



Sustento del uso justo
de Materiales Protegidos
derechos de autor para
fines educativos



UCI

Universidad para la
Cooperación Internacional

UCI
Sustento del uso justo de materiales protegidos por
derechos de autor para fines educativos

El siguiente material ha sido reproducido, con fines estrictamente didácticos e ilustrativos de los temas en cuestión, se utilizan en el campus virtual de la Universidad para la Cooperación Internacional – UCI – para ser usados exclusivamente para la función docente y el estudio privado de los estudiantes pertenecientes a los programas académicos.

La UCI desea dejar constancia de su estricto respeto a las legislaciones relacionadas con la propiedad intelectual. Todo material digital disponible para un curso y sus estudiantes tiene fines educativos y de investigación. No media en el uso de estos materiales fines de lucro, se entiende como casos especiales para fines educativos a distancia y en lugares donde no atenta contra la normal explotación de la obra y no afecta los intereses legítimos de ningún actor.

La UCI hace un USO JUSTO del material, sustentado en las excepciones a las leyes de derechos de autor establecidas en las siguientes normativas:

- a- Legislación costarricense: Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, No.6683 de 14 de octubre de 1982 - artículo 73, la Ley sobre Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 – artículo 58, permiten el copiado parcial de obras para la ilustración educativa.
- b- Legislación Mexicana; Ley Federal de Derechos de Autor; artículo 147.
- c- Legislación de Estados Unidos de América: En referencia al uso justo, menciona: "está consagrado en el artículo 106 de la ley de derecho de autor de los Estados Unidos (U.S, Copyright - Act) y establece un uso libre y gratuito de las obras para fines de crítica, comentarios y noticias, reportajes y docencia (lo que incluye la realización de copias para su uso en clase)."
- d- Legislación Canadiense: Ley de derechos de autor C-11– Referidos a Excepciones para Educación a Distancia.
- e- OMPI: En el marco de la legislación internacional, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual lo previsto por los tratados internacionales sobre esta materia. El artículo 10(2) del Convenio de Berna, permite a los países miembros establecer limitaciones o excepciones respecto a la posibilidad de utilizar lícitamente las obras literarias o artísticas a título de ilustración de la enseñanza, por medio de publicaciones, emisiones de radio o grabaciones sonoras o visuales.

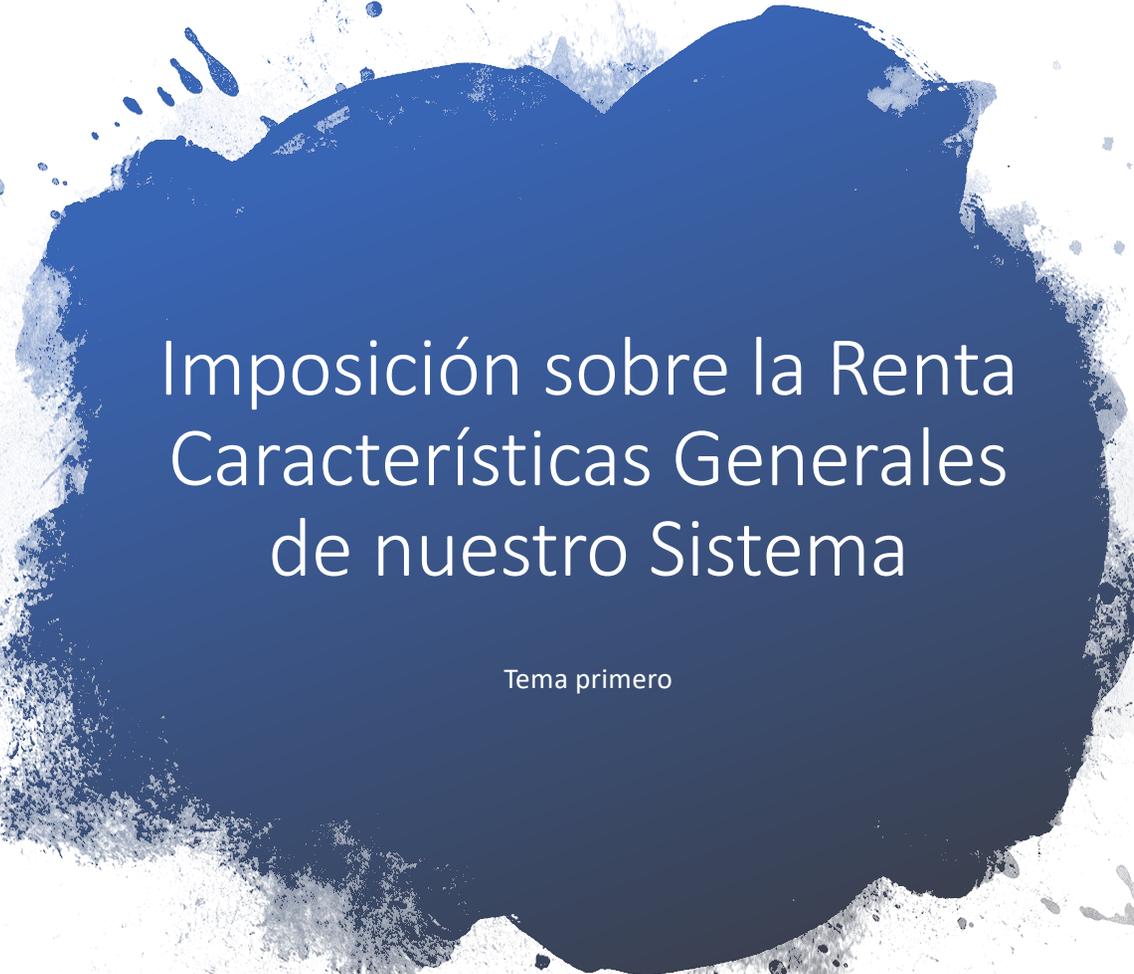
Además y por indicación de la UCI, los estudiantes del campus virtual tienen el deber de cumplir con lo que establezca la legislación correspondiente en materia de derechos de autor, en su país de residencia.

Finalmente, reiteramos que en UCI no lucramos con las obras de terceros, somos estrictos con respecto al plagio, y no restringimos de ninguna manera el que nuestros estudiantes, académicos e investigadores accedan comercialmente o adquieran los documentos disponibles en el mercado editorial, sea directamente los documentos, o por medio de bases de datos científicas, pagando ellos mismos los costos asociados a dichos accesos.

CURSO DERECHO TRIBUTARIO II: IMPUESTO A LOS INGRESOS Y UTILIDADES

Prof: Lorna Medina Calvo
AGOSTO 2022





Imposición sobre la Renta Características Generales de nuestro Sistema

Tema primero

Características de nuestro sistema de imposición sobre la renta

- Es un sistema cedular.
- De “Renta producto”:
 - Trabajo
 - Capital
 - Mixtas (rentas empresariales)
 - Tierra
- A renta ingreso?
- Que se amplia al gravamen de las ganancias de capital.

Características de nuestro impuesto sobre la renta

- Se aplica el principio de territorialidad: sin cambios
- No grava el conjunto de las rentas de una persona residente en Costa Rica.

Sistemas de imposición sobre la renta



Renta mundial



Renta global



Renta territorial

Cambios importantes introducidos por la Reforma

Se redistribuyen los impuestos:

- Impuesto a las utilidades
- Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital
- Impuesto al salario
- Impuesto de Remesas al exterior

Se gravan las ganancias de capital

Impuesto sobre las utilidades

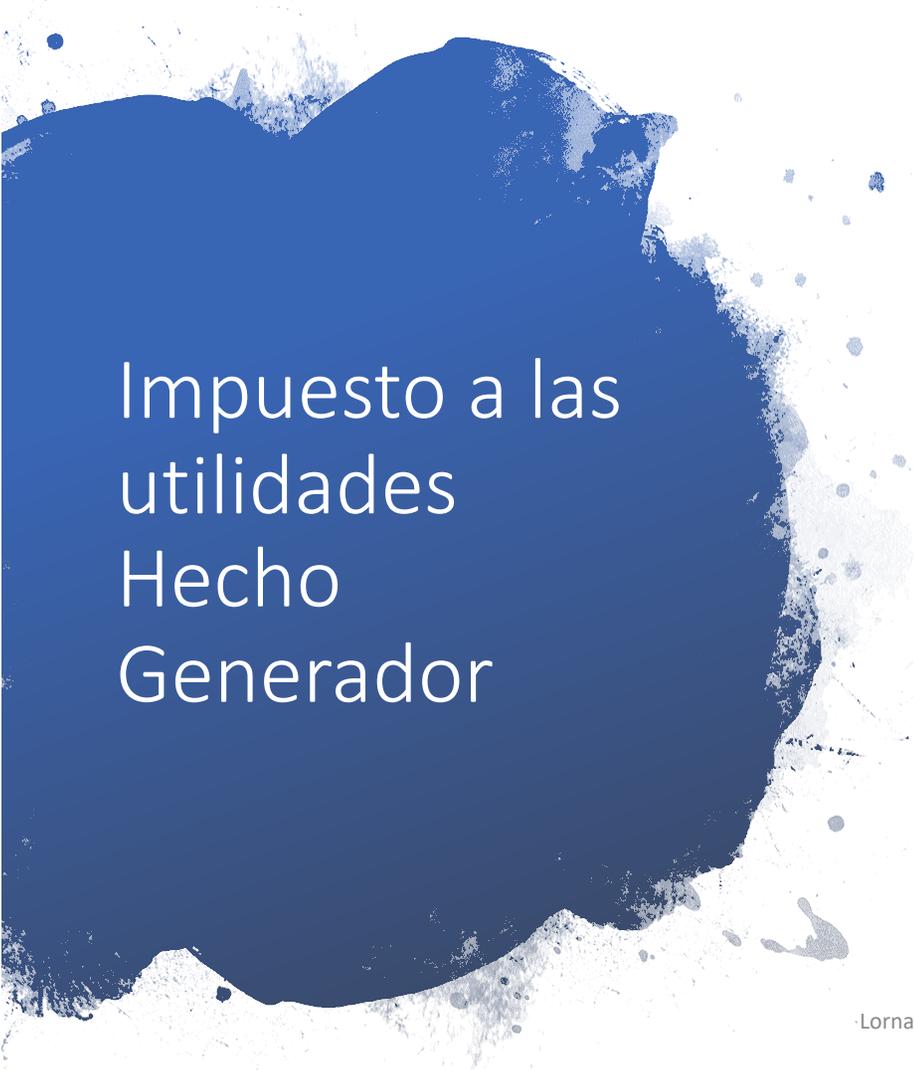
Tema segundo



Criterios generales de sujeción

Dos:

- Desarrollo de una actividad económica independiente y autónoma
- La residencia o domicilio del contribuyente en Costa Rica



Impuesto a las utilidades Hecho Generador

- Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.
- El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.
- Se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal...



Impuesto a las utilidades: ganancias de capital

- Se incluyen: la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, **siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.**

Impuesto a las utilidades: ¿globalidad?

Cuando las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

Se excluyen las rentas sujetas al impuesto al salario.

Reglamento Definición Actividad Lucrativa

- **1) Actividad lucrativa.** Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización, por cuenta propia, de factores de producción y de recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios.

Importante se agrega al artículo 1:

- *Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por el impuesto a las utilidades en la proporción de estas actividades.*
- Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos.

Elementos patrimoniales afectos a la actividad lucrativa. Art 1 bis

Los elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos.



En caso de elementos patrimoniales que sean divisibles y sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad. No serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

No se consideraran afectos:

1

Aquellos destinados al uso particular del titular de la actividad o de sus familiares, como los de esparcimiento y recreo.

2

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.

3

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, salvo que el contribuyente pueda probar una vinculación efectiva con la actividad lucrativa mediante el procedimiento que se determine reglamentariamente.

4

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.

Afectación y desafectación de elementos patrimoniales:

Cuando se afecten a la actividad lucrativa activos del patrimonio personal se tomará el valor de adquisición, actualizado a la fecha de la operación.

Cuando se desafecten 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.

La afectación o la desafectación de activos no constituirá alteración patrimonial, siempre que los elementos patrimoniales continúen formando parte del patrimonio de la persona.

Domicilio

ARTICULO 10.- Personas domiciliadas. Para los efectos de la aplicación de la ley, se consideran domiciliadas en el país:

1) Las personas físicas que se encuentren en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezcan de manera continua o discontinua en el país por más de 183 días, incluyendo los días de entrada y salida del país, durante el período fiscal respectivo. Para determinar dicho período de permanencia en el territorio costarricense, la Administración Tributaria computará las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite, mediante certificado de residencia fiscal, su condición de residente fiscal en otro país.

Para efectos del párrafo anterior, se consideran ausencias esporádicas aquellas ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio costarricense durante el período fiscal correspondiente, a menos que el interesado demuestre su condición de residente fiscal en otro país para el respectivo periodo. Las ausencias esporádicas comprenden viajes breves y ocasionales, por motivos laborales, de negocios, de placer, de esparcimiento, de salud u otros.

Para determinar cuáles ausencias esporádicas serán tomadas en cuenta para el cómputo de la permanencia de personas físicas en el territorio nacional, se entenderá como "ausencia no prolongada" toda salida del territorio nacional que no exceda los 30 días naturales continuos.

Aquellas ausencias que superen los 30 días naturales continuos no serán contabilizadas para efectos del cómputo de los 183 días de permanencia de la persona física en el país.

Con el fin de verificar la permanencia continua o discontinua de personas físicas en el territorio costarricense, incluyendo las ausencias esporádicas, deberá utilizarse como referencia el detalle de movimientos migratorios registrados por la Dirección General de Migración y Extranjería.

Tratándose de impuestos sobre la renta distintos del Impuesto sobre las Utilidades y cuyo período impositivo no sea anual, el término "período fiscal respectivo" utilizado en el primer párrafo de este subinciso, corresponderá a los doce meses anteriores al momento en que acontezca la liquidación del impuesto de que se trate y será dentro de este mismo período que deberá verificarse si una persona física ha permanecido en el país, de manera continua o discontinua, por más de ciento ochenta y tres días.

b) Que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades. Se entenderá por ente público, la institución autónoma o semiautónoma, el cual es parte del Estado descentralizado, que requiere, en el primer caso, haber sido creado según el procedimiento establecido en el artículo 188 de la Constitución Política, y en el segundo, que la votación para su creación no haya requerido mayoría calificada de los votos de los diputados

Domicilio

2) Las personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y las sociedades de hecho que operen en el país. Pueden servir como otros criterios para establecer la residencia de las personas jurídicas, se encuentran su domicilio, su sede de la dirección de sus negocios o cualquier otro elemento que permita determinar su residencia.

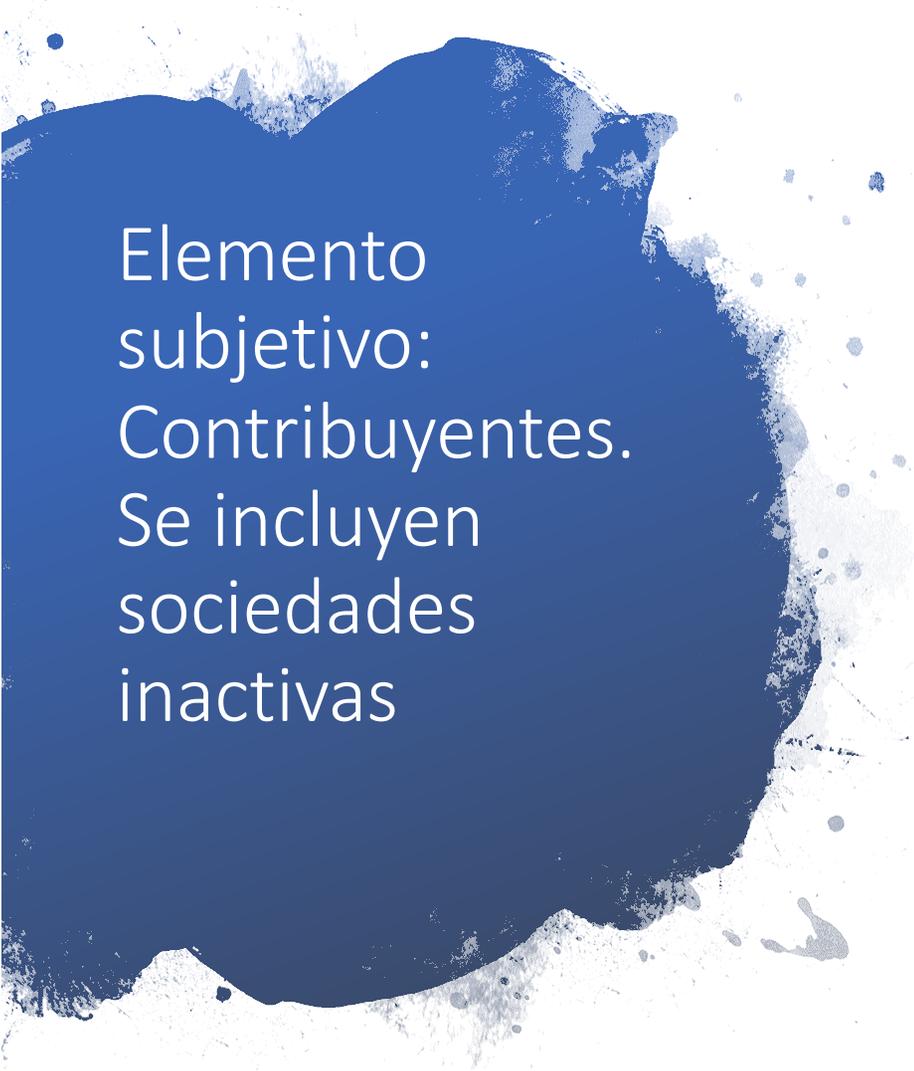
3) Los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en Costa Rica que operen en el país.

4) Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.

5) Las sucesiones abiertas de acuerdo con la legislación costarricense, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica.

6) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales que actúen en el país, donde el empresario sea un domiciliado.

(Así reformado por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 41818 del 17 de junio del 2019)



Elemento
subjeto:
Contribuyentes.
Se incluyen
sociedades
inactivas

- Artículo 2.- Contribuyentes.
Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:
- Son Contribuyentes:
 - a) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas, con independencia de si realizan o no una actividad lucrativa, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que haya en el país.

Contribuyentes: 2.b) Establecimiento permanente

Se regula mejor el concepto de establecimiento permanente de acuerdo a las normas OCDE

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.

Se considerarán establecimientos permanentes: Los centros administrativos, sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Establecimiento permanente

- Comprende:
 - 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

Establecimiento permanente

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.

Establecimiento permanente

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:

- a) Ostenta y ejerce habitualmente en Costa Rica poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa; o
- b) 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.

Establecimiento permanente

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.

Establecimiento permanente

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.

Elemento subjetivo: art. 2 LISR

- c) Los **fideicomisos** y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.
- ch) Las **sucesiones**, mientras permanezcan indivisas.
- d) Las **empresas individuales** de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.
- e) Las **personas físicas domiciliadas en Costa Rica**, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.
- f) Los **profesionales** que presten sus servicios en forma liberal.
- g) **Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.**
- h) Los entes que se dediquen a la **prestación privada de servicios de educación universitaria**, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley No. 7044, de 29 de setiembre de 1986. (EARTH)

Elemento subjetivo: art. 2 LISR cont.

La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento. (Ver artículo 10 del RLISR)

Entidades no sujetas: art.3 LISR

- Son supuestos de exención excepto “el Estado” en el inciso a) que sería un supuesto de confusión
- Ver artículo 11 del RLISR (deben inscribirse y declarar el impuesto)

Entidades no sujetas: art.3 LISR

Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto.

- a) El Estado, las municipalidades, las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención y las universidades estatales.
- b) Los partidos políticos y las instituciones religiosas cualquiera que sea su credo, por los ingresos que obtengan para el mantenimiento del culto y por los servicios de asistencia social que presten sin fines de lucro.
- c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley No. 7210 del 23 de noviembre de 1990.
- ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen, en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuya directa o indirectamente entre sus integrantes.

Entidades no sujetas: art.3 LISR cont.

d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley No. 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas.

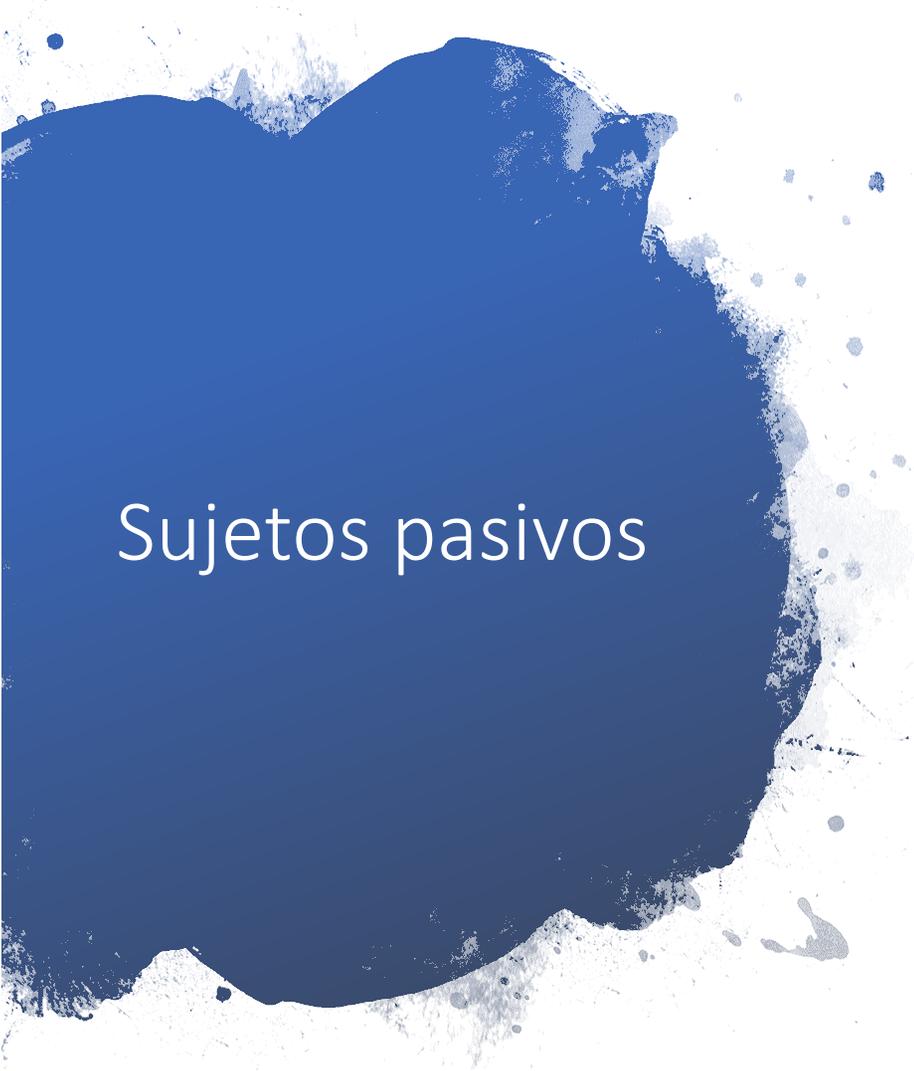
e) Las asociaciones solidaristas. * DEROGADO

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

g) Las Asociaciones Civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción, comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que se comercialicen, únicamente, insumos agropecuarios. Además los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes.

Entidades no sujetas: art.3 LISR cont.

- h) Las personas micro, pequeñas y medianas productoras orgánicas registradas ante la oficina correspondiente del Ministerio de Agricultura y Ganadería, que durante un año hayan estado en transición para ser certificados como tales, por un período de diez años y mientras se mantengan las condiciones que dieron origen a la exoneración."
- i) Las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones públicas de enseñanza.
- j) El Hospicio de Huérfanos de San José.



Sujetos pasivos

- Este impuesto se estructura a través de la figura del contribuyente, lo que resulta de la relación entre los artículos 2 y 15 de la Ley del Impuesto. Así, son contribuyentes del impuesto las personas y entes indicados en el artículo 2, que constituyen al mismo tiempo el elemento subjetivo del impuesto

Elemento temporal: Período fiscal art 4

Se cambia a
año natural

Se admiten
períodos
especiales



Elemento objetivo del HG

- Concepto contable de renta y concepto jurídico establecido en la LISR
- Necesarios “ajustes a los resultados” mostrados por la contabilidad.
- La contabilidad debe seguir los principios contables y ser ajustada sólo para efectos tributarios en algunas situaciones
- Ejemplo: Gastos no deducibles

Elemento objetivo

- “Renta-producto”: sólo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia actividad productiva del contribuyente. Es decir, es renta sólo el flujo de riqueza que proviene de los factores productivos -trabajo, tierra, capital- a disposición del contribuyente y que éste, con su actividad económica, ha puesto en operación.
- Se amplía el concepto a las ganancias de capital provenientes de la venta de bienes afectos.



Aspecto material del elemento objetivo

- Impuesto sobre las utilidades, artículo 1 de la Ley establece, párrafo primero: *“Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas **que desarrollen actividades lucrativas.**”*

Se precisa que *“se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de **servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional...**”*

- Se circunscribe el concepto de renta a aquellos ingresos o beneficios que **proviene**n de fuentes productoras o factores productivos, como lo son los **servicios** (trabajo o actividad empresarial), los **bienes** o **capitales**.



Renta Bruta: OJO primer párrafo

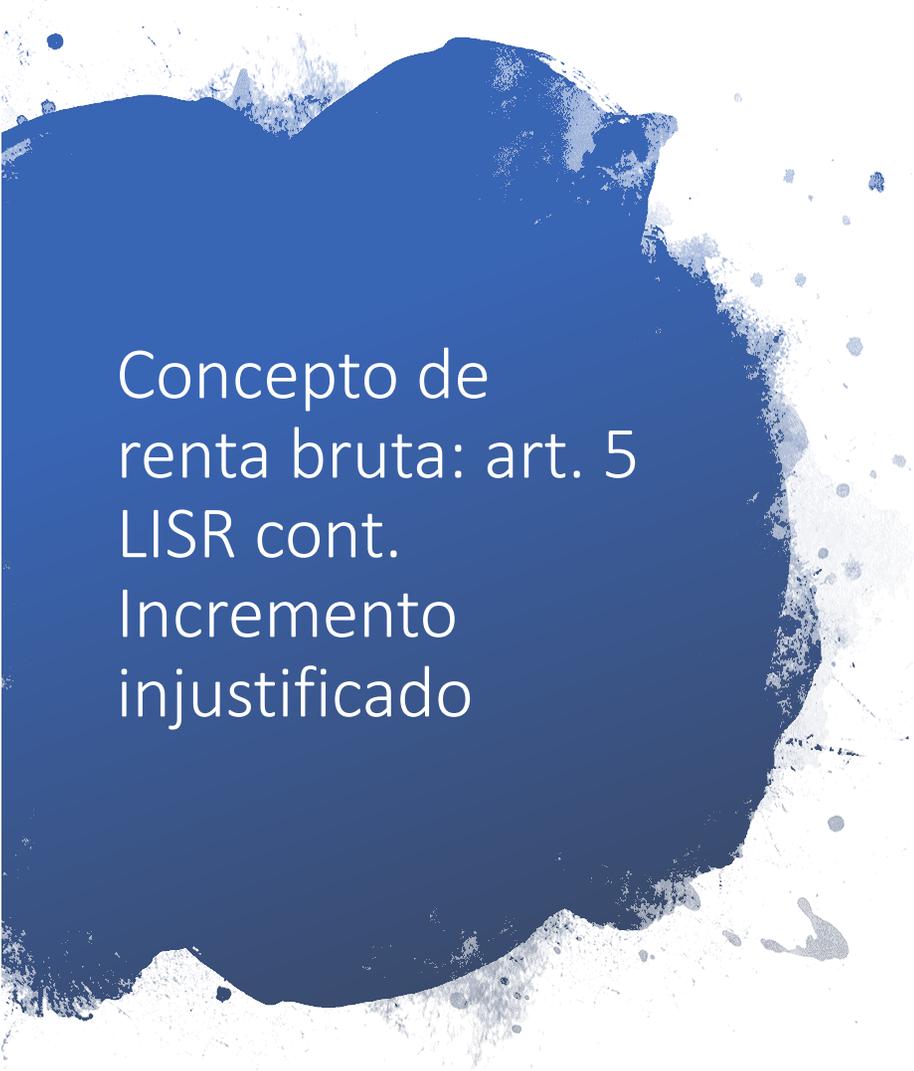
- **Artículo 5- Renta bruta. *La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el artículo 1***

Renta Bruta: diferencial cambiario

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

Renta Bruta:

- La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales - sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.



Concepto de renta bruta: art. 5 LISR cont. Incremento injustificado

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

Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento de patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Para estos 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.

Exenciones y no sujeciones

Artículo 6.- Exclusiones de la renta bruta. (*)

No forman parte de la renta bruta:

- a) Los aportes de capital social en dinero o en especie.
- b) Las revaluaciones de activos fijos.
- c) Las utilidades, dividendos, participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes a que se refiere el artículo 2º de esta ley.



No sujeciones:
art. 6 LISR
cont.

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

Exclusiones de la renta Bruta: ganancias de capital d).

- No forman parte de la renta bruta:
 - Las ganancias de capital gravadas en el Capítulo XI, Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital, salvo las derivadas de bienes o derechos afectos a la actividad del contribuyente o cuando constituyan una actividad habitual, en cuyo caso, deberán de tributar de acuerdo con las disposiciones del, impuesto a las utilidades. Estarán exentas las ganancias de capital obtenidas por sociedades mercantiles que desarrollan una actividad lucrativa en virtud de la enajenación de acciones y de otros títulos de participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad afectos a su propia actividad lucrativa, en la parte correspondiente a utilidades no distribuidas.
 - Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública y continua o frecuente.

Criterio TFA ganancias de capital

- *Las posibles pautas que la Ley o el intérprete en su caso puede utilizar para decidir si está frente a una ganancia de capital o a un ingreso corriente, pueden referirse, alternativa o conjuntamente, **al tipo de sujeto que realiza la operación, a la naturaleza de la operación, al tipo de bien que está siendo enajenado, o a la habitualidad del sujeto que participa en la enajenación de esos bienes.**-Tales pautas estima esta Sala, son determinantes para poder optar por una categorización de las rentas obtenidas, en el tanto en que se trate en primer término de Sociedades de capital o de personas físicas, de tipo de operación de que se trate, en cuanto a que ciertas operaciones por sí sola, hacen que el beneficio pase a considerarse como renta común,. En general, las leyes contemplan en ese carácter, operaciones, que aunque aisladas, denotan “espíritu de empresa” o “ánimo mercantil”,*

No sujeciones: art. 6 LISR cont.

- e) Para los efectos del impuesto que grava los ingresos percibidos o puestos a disposición de personas físicas domiciliadas en el país, no se considerarán ingresos afectos a este impuesto, las herencias, los legados y los bienes gananciales.
- f) Los premios de las loterías nacionales.
- g) Las donaciones, conforme con lo establecido en el inciso q) del artículo 8º.

Exclusiones de la renta Bruta: se agrega

h) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en el tanto ésta última desarrolle una actividad económica y esté sujeta a este impuesto (utilidades).



Aspecto espacial del elemento objetivo del HG

- Grava rentas de fuente costarricense
- Principio de territorialidad



Elementos cuantitativos

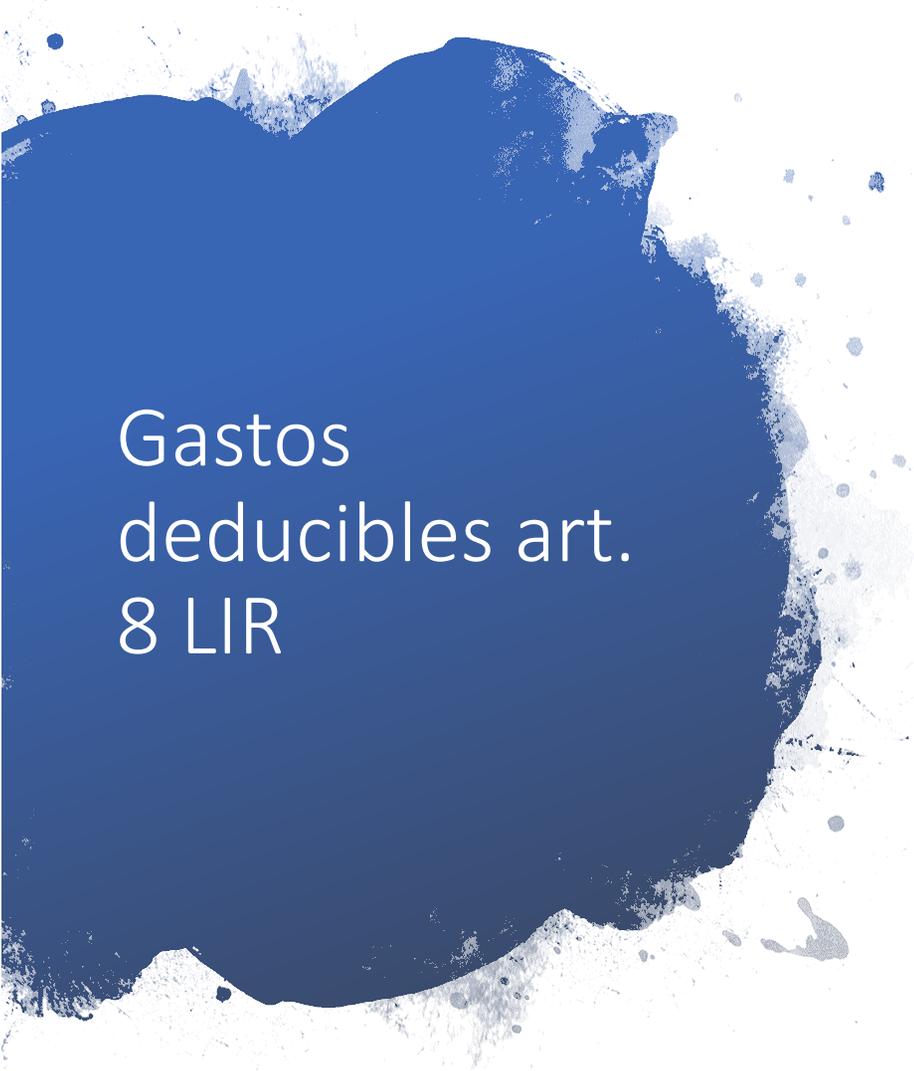
- El impuesto sobre las utilidades recae sobre la renta neta
- La base imponible se configura por la diferencia entre la renta bruta y los gastos necesarios para la producción de la renta.

Definición renta neta

Artículo 7.- Renta neta.

La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos.

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



Gastos deducibles art. 8 LIR

- Lista taxativa? No. DGT y Tribunales sí.
Oficio 1142-07, TCA Sec.IV 63-2005
- Requisitos:
 - Útiles y necesarios
 - Para generar la renta o mantener la fuente productora
 - Normales de acuerdo con el giro del negocio
 - Proporcionalidad con el volumen de operaciones

Gastos deducibles art. 8 LIR

- Cualquier gasto que beneficie diversos períodos contables se considera un erogación de capital. Cualquier gasto que sólo beneficie el período actual o que no es considerable en términos de valor se trata como una erogación de resultado. DGT 1351-05

Gastos deducibles: art. 8 LISR

Son deducibles de la renta bruta:

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

- Se debe restar el valor de los inventarios: bienes adquiridos aún no realizados.
- Art. 59 RLIR UEPS eliminado mediante Decreto 38708 - H Gaceta 23, 3 de febrero de 2015.

Gastos deducibles: art. 8 LISR

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

Además, podrá deducirse una cantidad igual, adicional a la que se pague por los conceptos mencionados en los párrafos anteriores de este artículo a las personas con discapacidad a quienes se les dificulte tener un puesto competitivo, de acuerdo con los requisitos, las condiciones y normas que se fijan en esta Ley. Asimismo, los costos por las adecuaciones a los puestos de trabajo y en las adaptaciones al entorno en el sitio de labores incurridas por el empleador.

- Proporcionalidad de los salarios con el tipo de actividad de la empresa. TFA 330-05

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

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

- No se deducen renta, ventas, selectivo de consumo, impuestos específicos de consumo y tasas especiales
- Ver art. 17 c) RLIR: son deducibles: impuestos municipales, timbre educación y cultura, patentes y tasas relacionadas con el giro habitual de la empresa.



Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

ch) Las primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, contratados con el Instituto Nacional de Seguros o con otras instituciones aseguradoras autorizadas.

- Aceptación general de su deducibilidad DGT1351-05
- Monopolio INS
- Qué pasa con la apertura del mercado de seguros?

Gastos deducibles: intereses y gastos financieros. Art. 8 inc d)

Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, excepto los que deban capitalizarse contablemente.

Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las siguientes limitaciones :

- 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.
- No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.
- En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.
- Sin perjuicio de los supuestos previstos en los párrafos anteriores, no serán deducibles los intereses cuando medien circunstancias que revelen desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el periodo respectivo

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

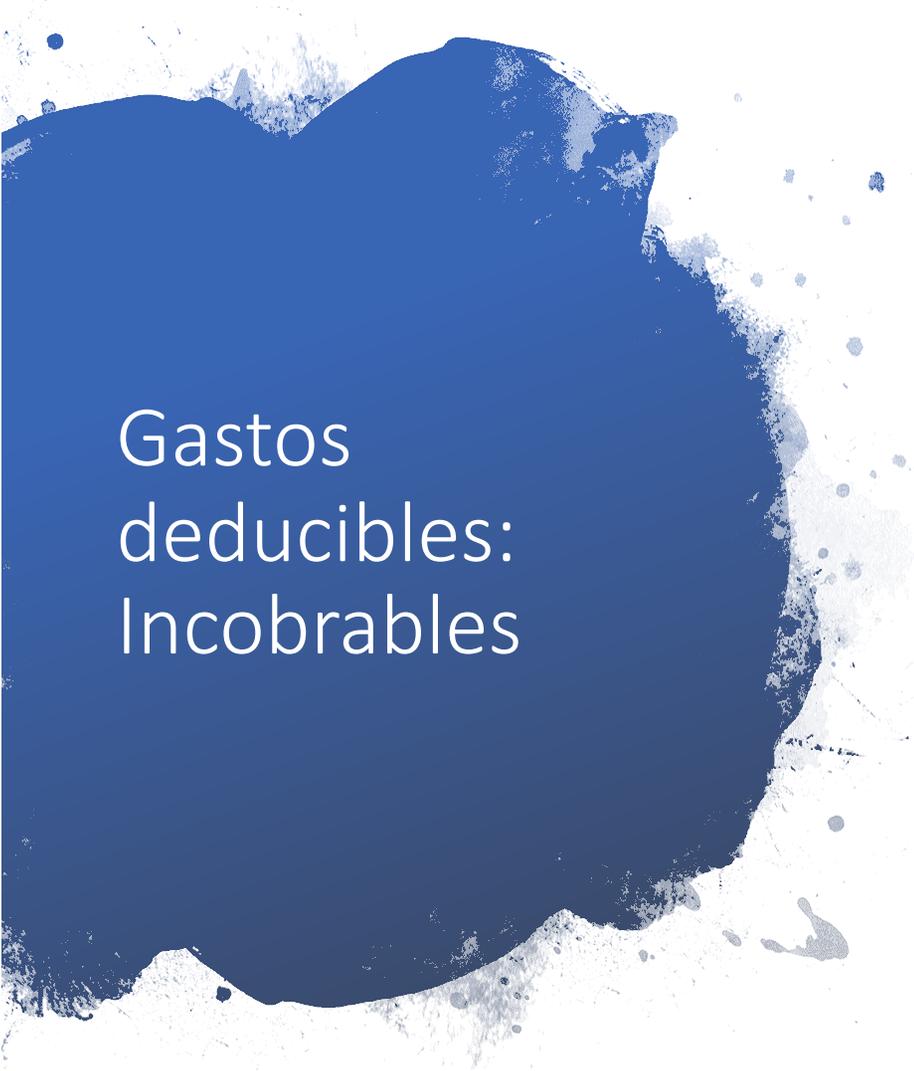
- Intereses - limitaciones:
 - No serán deducibles, por considerarlos asimilables a dividendos o participaciones sociales, los intereses y otros gastos financieros pagados en favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada.
 - Esta limitación no aplica para socios de otras sociedades, aunque la DGT puede asimilar los préstamos a aportes y rechazar el gasto. (subcapitalización)
 - Debe existir pago real de los intereses, abonos efectivos
 - Se rechazan las deudas que se mantienen en el tiempo con la finalidad de pagar menos impuesto, deudas no relacionados con el giro habitual del negocio
 - No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado una tasa que exceda las usuales de mercado.
 - No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

- Intereses:
 - Falta de solvencia para la deducibilidad de los intereses:
 - TFA 24-2002: *“compañía disponía de suficientes utilidades netas para hacerle frente a las obligaciones...”*
 - TFA 250-2005: *“... y que ha contado con suficiente capital de trabajo para hacer frente a sus actividades (...)”, lo que “(...) demuestra que la impugnante ha contado con efectivo para poder cancelar las deudas que arrastra desde hace seis años...”*
 - TCA Sec. II 308-2005: *“Al contrario de lo sostenido por la Administración, este Tribunal considera que no existe ninguna disposición normativa que obligue a una empresa a trabajar con capital propio o de sus socios, ni a reinvertir las utilidades en el giro propio de su negocio, ni prohibición legal para que no se obtengan préstamos si existen rendimientos acumulados o distribuidos; la normativa del impuesto sobre la Renta no lo establece como requisito.”*

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

- Deducibilidad intereses moratorios:
 - **Concepto:** Remuneración financiamiento del proveedor, cuando facturas se pagan fuera del plazo. Es un recargo.
 - Es préstamo a corto plazo para capital de trabajo. Objetivo: mantener ritmo normal de operaciones, mantener fuente productora.
 - Tesis de la DGT y TFA: si provienen de otras modalidades de financiamiento en que no medie desembolso, los intereses **no son deducibles**.
 - TCA **307-2005**: “El pago de intereses moratorios es una decisión empresarial que no puede sustituir la Administración Tributaria sin incurrir en un exceso (...) No encuentra el Tribunal cómo pueda sostenerse que los intereses corrientes son gastos necesarios para generar la renta del período y le niegue esa condición a los moratorios que atienden la misma obligación”.



Gastos deducibles: Incobrables

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

Incobrables

- DGT 406-2012: Del análisis del inciso e) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que para poder deducir de la renta bruta las deudas manifiestamente incobrables, es necesario que se den los siguientes requisitos:
 - Que esas deudas se originen en operaciones del giro habitual del negocio.
 - Que se hayan agotado las gestiones legales para su recuperación. Para este requisito, la ley le otorga a la Administración Tributaria una amplia facultad de apreciación en cuanto a los alcances y limitaciones de lo que se debe entender por gestiones legales, todo de acuerdo con lo que dispone el reglamento de la ley.

Incobrables Reglamento

- Artículo 17 RLIR

g) Las deudas a favor del declarante, manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y que se indiquen las razones que justifiquen tal calificación. En el caso de que la Dirección no acepte la deducción de una deuda incobrible, el declarante puede deducirla en el ejercicio siguiente, si demuestra que fueron hechas las **gestiones legales** que correspondan, ante los tribunales comunes, para su cobro y siempre que haya transcurrido un período mayor de **24 meses** posterior a la fecha de su vencimiento, **sin que el deudor haya realizado abono alguno**. No obstante, la Dirección tendrá amplia facultad en la apreciación, en casos muy calificados, para rechazar o aceptar el gasto. **Si se recupera total o parcialmente una cuenta incobrible que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravable en el periodo fiscal en que ocurra la recuperación;**

Incobrables

- DGT 406 – 2012: El artículo 12, inciso g) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, concede dos oportunidades al contribuyente en momentos distintos, para que deduzca de la renta bruta las deudas manifiestamente incobrables, así:
 - Primero: cuando se faculta al declarante para que, bajo su responsabilidad, haga la calificación de las deudas incobrables con la única condición de que demuestre, por medios idóneos el por qué considera que la deuda es manifiestamente incobrible.
 - Segundo: cuando a la Administración Tributaria no se le justifica satisfactoriamente la condición de incobrible de una deuda, por lo que decide no aceptarla como gasto deducible. En esta situación, el contribuyente sólo podrá intentar deducirla nuevamente en el ejercicio siguiente, si cumple con los siguientes requisitos: a) si demuestra que hizo las gestiones legales correspondientes, ante los tribunales comunes, para su cobro, y b) si han transcurrido más de 24 meses después de la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya realizado abono alguno.
- En esta segunda oportunidad, si no se reúnen los dos requisitos apuntados, de cobro ante los tribunales comunes y de un plazo de más de 24 meses sin que el deudor haya hecho algún abono, no sería posible deducir una deuda incobrible.
- Obsérvese que la norma reglamentaria, aun habiéndose dado los requisitos apuntados, conserva las facultades amplias de apreciación para la Administración Tributaria, para en casos muy calificados, rechazar o aceptar el gasto.

Incobrables

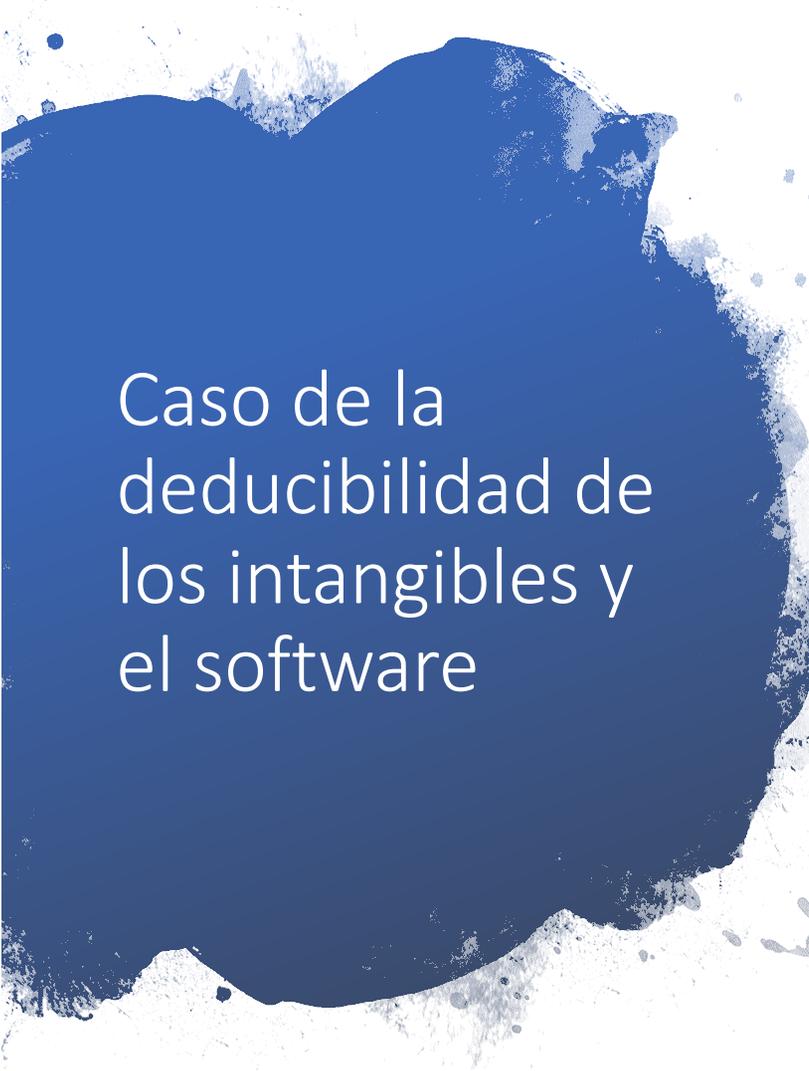
- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia 949- 2010, 10 de setiembre del 2009
“Las gestiones legales a que se refiere la normativa citada, suponen indudablemente, la interposición de los procesos judiciales pertinentes para el rescate de lo adeudado, sin importar el éxito de la gestión.”

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

f) Las depreciaciones 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 económicas que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas competitivas. (*)

Caso de la deducibilidad de los intangibles y el software

- Resolución 52-01 y 10-02: como dispone la NIC 38 “deberá amortizarse el costo del activo intangible, en forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil, excepción hecha de los intangibles a que se refiere el artículo 9 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con respecto a los cuales no procede deducción alguna”
- Intangible debe cumplir con los requisitos del NIC y no estar dentro de la lista del 9 inciso f)
- Resolución DGT-R-029-2018



Caso de la deducibilidad de los intangibles y el software

- AT ha hecho interpretaciones sobre lo que se debe entender por derecho de llave incluyendo dentro del concepto los acuerdos de no competencia. DGT 2898-04
- Difícil encontrar un intangible no incluido dentro de los conceptos del inc f) del artículo 9
- Casos de las franquicias

Software

- DGT 370-1992, 749-1993 y 536-1994:
 - Son activos intangibles
 - Se amortizan por el método de línea recta
 - Su vida útil es de 3 años
 - Si por obsolescencia u otro motivo se dejan de usar antes de los 3 años hay que pedir autorización a la AT para amortizar el saldo pendiente
 - Se permite para programas que elabora y comercializa la misma empresa, no de programas de los cuales se adquiere su propiedad porque los incluye dentro de los derechos de propiedad intelectual, sí para las licencias de uso de software. DGT 2602-04.



Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

- 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.

Gastos deducibles: art. 8 LISR párrafo tercero: Edificio - Terreno

- **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.**
 - **Caso Edificio - terreno**

TCA SIV 3076-2010, 18 agosto

Nuevas posiciones en relación a la usual jurisprudencia administrativa respecto al caso edificio-terreno:

- El contribuyente está en la obligación de mantener actualizados los valores de los bienes en el registro de auxiliares, se toma como parámetro la actualización quinquenal del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Para efectos fiscales se aclara que en relación a la deducción de la depreciación de las construcciones en terrenos, las actualización de valor, posteriores al 2001 no son válidas; sin embargo para calcular las ganancias de capital si lo son en el tanto el contribuyente logre demostrar que las actualizaciones de valor se registraron debidamente.
- Finalmente el método o mecanismo de proporcionalidad (aplicar la misma proporción registrada – de terreno y de edificación- a la ganancia de capital) no tiene que aplicarse para todos los casos, es importante que el principio de la Realidad Económica opere para ambas partes.

8 Inciso f) párrafos finales

- **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.

Gastos deducibles: pérdidas diferidas

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

- Concepto de industria: "El conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos".
- En este sentido la AT ha admitido algunas actividades dentro del concepto de industria: turismo, construcción.
- **DGT-2008-05**, en relación con pérdidas industriales, pero de igual aplicación a las agrícolas (con la diferencia del plazo de amortización): "**las pérdidas de operación** originadas en actividades exclusivamente industriales, **podrán deducirse a opción del contribuyente**, en los tres períodos fiscales siguientes a aquél que ocurrió la pérdida, **en porcentajes iguales o diferentes en cada uno de ellos**, pero cuya suma no podrá ser superior al ciento por ciento del total de la pérdida original." Se aclara que las "pérdidas no serán acumuladas para deducirlas fuera de los plazos indicados."

Gastos deducibles: pérdidas diferidas

- Las empresas industriales que inicien actividades después de la vigencia de esta Ley también podrán deducir dichas pérdidas en los siguientes cinco períodos, pero después de cumplidos estos se regirán por la norma contenida en el primer párrafo de este inciso.
- La determinación de las pérdidas quedará a juicio de la Administración Tributaria y esta las aceptará siempre que estén debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Aquellas empresas que, por su naturaleza, realicen actividades agrícolas o industriales combinadas con actividades comerciales, deberán llevar cuentas separadas de cada actividad para poder hacer esta deducción.
- El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho al contribuyente a reclamar devoluciones o créditos sobre el impuesto.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

h) La parte proporcional por concepto de agotamiento de los bienes explotables de recursos naturales no renovables, incluidos los gastos efectuados para obtener la concesión, cuando corresponda. Esta deducción deberá relacionarse con el costo del bien y con la vida útil estimada, según la naturaleza de las explotaciones y de la actividad, y de acuerdo con las normas que sobre el particular se contemplen en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso el total de las deducciones por concepto de agotamiento de recursos naturales no renovables podrá sobrepasar el valor de la adquisición del bien.

En este inciso quedan comprendidas las explotaciones de minas y canteras, y de depósitos de petróleo, de gas y de cualesquiera otros recursos naturales no renovables.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

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

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

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

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

Cuando los pagos o créditos indicados sean a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en el país, la deducción total por los conceptos señalados no podrá exceder del diez por ciento (10%) de las ventas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente. Para ello deberán haberse hecho las retenciones del impuesto establecido en esta Ley.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

l) Los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas en el país por el suministro de noticias, por la producción, la distribución, la intermediación o cualquier otra forma de negociación en el país, de películas cinematográficas y para televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas, y todo otro medio similar de proyección, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

m) Los gastos de representación y similares en que se incurra dentro o fuera del país, los viáticos que se asignen o se paguen a dueños, socios, miembros de directorios u otros organismos directivos o a funcionarios o empleados del contribuyente, (siempre que las deducciones por estos conceptos no representen más del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos declarados). (***declarada inconstitucional mediante [Voto 2349-03](#) a la Acción No. 7829-00. BJ# 127 de 3 de julio del 2003.**)

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

Gastos deducibles: gastos de organización

n) Los gastos de organización de las empresas, los cuales podrán deducirse en el período fiscal en que se paguen o acrediten, o, si se acumularen, en cinco periodos fiscales consecutivos, a partir de la fecha del inicio de su actividad productiva, hasta agotar el saldo.

Se considerarán gastos de organización todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de rentas gravables que, de acuerdo con esta Ley, sean deducidos de la renta bruta.

- Se ha admitido que estos gastos de organización **puedan aplicar en aquellos casos de empresas en marcha** en que inicien actividades especiales, diferenciadas de la que ya se desarrolla.
- ¿Deben amortizarse en porcentajes iguales del 20% anual o puede hacerse aplicando porcentajes diferentes? ¿Podría amortizarse el monto total en un solo ejercicio fiscal?
- Art. 17 inc k) RLIR no son deducibles la inversiones, activos depreciables, activos intangibles o pérdidas de capital.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

ñ) Las indemnizaciones, las prestaciones y las jubilaciones, limitado su monto al triple del mínimo establecido en el Código de Trabajo.

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

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

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

q) Las donaciones debidamente comprobadas que hayan sido entregadas, durante el periodo 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 de Asociaciones, 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.

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.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

r) Las pérdidas por destrucción de bienes, por incendio, por delitos en perjuicio de la empresa, debidamente comprobadas y en la parte no cubierta por los seguros.

- Destrucción de inventarios, necesaria la certificación del contador o notario
- **DGT-1361-03**, se precisa que el respaldo con documentos y pruebas fehacientes deben ser “emitidos por autoridad competente, quienes deben estar autorizados ante el colegio correspondiente; quedando **a criterio” del contribuyente** “la selección de dicha autoridad, pudiendo recaer en un **contador público autorizado, notario o perito**, quienes están acreditados para expedir la certificación correspondiente.

Gastos deducibles: art. 8 LISR cont

s) Los profesionales o técnicos que presten sus servicios sin que medie relación de dependencia con sus clientes, así como los agentes vendedores, agentes comisionistas y agentes de seguros, podrán deducir los gastos necesarios para producir sus ingresos gravables de acuerdo con las normas generales, o bien, podrán acogerse a una deducción única, sin necesidad de prueba alguna, del veinticinco por ciento (25) de los ingresos brutos de la actividad o de las comisiones devengadas, según corresponda.

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

Gastos deducibles: nuevo inc v)

- v) Tratándose 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 la regulación que se emita que tenga incidencia tributaria.

Gastos deducibles: art. 8 Regla General

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

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

Gastos deducibles por Reglamento art.17

ñ) El Impuesto sobre el Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios y que no se tenga derecho a aplicarlo como crédito fiscal en dicho impuesto, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y su Reglamento. Asimismo, es deducible en el tanto este se haya aplicado de forma provisional, y sólo hasta que haya sido debidamente liquidado en forma definitiva en la declaración del Impuesto sobre el Valor Agregado, en los términos que establece el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y el numeral 3) del artículo 34 de su Reglamento.

Gastos deducibles por Reglamento art.17

o) Las pérdidas por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:

- 1) Se cambie de moneda, o
- 2) Se adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.

Los costos, gastos y erogaciones deberán estar respaldados por comprobantes electrónicos, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina. La Administración Tributaria queda ampliamente facultada para calificar tales costos, gastos y erogaciones y aceptar su deducción total o parcial, así como para rechazar las partidas no justificadas.

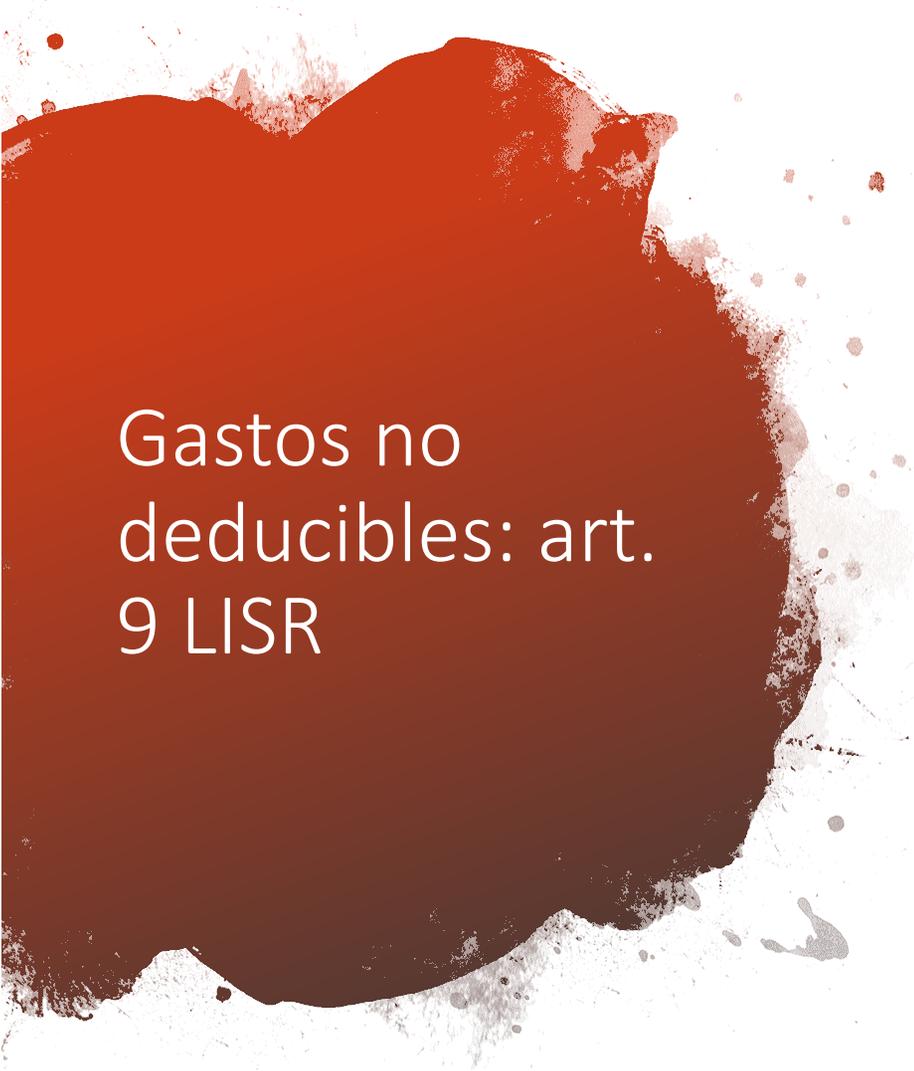
Gastos
deducibles
por
Reglamento
art. 17

p) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero, a que alude el inciso h) del artículo 50 de la ley.

Gastos deducibles por Reglamento art. 17

Los costos, gastos y erogaciones deberán estar respaldados por comprobantes electrónicos, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina.

La Administración Tributaria queda ampliamente facultada para calificar tales costos, gastos y erogaciones y aceptar su deducción total o parcial, así como para rechazar las partidas no justificadas.

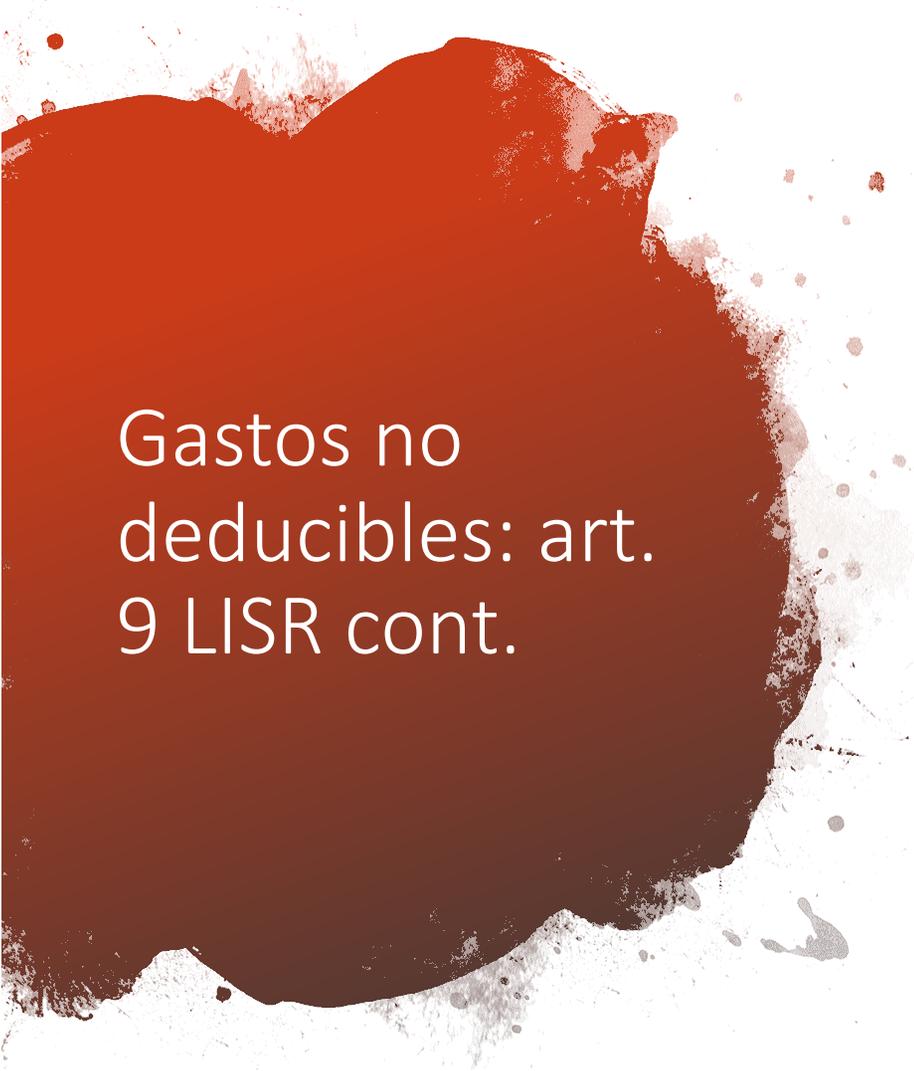


Gastos no deducibles: art. 9 LISR

No son deducibles de la renta bruta:

- a) El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.

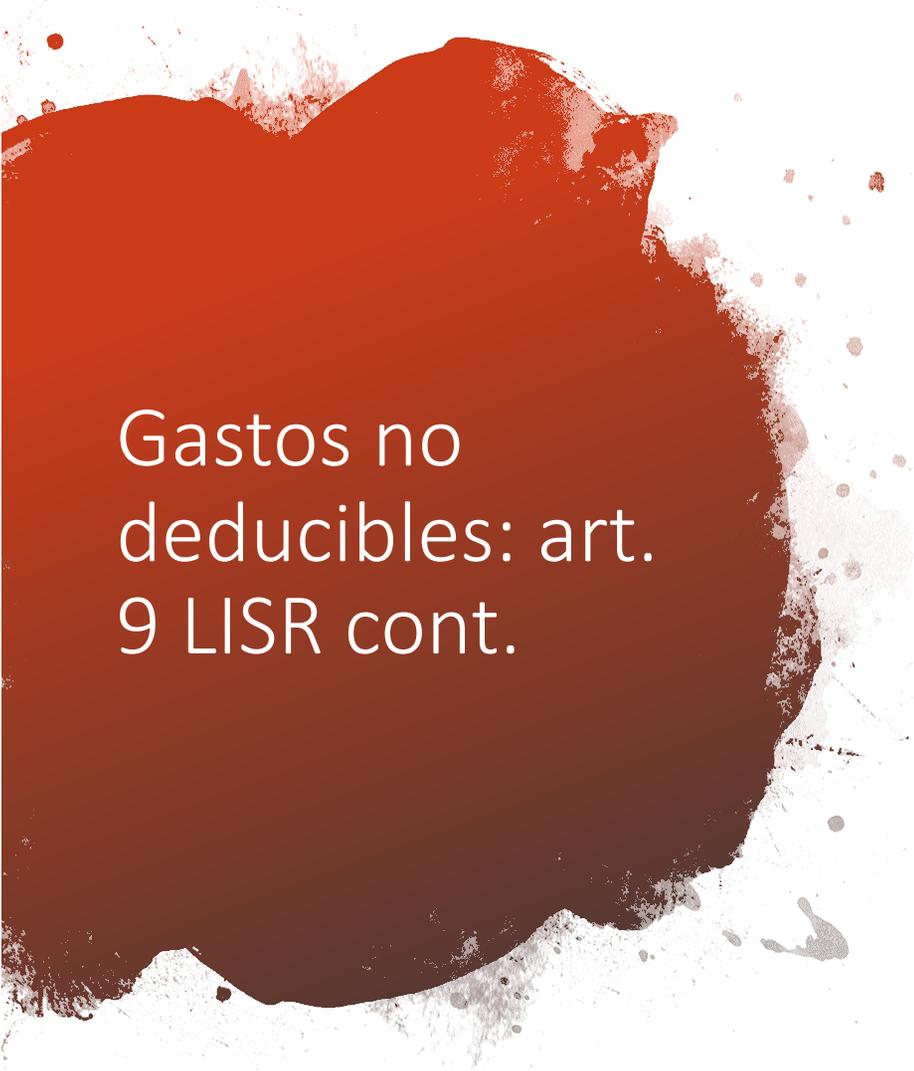
- b) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no estén respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.



Gastos no deducibles: art. 9 LISR cont.

c) Los impuestos sobre la renta, y sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre éstos se fijan, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias.

ch) Las utilidades, participaciones sociales o dividendos, pagados o acreditados a socios, accionistas, dueños de empresas o personas físicas que tributen de acuerdo con esta ley.

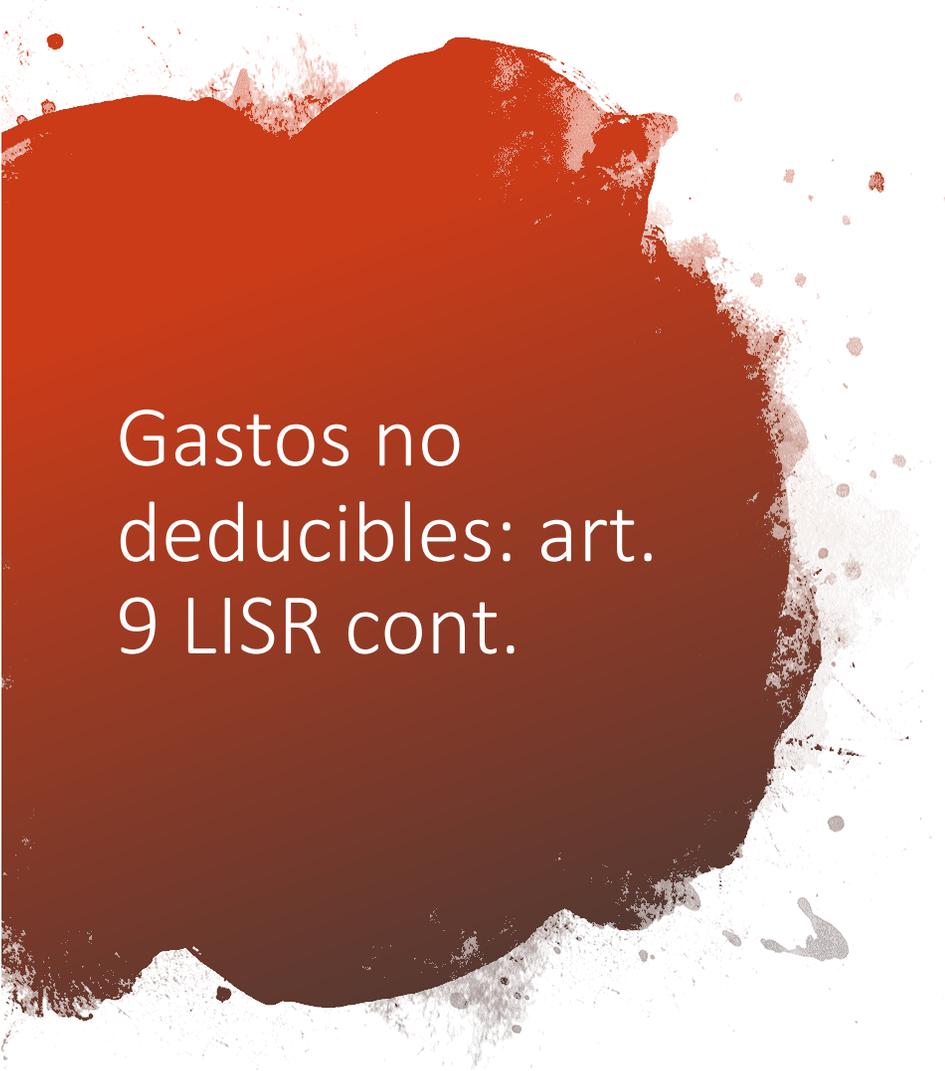


Gastos no deducibles: art. 9 LISR cont.

d) Los gastos e impuestos ocasionados en el exterior, salvo los expresamente autorizados por esta ley.

-CI: Artículo 8 inc c) permite la deducibilidad de los impuestos en el exterior no de los internos art. 9 inc c)

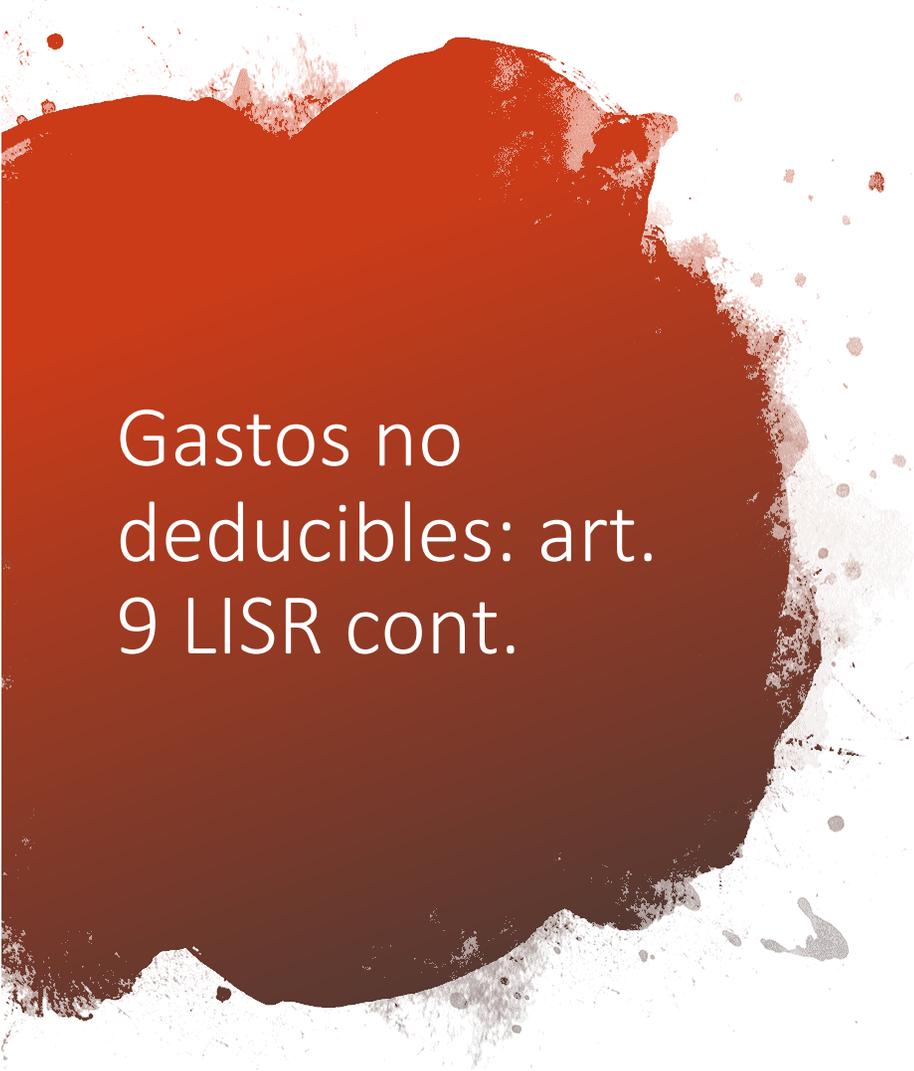
e) Los gastos en inversiones de lujo o de recreo personal. Cuando estas inversiones estén confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades



Gastos no
deducibles: art.
9 LISR cont.

f) 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

g) Las retenciones, los pagos a cuenta y parciales efectuados de acuerdo con esta ley.



Gastos no deducibles: art. 9 LISR cont.

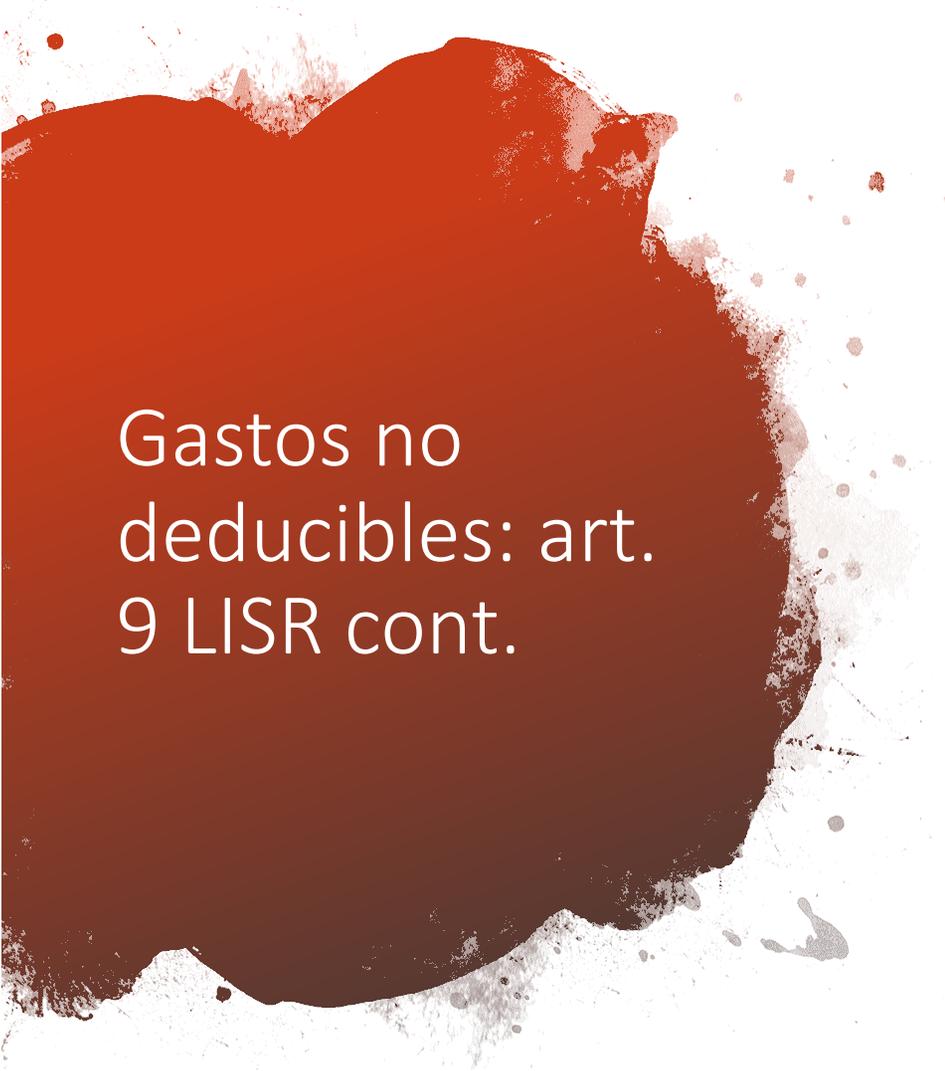
h) No son deducibles de la renta bruta:

1.- Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social.

2.- Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines.

3.- Los gastos de subsistencias del contribuyente y de su familia.

4.- 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 hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.



Gastos no deducibles: art. 9 LISR cont.

- i) Las pérdidas de capital producidas en virtud de traspasos, a cualquier título, de bienes muebles o inmuebles, con excepción de lo dispuesto en el inciso f), párrafo cuarto del artículo 8.

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

Gastos no deducibles: normas antiparaíso nuevo inciso k art. 9

Tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como 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.

Para estos efectos, se entiende como jurisdicción no cooperante aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- i. Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de esta ley, o
- ii. Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.

Gastos no
deducibles:
Dádivas inciso
I art. 9

I) 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.

Gastos no deducibles: art 9 inc m) asimetrías híbridas

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 no imposición.

Costos y Gastos no deducibles Reglamento 18

No serán deducibles de la renta bruta del respectivo período del impuesto, entre otros supuestos señalados en el artículo 9 de la Ley, los siguientes:

1) Los costos y gastos originados en operaciones o transacciones económicas que no se encuentren debidamente respaldadas por comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina.

2) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 bis de la Ley, los intereses y otros gastos financieros pagados o incurridos por el contribuyente durante el período del impuesto, cuando:

- i) Los intereses y otros gastos financieros sean pagados a favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada, por considerarlos asimilables a participaciones sociales; o
- ii) No se haya cumplido con la obligación de retención y pago del respectivo impuesto con que se encuentren gravados los intereses.

Limitación a la deducción de intereses no bancarios. Art 9 bis

- Se establece una deducibilidad máxima por 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 periodo de impuesto autoliquidado. Los gastos por intereses netos que se estimen como no deducibles, conforme a lo dispuesto en el inciso k) del artículo 9 de esta ley, 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, 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 período respectivo.

Limitación a la deducción de intereses no bancarios. Art 9 bis

- 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 inciso g) del artículo 23 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.

Limitación a la deducción de intereses no bancarios. Art 9 bis

- 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.

Los métodos de determinación

- Principalmente: Método de estimación directa o base cierta
- La contabilidad del contribuyente debe establecer con precisión el monto de sus ingresos, gastos e incrementos patrimoniales
- No obstante, en vía subsidiaria, para el caso en que no sea posible estimar directamente la renta gravable -por faltar los registros contables, por ejemplo -, la Administración puede aplicar un régimen de **rentas presuntivas** para algunos casos específicamente previstos en la Ley o, para los casos no previstos, un régimen de **estimación indirecta** o **de base presunta**

Los métodos de determinación

La diferencia esencial entre estos dos últimos es que el régimen de **rentas presuntivas** es general para categorías amplias, por lo que no registra indicios de renta o capacidad económica propios y particulares de cada contribuyente. En cambio, el **régimen de base presunta** implica la utilización de indicios particularizados a la situación del contribuyente concreto, algunos extraídos de su propia situación tributaria -renta neta de años anteriores- o de la de otros en situación similar -contribuyentes con actividad económica similar en suficientes aspectos relevantes: ubicación, punto comercial, antigüedad, etc.

Presunción de incremento no justificado de patrimonio

Dentro de la categoría de las presunciones legales, mencionamos la llamada “presunción de incremento no justificado de patrimonio.” Ésta viene recogida en el artículo 5, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que:

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

Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos tributarios...”



Rentas presuntivas

Artículo 10.- Renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos.

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

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

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

Sala Primera

- Sala I 529-2011: si las partes vinculadas así lo acuerdan y lo documentan por escrito, no cabe la aplicación de la presunción del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Recientemente la **sentencia 420-F-SI-2013** de Sala I:

“En esta misma línea, según refirió acertadamente el recurrente, puede mencionarse el precedente de esta Sala no. 529-F-S1-2011 de las 9 horas 5 minutos del 27 de abril de 2011, en el que también se concluyó que no cabía aplicar renta neta presuntiva a un negocio celebrado entre empresas relacionadas, cuya documentación no daba cuenta del devengo de intereses, información que era corroborada por la certificación de un contador público autorizado quien, según declaró, había revisado los estados de resultado y balances generales, concluyendo que no había movimiento de ingresos y egresos por concepto del negocio al que se aplicaba la renta neta presuntiva”.

Rentas presuntivas

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

Se presume, salvo prueba en contrario, que la renta neta anual mínima de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica que se dediquen a las actividades que a continuación se mencionan, es la que en cada caso se señala:

- a) Transporte y comunicaciones: El quince por ciento (15%) de los ingresos brutos por fletes, pasajes, cargas, radiogramas, llamadas telefónicas, télex y demás servicios similares prestados entre el territorio de la República, el exterior y viceversa.
- b) Reaseguros: Diez punto cinco por ciento (10.5%) sobre el valor neto de los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguro de cualquier clase, excepto las del ramo de vida, cedidos o contratados por el Instituto Nacional de Seguros con empresas extranjeras.

Rentas presuntivas: art. 11 LISR cont.

c) Películas cinematográficas y similares: Treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos que las empresas productoras, distribuidoras o intermediarias obtengan por la utilización en el país de películas cinematográficas y para televisión, grabaciones, radionovelas, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio similar de difusión de imágenes o sonidos, cualquiera que sea la forma de retribución que se adopte.

ch) Noticias internacionales: Treinta por ciento (30%) de los ingresos brutos obtenidos por el suministro de noticias internacionales a empresas usuarias nacionales, cualquiera que sea la forma de retribución.

Rentas presuntivas

Artículo 13.- Otras rentas presuntivas.

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

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

Rentas presuntivas

- i) Médicos, odontólogos, arquitectos, ingenieros, abogados y notarios, agrimensores, contadores públicos, profesionales de las ciencias económicas, y corredores de bienes raíces, el monto equivalente a trescientos treinta y cinco (335) salarios base.
- ii) Peritos, contadores privados, técnicos y, en general, todos los profesionales y técnicos, colegiados o no, que no se contemplan en el numeral anterior, el monto equivalente a doscientos cincuenta (250) salarios base.

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

Rentas presuntivas: art. 13 LISR cont

- b) Para explotar el transporte terrestre remunerado de personas y carga, si no se presentan declaraciones o si se ha incurrido en alguna de las causales establecidas en los incisos 1) y 2) de este artículo, la renta neta mínima anual presuntiva será el monto equivalente a:
- Vehículos de carga con un peso bruto vehicular igual o mayor a cuatro mil (4 000) kilos... ciento diecisiete (117) salarios por cada vehículo.
 - Autobuses ciento diecisiete (117) salarios base Microbuses ochenta y cuatro (84) salarios base Taxis ochenta y cuatro (84) salarios base

Rentas presuntivas: art. 13 LISR cont

Para calcular el impuesto no se permitirá fraccionar esa renta. El cálculo debe efectuarse antes de repartir dividendos o cualquier otra clase de utilidades entre socios, accionistas o beneficiarios y antes de separar las reservas legales o las especiales.

Las presunciones establecidas en este artículo se aplicarán si ocurre alguna de las siguientes causales:

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

Los tipos impositivos: art. 15 LISR

Artículo 15.- Tarifa del impuesto. A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley.

- a) Personas jurídicas: Treinta por ciento (30%).
- b) Las personas jurídicas, cuya renta bruta no supere la suma de (¢112.070.000,00) durante el periodo fiscal:
 - i. Cinco por ciento (5%), sobre los primeros cinco millones doscientos ochenta y seis mil colones (¢5.286.000,00) de renta neta anual.
 - ii. Diez por ciento (10%), sobre el exceso de cinco millones doscientos ochenta y seis mil mil colones (¢5.286.000,00) y hasta siete millones novecientos treinta mil colones (¢7.930.000,00) de renta neta anual.
 - iii. Quince por ciento (15%), sobre el exceso de siete millones novecientos treinta mil colones (¢7.930.000,00) y hasta diez millones quinientos setenta y tres mil colones (¢10.573.000,00) de renta neta anual.
 - iv. Veinte por ciento (20%), sobre el exceso de diez millones quinientos setenta y tres mil colones (¢10.573.000,00) de renta neta anual.

Los tipos impositivos: art. 15 LISR

A efectos de lo previsto en este inciso b), 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 inciso, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

- i. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primer año de actividades comerciales.
- ii. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el segundo año de actividades comerciales.
- iii. 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 en el inciso b), tomando como base la variación del índice de precios al consumidor.

Los tipos impositivos: art. 15 LISR cont.

- c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:
- i) Las rentas de hasta ¢3.836.000,00 anuales, no estarán sujetas al impuesto.
 - ii) Sobre el exceso de ¢3.836.000,00 anuales y hasta ¢5.729.000,00 anuales, se pagará el diez por ciento (10%).
 - iii) Sobre el exceso de ¢5.729.000,00 anuales y hasta ¢9.555.000,00 anuales, se pagará el quince por ciento (15%).
 - iv) Sobre el exceso de ¢9.555.000,00 anuales y hasta ¢9.150.000,00 anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).
 - iv) Sobre el exceso de ¢19.150.000,00 anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).

Los tipos impositivos: art. 15 LISR cont.

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

Créditos de impuesto: art. 15 LISR cont

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

- a) Por cada hijo el crédito fiscal será de diecinueve mil trescientos veinte colones (₡19.320,00) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta Ley.
 - b) Por el cónyuge el crédito fiscal será de veintinueve mil ciento sesenta colones (₡29.160,00) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta Ley.
 - c) Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos. Mediante los procedimientos que se establezcan en el reglamento, la Administración Tributaria comprobará el monto del ingreso bruto, y, cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.
- El monto del ingreso bruto indicado en el inciso b) y el de la renta imponible señalado en el inciso c) deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.

Aspectos formales y obligaciones pecuniarias no principales art.20

- El impuesto es determinado y recaudado según el sistema de declaración auto-determinación. Así, la declaración debe ser presentada y el impuesto pagado cada año dentro del término de dos meses y quince días naturales contados a partir del término del período fiscal.

Aspectos formales y obligaciones pecuniarias no principales art.20

- En el caso de que un contribuyente **cese sus actividades** y por ese motivo no esté obligado a presentar la declaración jurada de sus rentas, deberá dar aviso, por escrito, a la Administración Tributaria y adjuntar una última declaración y el estado o balance final, dentro de **los treinta días siguientes al término de sus negocios**, fecha en que deberá pagar el impuesto correspondiente, si lo hubiere.
- Cuando se trate de las empresas a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley, la obligación de presentar la declaración jurada de sus rentas subsiste, aun cuando se extingan legalmente, si continúan ejerciendo actividades de hecho.
- Los contribuyentes, afectos al impuesto único sobre las rentas de trabajo dependiente, no estarán obligados a presentar la declaración exigida en este artículo.
- La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando no se pague el impuesto.

Pagos parciales art. 22 LIR

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

a) Servirá de base para calcular las cuotas de pagos parciales el impuesto determinado en el año inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos periodos fiscales, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres periodos fiscales anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos parciales se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de enero de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

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

Los pagos parciales de los contribuyentes con período ordinario (enero – diciembre) deben realizarse a más tardar el último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año. DGT- R-032-2011 autoriza pagos parciales mensuales.

Pagos parciales art. 22 LIR

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

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



Capítulo XI: Rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital

Temas tercero y cuarto

¿Qué pasa con la Reforma?

Ganancia de capital gravadas por el título I, dentro del impuesto a las utilidades, se incluyen: la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.



Se gravan dentro del nuevo Capítulo XI de Rentas de capital: aquellas ganancias o pérdidas que no provengan de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente.

Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.

Capítulo XI

Art 27 y 27 bis

Regla general: Aquellas que no estén sujetas a la actividad lucrativa del impuesto a las utilidades, tributarán por el capítulo XI.

El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, 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 afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas con el impuesto a las utilidades.

Las rentas de capital se clasifican en:

- **Rentas de 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.

- **Rentas de capital mobiliario**



Rentas de capital mobiliario:

- Las rentas en dinero o en especie obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios. Incluidas las rentas generadas por las operaciones de recompras o reportos de valores.
- Las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles, y de derechos tales como derechos de llave, regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.
- Los planes de beneficio a los que se acojan los beneficiarios del Régimen Obligatorio de Pensiones, el fondo capitalización laboral y los beneficiarios de los planes de pensiones voluntarios, salvo cuando deban tributar de conformidad con las disposiciones del Título II de esta Ley.
- 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.

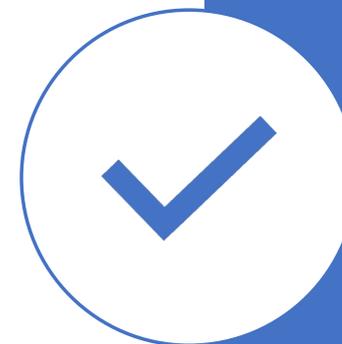
Renta disponible

- *Para estos efectos, se entiende por renta o ingreso disponible de los contribuyentes, mencionados en el artículo 2 de esta ley, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a que se refiere el artículo 15 de esta ley.
Los contribuyentes que por ley tengan obligación de crear reservas especiales podrán rebajarlas del remanente a que alude el párrafo anterior.*

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, 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 2 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 o remese a la casa matriz constituye ingreso gravable, de conformidad con lo dispuesto en el título IV de esta ley.

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



Ganancias y pérdidas de capital:

Serán ganancias y pérdidas de capital, las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquel, incluidas las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión.



No se incluyen las utilidades que tributen según el 8 inciso f)

No hay
alteración en
la
composición
patrimonio:

En los supuestos de localización de derechos.

En la distribución de bienes gananciales como consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges.

En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario.

Reducciones de capital y devolución de aportes:

Se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en las reducciones del capital. Excepto 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 último no estará sujetos a este impuesto, la Administración Tributaria podrá verificar su legitimidad y procedencia

No son
pérdidas de
capital

Las no justificadas.

Las debidas al consumo.

Las debidas a donaciones u
obsequios.

Las debidas a pérdidas en juegos
de azar.

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

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

Contribuyentes art 28

- Todas las personas físicas, jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica y los fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica similar que capte recursos del mercado de valores, que obtengan rentas de las gravadas mediante el presente capítulo, durante el periodo fiscal correspondiente, **salvo que deban tributar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta ley o el impuesto a remesas al exterior.**
- No obstante, los contribuyentes que obtengan **rentas del capital inmobiliario, para cuya generación tengan contratado un mínimo de un empleado, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario por el impuesto a las utilidades,** debiendo comunicar expresamente esta opción a la Administración Tributaria, antes del inicio del período fiscal y mantenerla por un mínimo de cinco años.



Las rentas y ganancias de capital obtenidas por los fondos de pensiones y planes de beneficios, así como el Fondo de Capitalización Laboral. Las rentas y ganancias de capital obtenidas por los regímenes de pensiones especiales. Los Sistemas de Pensiones, sus beneficios, prestaciones y el Fondo de Capitalización Laboral, mantendrán el tratamiento fiscal existente con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley.

Las rentas y ganancias de capital obtenidas por el Sistema de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional.

Exenciones art 28 bis

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 éstas. **Igualmente estará exenta la distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en el tanto ésta última desarrolle una actividad económica 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 Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero.**

Las rentas y ganancias de capital derivadas de las participaciones de los fondos de inversión en la parte correspondiente a rentas y ganancias de capital por las que los fondos de inversión han tributado.

Exenciones

Exenciones

Los intereses generados por saldos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes.

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

Las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente. 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.

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

Exenciones

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.

Las herencias, los legados y las donaciones respecto de sus perceptores y del donante.

Las inversiones provenientes del fideicomiso sin fines de lucro de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

Las rentas y ganancias de capital obtenidas por la Caja Costarricense de Seguro Social.

Retención de las ganancias de capital de un no domiciliado art 28 ter

Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio nacional propiedad de un no domiciliado, el adquirente estará obligado a retener e ingresar (2.5%) de la contraprestación total acordada, en concepto de retención a cuenta del impuesto correspondiente a la ganancia de capital.

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

Retención de las ganancias de capital de un no domiciliado

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

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

Declaración y liquidación Art 28 quáter

Si no procede incluirlas en el impuesto a las utilidades, deben declararse de forma independiente con cada hecho generador.

Dentro de los primeros 15 días al mes siguiente del momento en que ocurra el hecho generador.

Hechos generadores que se produzcan de forma periódica se puede disponer reglamentariamente de la presentación de una declaración, trimestral o anual.

Renta imponible del capital inmobiliario Art 29

La renta 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 podrá aplicar 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 Reguladora del Mercado de Valores podrán aplicar una reducción del veinte por ciento (20%) del ingreso bruto, como gasto deducible sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción.

Renta imponible del capital mobiliario Art 29 bis

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

Renta imponible de las ganancias o pérdidas de capital Art 30

En el supuesto de transmisión onerosa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los bienes o derechos.

En los demás supuestos, el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

Transmisiones a título oneroso Art 30 bis

- 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 un valor de adquisición, se entenderá por valor de adquisición el valor en libros.
- El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará reglamentariamente con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), atendiendo al año en que se hayan satisfecho, el importe real o las inversiones y mejoras.
- 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 subinciso b) del inciso 1) de este artículo, en cuanto estén a cargo del transmitente.
- Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que tratándose de bienes inmuebles no resulte inferior al que se determine con la utilización de las Plataformas de Valores de Terrenos por Zonas Homogéneas y el Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva elaborados por el Órgano de Normalización Técnica de la Dirección General de Tributación para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles según lo dispuesto en la Ley N.º 7509, del 9 de mayo de 1995, y sus reformas, vigentes en el período en que se transmitió, en cuyo caso, salvo prueba en contrario, este prevalecerá.

Normas específicas de valoración

- En caso de alteración del valor de patrimonio de valores o participaciones del mercado de valores
- En caso de aportaciones no dinerarias a sociedades

Normas específicas de valoración

Artículo 31- Normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital

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

- De la transmisión, a título oneroso, de valores o participaciones **admitidas a negociación en un mercado organizado 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 dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización**. Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.
- De la transmisión, a título oneroso, de valores o participaciones **no admitidas a negociación en mercados de valores regulados oficialmente y representativas de la participación en fondos propios de sociedades o entidades**, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición, que para estos efectos incluye el monto de los aportes patrimoniales realizados, siempre y cuando se reflejen contablemente y el valor de transmisión.

Normas específicas de valoración

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

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

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

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

Normas específicas de valoración

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

Normas específicas de valoración

De aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

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

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

Normas específicas de valoración

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

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

Reglamentariamente se determinarán aspectos específicos de estas reglas que faciliten o clarifiquen el cálculo de la ganancia.

Devengo y período fiscal art 31 bis

Rentas del capital: el impuesto se devenga cuando estas se perciban o resulten exigibles, lo que ocurra primero.

Para las ganancias de capital, la obligación de pagar el impuesto nacerá en el momento en que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente

En caso de pérdidas

No obstante, cuando el contribuyente sufra alguna **pérdida de capital** sujeta a las disposiciones de este título y en los doce meses anteriores hubiera obtenido ganancias de capital por las que autoliquidó y pagó el impuesto, podrá presentar una declaración en los términos que defina la Administración Tributaria, donde compensará las ganancias y las pérdidas solicitando la correspondiente devolución, cuando corresponda.

Si el contribuyente obtuviera solo pérdidas, en cuyo caso deberán haber sido previamente declaradas, o el resultado de la compensación fuera negativo, las pérdidas de capital se pueden diferir para aplicar contra ganancias de capital que se obtengan en los tres años siguientes y consecutivos.



Tarifa del impuesto Art 31 ter

- Renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital:15%.
- **No obstante, los bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia del presente capítulo, el contribuyente en la primer venta, podrá optar por pagar el impuesto a la ganancia de capital, aplicando al precio de enajenación una tarifa del impuesto del 2.25%.**
- Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, así como los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito, estarán sujetos a una tarifa del 15%.
- Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, estarán sujetos a una tarifa del 7%.
- Los rendimientos de los ahorros efectuados por los asociados en las cooperativas de ahorro y crédito, y de las asociaciones solidaristas tendrán un límite anual exento equivalente al 50% de un salario base; sobre el exceso se retendrá y aplicará la tarifa indicada del 8%.
- Los excedentes o utilidades pagados por Cooperativas u otras similares a sus asociados, estarán sujetos a una tarifa del 10%.



Tarifa del impuesto Art 31 ter

- Los excedentes o utilidades pagados por Asociaciones Solidaristas a sus asociados estarán sujetos a la siguiente escala:
 - 5% hasta por el equivalente a un salario base.
 - Sobre el exceso de un salario base y hasta dos salarios base pagarán un 7%.
 - Sobre el exceso de dos salarios base se pagará el 10%.
- En todos los casos el impuesto retenido o pagado tendrá **el carácter de único y definitivo**, con las salvedades establecidas en esta Ley.

Declaración y liquidación Rentas de capital, ganancias o pérdidas Art 31 quáter

- Toda empresa pública o privada, sujeta o no al pago del impuesto sobre las utilidades, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, está obligado a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en este capítulo. Para estos fines, los indicados sujetos deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas lo retenido.
- **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 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.

Declaración y pago de las retenciones Art 31 quinquies

- 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:
- **Efectuar las retenciones en las fechas en que se realicen los pagos o los créditos, cuando resulten exigibles.**
- 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.
- Presentar una declaración jurada, en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones o percepciones realizadas durante el mes, debiendo indicar, entre otros, la base sobre la cual se aplicó la retención. El plazo para presentarla será el mismo que tienen para enterar al fisco los valores retenidos o percibidos.
- 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.
- **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.**