.

2. La base imponible correspondiente a las rentas derivadas de operaciones de reaseguro, estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.
3. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sub-sección IV de la sección I, del capítulo II del título I, salvo lo previsto en el apartado 2 del artículo 27, de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título gratuito, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

#### **Artículo 116.- Tipos de gravamen y cuota tributaria.**

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

- a. Con carácter general, un treinta por ciento (30%), en los supuestos no previstos en los siguientes apartados.
- b. Por las pensiones y jubilaciones percibidas por personas físicas no residentes, así como los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, un quince por ciento (15%).
- c. Por los honorarios, las comisiones, las dietas y otras prestaciones de servicios profesionales ejecutados sin que medie relación de dependencia, un treinta por ciento (30%).
- d. Por los reaseguros, los reafianzamientos y las primas de seguros de cualquier clase, un diez coma cinco por ciento (10,5%).
- e. Por las utilidades, los dividendos o las participaciones sociales de entidades residentes en Costa Rica, un veinte por ciento (20%).
- f. Por los intereses y otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales de cualquier clase, a los que se refiere el apartado 2 del artículo 19 de esta

Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, un veinte por ciento (20%).

Por los intereses, comisiones y otros gastos financieros que paguen o acrediten las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras a entidades no residentes que estén sujetas a la vigilancia e inspección en sus correspondientes jurisdicciones, un diez coma cinco por ciento (10.5%)

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

Las operaciones que se indican en el presente inciso deberán ser informadas a la Administración Tributaria y al Banco Central periódicamente. Sin detrimento de otras informaciones que se consideren necesarias, se deberá proporcionar la siguiente información, referida a cada operación individual sobre la que se paguen intereses y comisiones: monto, plazo, saldo por pagar, plazo al vencimiento, tasa de interés, etc. Para tales efectos, además ambas dependencias podrán realizar las acciones necesarias para obtenerla. Los recursos que se recauden en la aplicación de lo dispuesto en este inciso serán transferidos al Fondo Nacional para el Desarrollo (Fonade)(\*) establecido en la Ley N.º 8634, de 23 de abril de 2008, y sus reformas, hasta por un monto de quince mil millones de colones (¢15.000.000.000) por año, ajustable cada año por el crecimiento del índice de precios al consumidor. Dicho monto se transferirá siempre y cuando se recaude un monto igual o superior. De recaudarse un monto inferior, se transferirá la totalidad del monto recaudado.

- g. En el caso de ganancias patrimoniales, un veinte por ciento (20%).
- h. Por el transporte y las comunicaciones, incluyendo el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio costarricense, un trece coma cinco por ciento (13.5%).

- i. Por los arrendamientos de bienes de capital para actividades comerciales, un veinte por ciento (20%).
- j. Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).
- k. Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%)
- l. Por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministro de fórmulas, privilegios, franquicias y regalías, un treinta por ciento (30%)
- m. Por los pagos que deriven, directa o indirectamente, con ocasión de espectáculos públicos que involucren, entre otros, artistas o deportistas, y que ocasionalmente se presenten en el país, se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%)

**Artículo 117.- Devengo.**

- 1. El impuesto se devengará:
  - a. Si se trata de rentas, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si esta es anterior.
  - b. Si se trata de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
  - c. En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.
- 2. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

**Artículo 118.- Declaración.**

- 1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio costarricense sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, y deberán determinar e ingresar la deuda tributaria

correspondiente dentro de los quince días naturales del mes siguiente al del devengo del impuesto en la forma y el lugar que se establezcan reglamentariamente.

2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios quienes, en defecto del cumplimiento por parte de los contribuyentes, serán responsables solidarios también para efectos del cumplimiento del deber formal de declarar y los demás deberes formales correlativos.
3. No se les exigirá a los contribuyentes ni a los responsables solidarios por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se haya practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 119 de esta Ley.

**Artículo 119.- Obligación de retener e ingresar.**

1. Estarán obligados a practicar la retención e ingreso, respecto de las rentas sujetas a este impuesto, que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición:
  - a. Las entidades, incluso las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio costarricense.
  - b. Las personas físicas residentes en territorio costarricense que realicen actividades lucrativas, respecto de las rentas que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición en el ejercicio de estas.
  - c. Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.
2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley, para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las

establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Fisco, sin que el incumplimiento de la obligación pueda excusarles de esta.
4. No procederá practicar retención o ingreso, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 106 de esta Ley o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Tampoco se exigirá la retención a las rentas percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, cuando se demuestre el pago del impuesto y en los otros casos que se establezcan reglamentariamente.
5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos deberá presentar declaración y efectuar el ingreso al Fisco en el lugar, la forma y los plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados a cada contribuyente, o la presentación de la declaración respectiva cuando no proceda efectuar retenciones o ingreso a cuenta.
6. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.
7. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos responderá con su patrimonio por sus obligaciones tributarias materiales en este impuesto, aún cuando no haya practicado la retención correspondiente debiendo hacerlo.

## **CAPÍTULO V**

### **Otras disposiciones**

#### **Artículo 120.- Sucesión en la deuda tributaria.**

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes de ese

contribuyente por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Lo anteriormente dispuesto será de aplicación para el impuesto regulado en el Título primero de esta Ley

**Artículo 121.- Deducción de pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas.**

Cuando un contribuyente adquiriera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicados desde el inicio del período impositivo hasta que se compruebe, ante la administración tributaria, el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente.

## **TÍTULO IV**

### **CAPÍTULO I**

#### **DISPOSICIONES DEROGATORIAS Y VIGENCIA**

**Artículo 122.- Derogaciones especiales.**

A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en ella y, en particular, las siguientes normas:

1. Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988, Ley de impuesto sobre la renta, y sus reformas.
2. Ley N.º 7722, de 9 de diciembre de 1997, y sus reformas, Sujeción de instituciones del Estado al pago de impuesto sobre la renta.

**Artículo 123.- Derogatoria general.**

Deróguese todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales, que concedan exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto.

**Artículo 124.- Vigencia de normas reglamentarias.**

Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley, en tanto no se usen las habilitaciones reglamentarias que en esta se han previsto.

**Artículo 125.- Tratamiento de las obligaciones tributarias devengadas antes de la vigencia de esta Ley.**

La derogación de las disposiciones a que se refiere esta Ley no perjudicará los derechos del Fisco respecto de las obligaciones devengadas durante su vigencia.

**Artículo 126.- Vigencia.**

La presente Ley del impuesto sobre la renta, rige a partir del 1º de enero del 2023.

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**Transitorio I.-**

Los contribuyentes que, de conformidad con las disposiciones de la Ley N.º 7092 que se deroga por esta Ley, estén sometidos al Régimen simplificado, podrán continuar tributando bajo el Régimen de tributación simplificada de estimación objetiva regulado en el artículo 41 de esta Ley, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el citado artículo, hasta tanto no se emita el reglamento correspondiente.

### **Transitorio II.-**

Las disposiciones contenidas en el apartado 9 del artículo 68 de esta Ley, regirán para todas las nuevas contrataciones que se formalicen a partir de la vigencia de la normativa referente al impuesto sobre la renta.

### **Transitorio III.-**

Los contribuyentes del Impuesto a Sociedades, que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley cuenten con utilidades no distribuidas, contarán con un plazo de un año a partir del cual, de conformidad con lo establecido en el inciso 5) del artículo 8, deberán optar por pagar a nombre de sus socios o partícipes, el impuesto sobre los dividendos o decidir si opta por invertirlos en activos de la empresa.

### **Transitorio IV.-**

A partir de la entrada en vigencia de esta Ley y por un periodo de dos años, la tarifa prevista en el artículo 46 de esta Ley se incrementará en un uno coma cinco puntos porcentuales. Transcurrido este plazo, la tarifa aplicable será la prevista en el artículo 46 indicado anteriormente.

Dado en la Presidencia de la República, San José, a los veintidós días del mes de enero del año dos mil veintiuno.

***CARLOS ALVARADO QUESADA***

***ELIAN VILLEGAS VALVERDE***  
***MINISTRO DE HACIENDA***