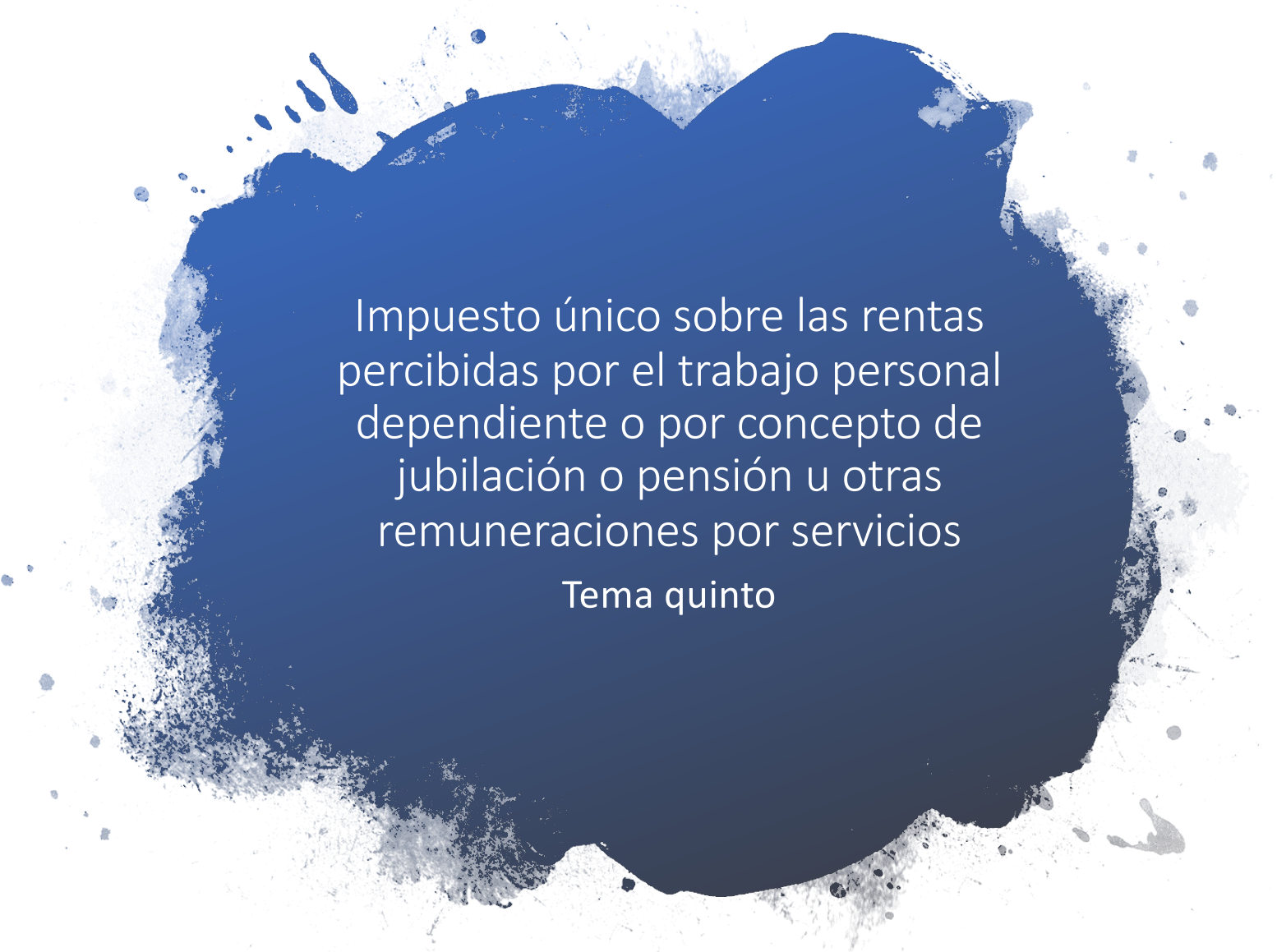


CURSO LOS TRIBUTOS EN PARTICULAR: SALARIO Y REMESAS

Prof: Lorna Medina Calvo
2023



Lorna Medina Calvo



Impuesto único sobre las rentas
percibidas por el trabajo personal
dependiente o por concepto de
jubilación o pensión u otras
remuneraciones por servicios

Tema quinto



Criterios de sujeción

- Domicilio en CR del contribuyente
- Rentas del trabajo que provienen de una relación laboral dependiente
- Rentas de pensión o jubilación

Elemento subjetivo

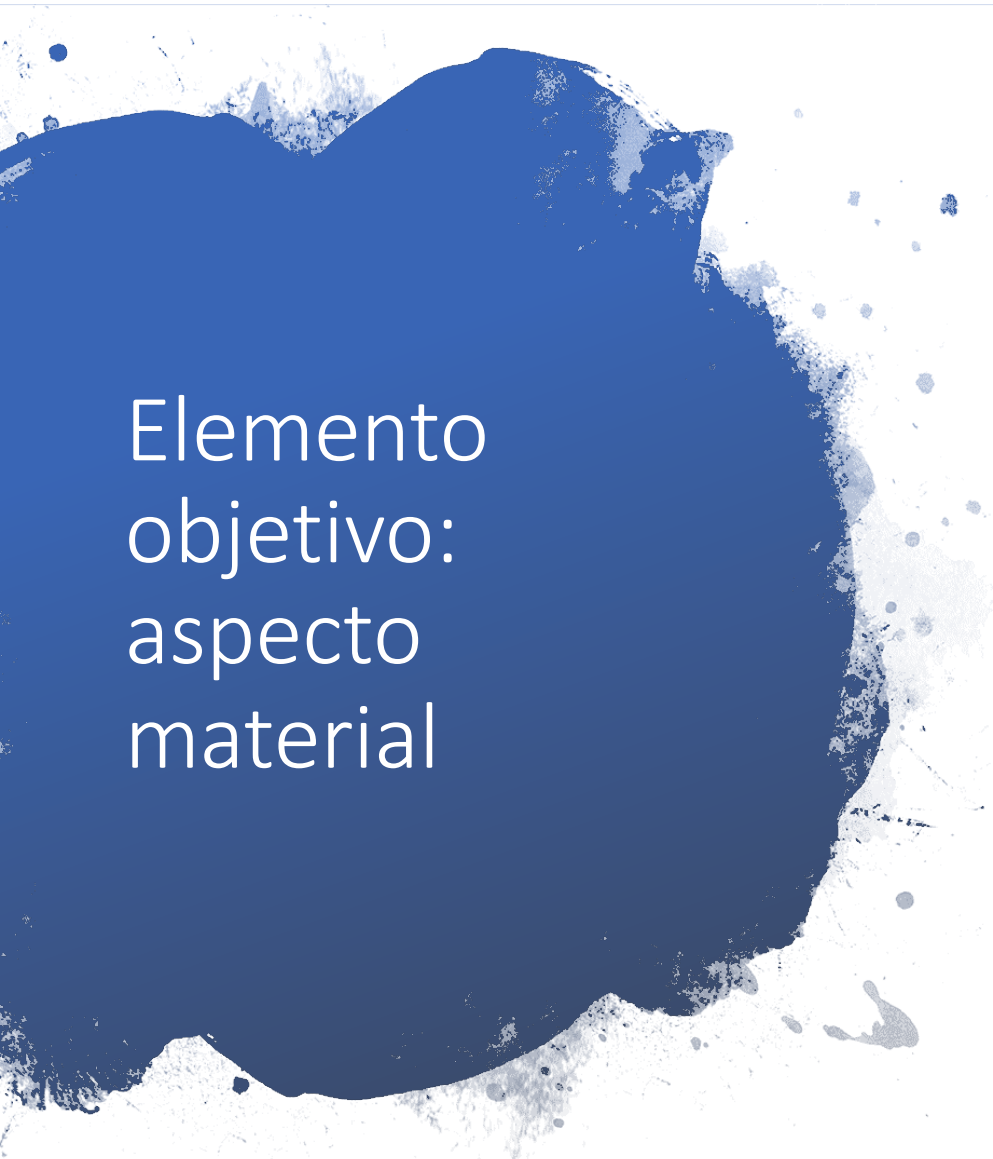
- Tres hipótesis:
 - El sujeto que realiza el HG es una **persona física** involucrada como trabajador en una **relación laboral de carácter dependiente**.(art. 32 inciso a))
 - El sujeto que realiza el HG es un individuo que ocupa un cargo ejecutivo, directivo, de consejero o de miembro de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, **aun cuando no medie relación de dependencia**. (art. 32 inciso b))
 - El sujeto que realiza el HG es una **persona física** beneficiaria de jubilaciones y pensiones de cualquier régimen.

Aspecto espacial-temporal

- La persona física en todos los supuestos dichos debe estar domiciliada en Costa Rica.
- La AT considerara domiciliado a quien permanezca en territorio nacional más de seis meses en el período fiscal, según lo faculta el Reglamento.

Trabajadores extranjeros: régimen especial

- ARTICULO 26.- Extranjeros que prestan servicios en el país. Tratándose de personas no domiciliadas en el país que obtengan rentas de fuente costarricense, por la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza, deberán pagar un impuesto del quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna. El pagador de la renta estará obligado a efectuar la retención correspondiente



Elemento objetivo: aspecto material

- El patrono funge como agente de retención para las rentas que perciba el empleado en virtud de una relación de trabajo dependiente. Igual que para ejecutivos.
- Otros ingresos o beneficios similares cuando se devenguen o reciban. Inciso c) Devengado
- La actividad del funcionario debe ser habitual en relación con la empresa que lo contrata.

Elemento objetivo: aspecto material. Artículo 32 LIR

“Artículo 32.- Ingresos afectos

A las **personas físicas domiciliadas en el país** se les aplicará, calculará y cobrará un **impuesto mensual**, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente sea el **trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión u otras remuneraciones por otros servicios personales**:

a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.

Elemento objetivo: aspecto material. Artículo 32 LIR cont.

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los **ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia.**

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el **salario en especie.**

ch) Las **jubilaciones** y las **pensiones** de cualquier régimen.

Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor.”

Salario en especie

- Artículo 56 inciso c) del Reglamento:

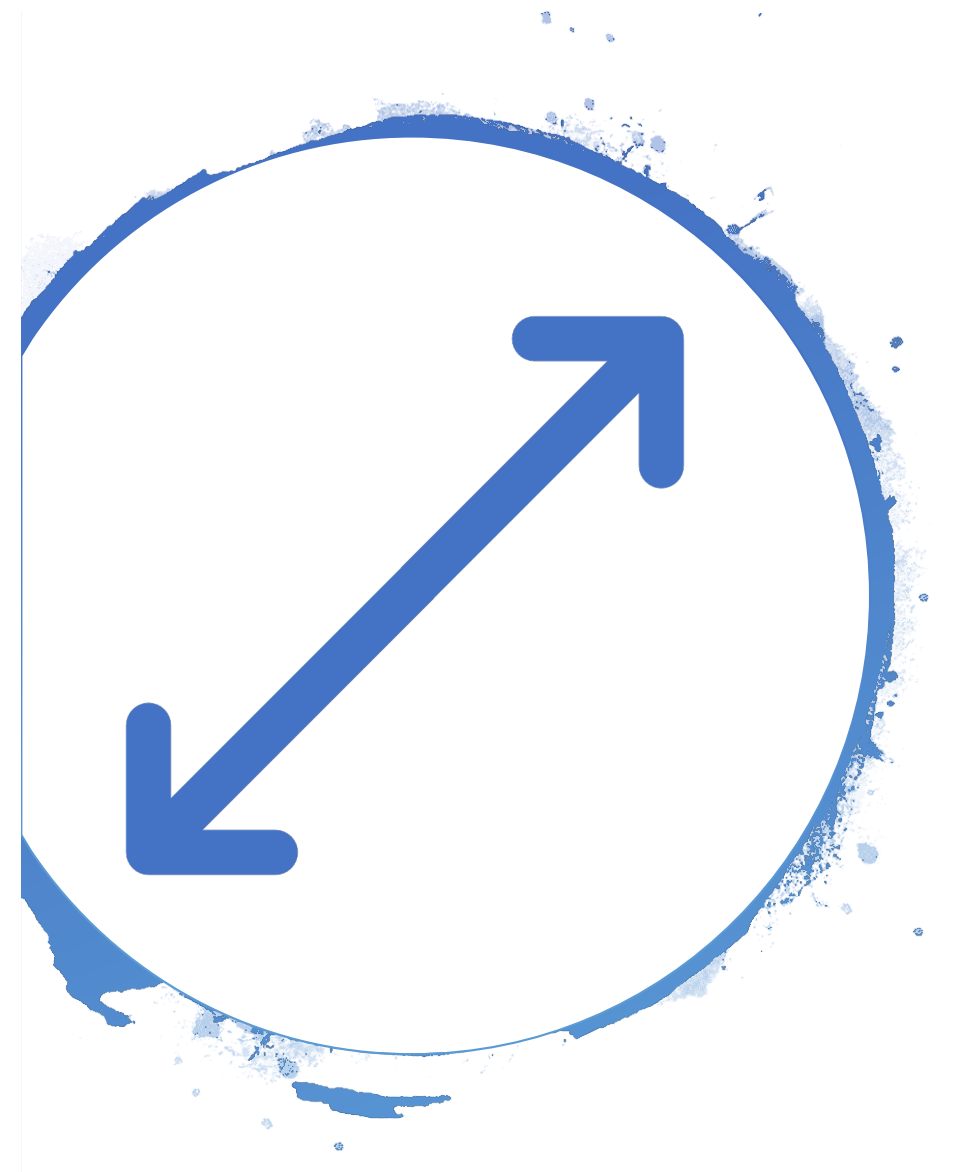
Cualesquiera otras rentas otorgadas por el patrono o empleador, tales como salarios en especie, gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de ésta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o entidades que extiendan tarjetas de crédito y otros beneficios similares. Cuando los ingresos a que alude este inciso no tengan la representación de su monto, corresponde a la Dirección evaluarlos y fijarles el correspondiente valor monetario, a instancias del agente retenedor o en su defecto, fijarlo de oficio

Aspecto temporal:

- Impuesto periódico: mensual
- **Artículo 36.- Períodos irregulares:**

“Los asalariados que efectúen trabajos eventuales o discontinuos pagarán este impuesto por la parte proporcional de los días efectivamente trabajados. Igual procedimiento se aplicará respecto a la cuota no sujeta.

Para las rentas correspondientes a períodos mayores de un mes se aplicarán, en forma proporcional, las disposiciones contenidas en los artículos precedentes.”



Aspecto espacial:

- La realización del trabajo en el territorio costarricense o ligado a su estructura económica

Elementos cuantitativos:

- La base imponible de este impuesto es de carácter **bruto**, sin que se admita deducción alguna.
- Artículo 71 Ley de Protección al trabajador regula una exención que se aplica como deducción en la base imponible, al establecer que los aportes a planes de pensiones complementarias “estarán exentos del pago de cargas sociales y los impuestos sobre planilla, en un tanto que no podrá superar el diez por ciento (10%) del ingreso bruto mensual del trabajador en el caso del trabajo dependiente.”

Elementos cuantitativos: alícuotas Artículo 32 LIR

“Artículo 33.- Escala de tarifas

El empleador o el patrono retendrá el impuesto establecido en el artículo anterior y lo aplicará sobre la renta total percibida mensualmente por el trabajador. En los casos de los incisos a), b) y c) del artículo anterior lo aplicará el Ministerio de Hacienda y en el caso del inciso ch) de ese mismo artículo, todas las demás entidades públicas o privadas, pagadoras de pensiones.

La aplicación se realizará según la siguiente escala progresiva de tarifas:

- a) Las rentas de hasta ₡941.000,00 (Novecientos cuarenta y un mil colones) mensuales no estarán sujetas al impuesto.
- b) Sobre el exceso de ₡941.000,00 (Novecientos cuarenta y un mil colones) mensuales y hasta ₡1.381.000,00 (Un millón trescientos ochenta y un mil colones) mensuales, se pagará el diez por ciento (10%).
- c) Sobre el exceso de ₡1.381.000,00 (Un millón trescientos ochenta y un mil colones) mensuales y hasta ₡2.423.000,00 (Dos millones cuatrocientos veintitrés mil colones) mensuales, se pagará el quince por ciento (15%).

Elementos cuantitativos: alícuotas Artículo 32 LIR cont.

ch) Las personas que obtengan rentas de las contempladas en los incisos b) y c) del artículo 32 pagarán sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna, el 15%.

d) Sobre el exceso de ₡2.423.000,00 (Dos millones cuatrocientos veintitrés mil colones) mensuales y hasta ₡4.845.000,00 (Cuatro millones ochocientos cuarenta y cinco mil colones) mensuales, se pagará el veinte por ciento (20%).

e) Sobre el exceso de ₡4.845.000,00 (Cuatro millones ochocientos cuarenta y cinco mil colones) mensuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).

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

El mínimo exento y los montos de los tramos indicados en el presente artículo serán actualizados anualmente por el Poder Ejecutivo, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC)."

Elementos cuantitativos: deducciones familiares. Art. 34

Artículo 34. Una vez calculado el impuesto, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de este, a título de crédito, los siguientes rubros:

i) Por cada hijo, la suma de (¢ 1.750,0) mensuales, siempre que:

- Sea menor de edad
- Esté imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
- Esté realizando estudios superiores, siempre que no sea mayor de veinticinco años.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, cada hijo sólo podrá ser deducido por uno de ellos.

Elementos cuantitativos: deducciones familiares. Art. 34 cont.

ii) Por el cónyuge, la suma de (€ 2.650,0) mensuales, siempre que no exista separación legal. Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, sólo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo esté la manutención del otro, según disposición legal.

En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito sólo podrá ser deducido, en su totalidad, por uno de ellos.

Para tener derecho a los créditos del impuesto establecido en este artículo, los contribuyentes tendrán que demostrar a su patrono o empleador o al Estado, la existencia de cualquiera de las circunstancias señaladas como requisito para incluir a sus hijos, o lo relativo al estado civil, según se disponga en el reglamento de esta ley.

Los contribuyentes que hagan uso de los créditos de impuesto establecidos en este artículo, no tendrán derecho a los créditos a que se refiere el artículo 15, inciso c).

Elementos cuantitativos: rentas de más de un empleador

Artículo 38.- Rentas de más de un empleador.(*)

La cuota libre de ¢ 863.000, como no sujeta del impuesto, es una sola. Por lo tanto, los contribuyentes que, durante un período tributario, o en una parte de él, hubieren obtenido rentas de más de un empleador, patrón o pagador simultáneamente, deberán notificárselo a él o a ellos para que no se les descuente otra cuota libre. En estos casos, el patrón o pagador retendrá el impuesto sobre el total de la renta, según la tarifa del artículo 33.

En el caso de que el empleado no haga la notificación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá efectuar la tasación correspondiente del impuesto que proceda.

Ingresos no sujetos: art. 35

Artículo 35.- Ingresos no sujetos.

No serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:

a) Derogado

b) El aguinaldo o decimotercer mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.

Ingresos no sujetos: art. 35 cont.

c) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.


ch) Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales a los cuales esté adherida Costa Rica - paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.

Ingresos no sujetos: art. 35 cont.

d) Derogado

e) Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo.

f) El monto total que reciben, por concepto de salario escolar, los trabajadores. (...)

A large, irregular blue splash or ink blot graphic on the left side of the slide, with some white speckles and a textured edge.

Rentas de otras actividades

Artículo 39.- Rentas de otras actividades.

Las personas que obtengan ingresos distintos a los contenidos en el título II de esta ley, deberán hacer su declaración anual del impuesto sobre la renta al final de cada período fiscal, sin incluir en ella las sumas gravadas con el impuesto único sobre las rentas del trabajo dependiente.

Sujetos pasivos

- Este impuesto también se construye sobre la base del binomio contribuyente (trabajador, pensionado, jubilado) -agente de retención (patrono, pagador no estatal de pensiones o jubilaciones).
- Tanto el empleador como el empleado son solidariamente responsables ante la Administración Tributaria. Por ello, éste puede eventualmente demandar el pago de la deuda total tanto frente al empleador como frente al empleado; no obstante, visto que el mecanismo de pago ubica al empleador como el obligado a realizarlo, es lógico que la Administración siempre se dirija primero a éste. Ahora, desde el momento en que el empleador efectúe la retención, éste se convierte en el **único** obligado frente a la Administración (artículo 41 de la Ley).
- Tratándose del Estado empleador y del Estado pagador de pensiones, éste opera como **retenedor directo**, sin que se dé técnicamente la figura del agente de retención.

Extinción de la obligación tributaria y aspectos formales

- El empleador o pagador de pensiones debe depositar los impuestos retenidos dentro de los primeros quince días del mes siguiente al cual las remuneraciones respondieran. Cuando es el Estado quien paga la pensión, el pago se da simultáneamente con la retención. Se hace a través de un proceso de autoliquidación global de las sumas retenidas en el mes, el cual debe necesariamente hacerse en colones.
- Asimismo, el empleador o pagador de pensión tiene el deber formal de entregar a sus empleados, pensionados o jubilados, un estado donde conste el total de las remuneraciones pagadas y de los impuestos retenidos y pagados. El Reglamento precisa que dicha entrega debe hacerse en el mes de octubre de cada año. Asimismo, precisa los datos que deben contener las certificaciones de retención.

Extinción de la obligación tributaria y aspectos formales

- También el empleador o pagador de pensiones tiene el deber de conservar, durante el plazo de prescripción, los documentos aportados por los contribuyentes para justificar los **créditos** aplicados (deducciones por cargas familiares).

Sanciones

- ARTICULO 44.-No efectuar la retención. Los agentes de retención que no retengan el impuesto se harán responsables solidarios de su pago y, además, no se les aceptará deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esta ley, sin perjuicio de las demás disposiciones que al respecto contempla el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- (La Sala Constitucional mediante resolución N° 16631, del 28 de noviembre de 2012, estableció que este artículo ".no es contrario al Derecho de la Constitución, siempre y cuando se interprete que el agente de retención que cumpla con sus obligaciones, aún cuando lo haga tarde, tiene la posibilidad de deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esa ley.")

Sanciones

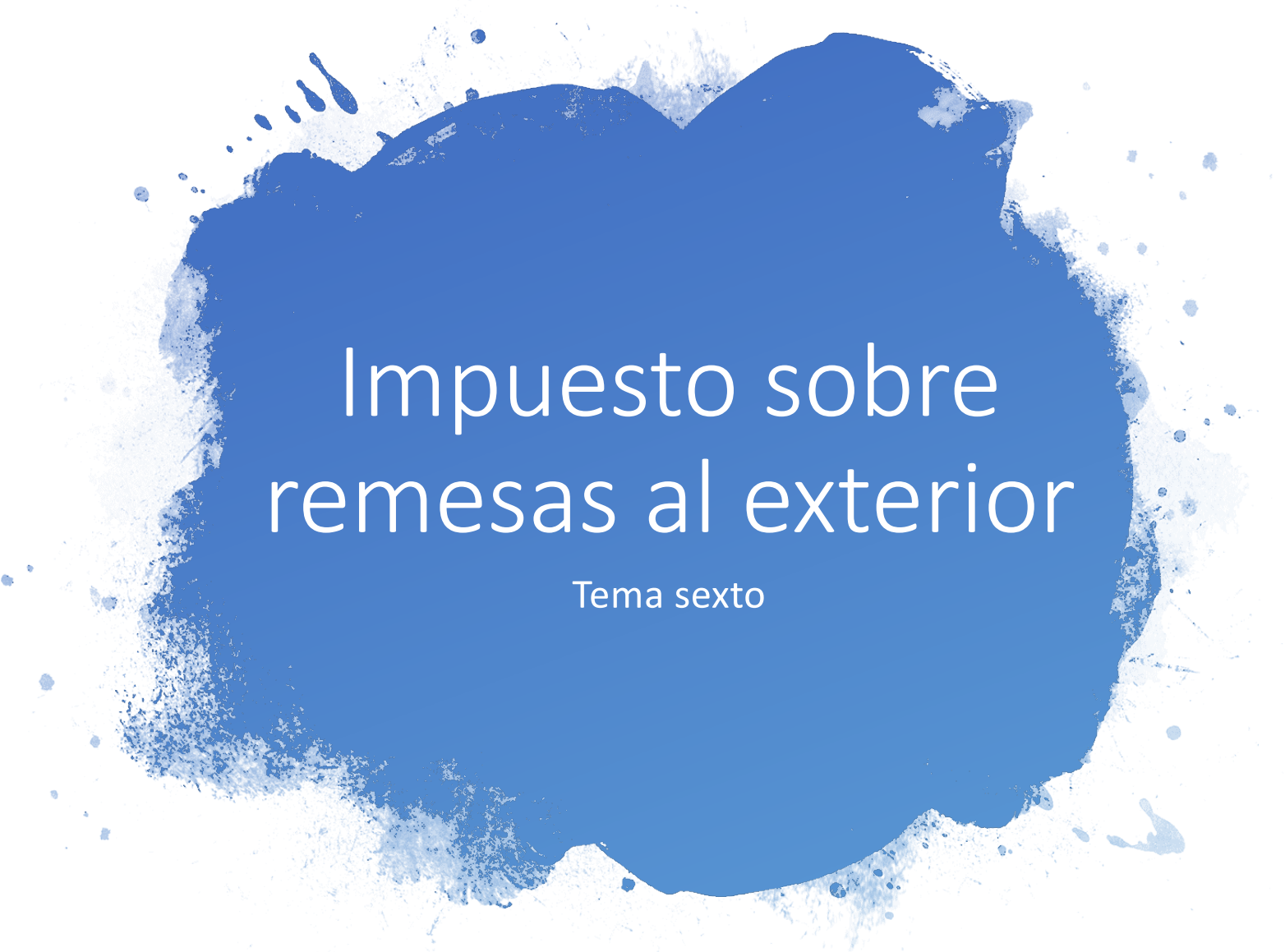
ARTICULO 45.-Información sobre los créditos del impuesto.

El suministro de información falsa que contravenga las disposiciones referidas a los créditos del impuesto, establecidas en el artículo 34, constituye infracción y será penado con una multa equivalente a diez veces el impuesto que se haya pretendido evadir.

La determinación de la multa se hará de acuerdo con los procedimientos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Igual sanción será aplicable también al patrono o empleador que altere información sobre los créditos del impuesto.

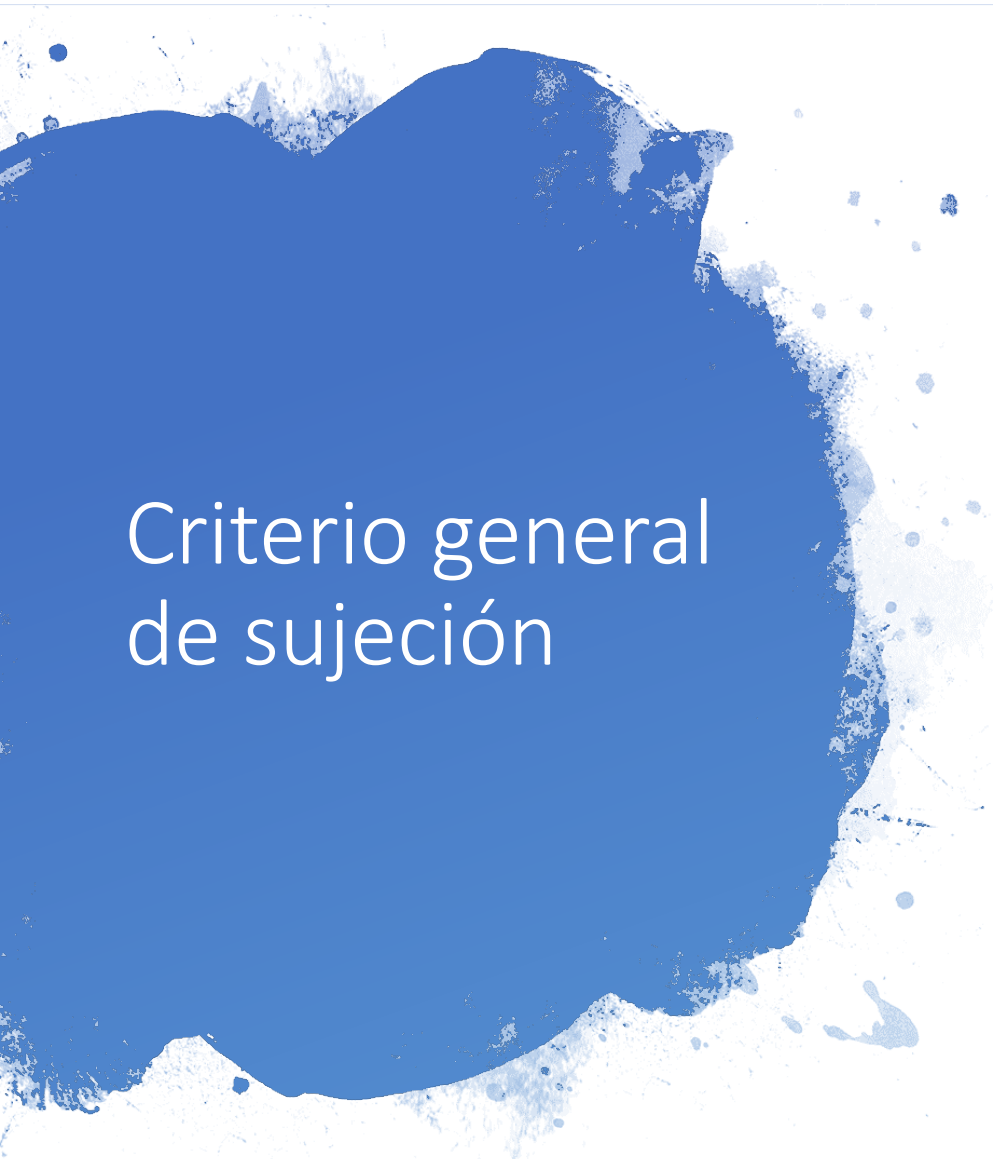
Sanciones

ARTICULO 46.-Intereses por la mora en el pago. El retenedor obligado a este impuesto estará sujeto también al pago de los intereses contemplados en el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Efectuada la compensación de créditos y deudas por tributos, establecidas en los artículos 45 y 46 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria registrará un crédito contable del dos por ciento (2%) mensual, sobre los saldos líquidos y exigibles del impuesto sobre la renta que resulten a favor de los contribuyentes o personas físicas. El registro del crédito contable estará vigente hasta tanto no se establezca el sistema que le permita a la Administración Tributaria la devolución de dichos saldos en un plazo no mayor de sesenta (60) días naturales, a partir de la solicitud presentada por el contribuyente.

A large, irregular blue ink splash or watercolor blotch serves as the background for the text. It has a textured, painterly appearance with various shades of blue and some white highlights, giving it a dynamic and artistic feel.

Impuesto sobre remesas al exterior

Tema sexto

A large, irregular blue splash or ink blot graphic on the left side of the slide, with some smaller blue speckles scattered around it.


Criterio general de sujeción

- Este impuesto de retención se aplica a cualquier renta de fuente costarricense pagada a una persona natural o jurídica **no domiciliada** en Costa Rica.
- Este elemento define su ámbito de aplicación, según el caso, frente al impuesto sobre las utilidades, rentas de capital y el impuesto sobre los salarios.



Elemento subjetivo

- Personas físicas o jurídicas
- El aspecto espacial-temporal se define por el criterio de **domicilio en el exterior** por parte del sujeto que realiza el hecho generador.



Aspecto
material:

Artículo 52.- Objeto del impuesto.

Este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior.

Aspecto material:

- **Artículo 53.- Hecho generador.**

El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague - (perciba)-, acredite -(devengue)- o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.

- El comportamiento relativo a la renta no viene definido correctamente, pues el legislador asume el punto de vista del agente de retención *proveedor* de renta y no el de sujeto que **obtiene** la renta.

Renta de fuente costarricense: art. 54 LIR

“Artículo 54.- Renta de fuente costarricense.

Son rentas de fuente costarricense:

a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.

- Qué pasa con las ganancias de capital por la venta de bienes inmuebles propiedad de extranjeros?

Renta de fuente costarricense: art. 54 LIR

b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; **arrendamiento de bienes muebles**, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; **la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro** y capitalización; **las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.**

Renta de fuente costarricense: art. 54 LIR cont.

c) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos - cualquiera que sea la denominación que se les dé -, las pensiones, jubilaciones y semejantes - cualquiera que sea su origen - que paguen o acrediten el Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza

Renta de fuente costarricense: art. 54 LIR cont.

ch) Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen o acrediten a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas.

d) Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.

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

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55

“Artículo 55.- Casos especiales de renta de fuente costarricense.

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

a) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley No. 3530 del 5 de agosto de 1965.

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55 cont.

- b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas, o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.
- c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aun cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55 cont.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y países extranjeros, y viceversa, **cuando las empresas que presten los servicios estén domiciliadas en el país**, o cuando tales servicios se contraten en él por medio de agencias o representaciones de empresas extranjeras

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55 cont.

- e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.
- f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55 cont.

g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, " videotapes ", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.

Casos especiales de rentas de fuente costarricense: art. 55 cont.

h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, **así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.**”

Asesoramiento

- Para el TFA en el fallo **302-99-P**;, el concepto de asesoramiento no se circunscribe a informes, dictámenes u opiniones, sino que abarca a las “consultorías” en general que se manifiesten a través de consejos personales, telefónicos y a través de otros medios. Argumenta el Tribunal que: Es en el texto reglamentario, artículo 12 j), y concretamente para los efectos que estipula el art. 8 inc. k) de la Ley, gastos deducibles, en donde se define lo que debe entenderse por “Asesoramiento técnico o financiero”, el cual debe quedar materializado en un dictamen escrito y resultante de un determinado estudio.- Sin embargo, debe destacarse el hecho de que la definición aludida, aparte de la ya señalada, parece restringirse a lo “técnico o financiero” y no a los otros aspectos contemplados en la normal legal de estudio,-que como reiteramos, se contempla todo tipo de asesoramiento sin distinguos de ninguna especie.-

Asesoramiento técnico/financiero vs Servicios profesionales

- **Oficio DGT 64-10**

“Conforme se ha expuesto en otros oficios de esta Dirección General, resulta importante indicar que en el caso de los servicios profesionales, la actividad desarrollada debe estar directamente vinculada con la profesión de la persona física o jurídica que ejecuta el servicio, y debe realizarse dentro del marco de un contrato de prestación de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a realizar ella misma una actividad para la otra parte. En estos casos, no fluye una comunicación de conocimientos especializados y experiencias particulares de índole técnico, financiero o administrativo del que brinda el servicio profesional hacia el que lo contrata.”

- **Artículo 12 inciso j) Reglamento LISR actual 17 inciso j)**

j) Para efectos de lo que estipula el artículo 8°, inciso k) de la Ley, se entiende como asesoramiento técnico o financiero, todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado;

The background of the slide features several thin, curved lines in light gray and blue, creating a modern, abstract design. A blue rectangular box with a white border is positioned on the left side, containing the text 'Aspecto espacial:'.

Aspecto espacial:

- Rentas de fuente costarricense
- **Criterio de pertinencia:** Principio de territorialidad de la fuente: El derecho de cada Estado a exigir el tributo se fundamenta básicamente en la "pertinencia" de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un determinado país. En este supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es **el lugar donde acaeció el hecho imponible**, es decir, **donde se desarrollan actividades obteniendo rentas**, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio.
- **Atracción de Rentas** mediante interpretación extensiva del criterio de territorialidad: una renta es de fuente costarricense si la actividad que la genera produce todos sus efectos en Costa Rica, independientemente de que la actividad sea desplegada por completo en el exterior.

Servicios prestados “on line”

- Son renta de fuente costarricense
- Crítica:
 - La DGT confunde prestación del servicio con utilización del servicio, y los tiende a equiparar.
 - Para remesas el legislador empleo el término prestación del servicio no de utilización que sólo se entiende de los servicios de asesoramiento técnico y que es su nota distintiva

Oficios

- **Oficio DGT-1578-2005:**

Los servicios de pagos a proveedores y de tesorería on-line, aunque la empresa del grupo que da el servicio esta ubicada en México, el mismo se prestará aquí, debido a que, está sujeto a la información que le proporcionará [...], que ha sido generada, producto de la actividad a que se dedica en forma habitual, e involucrada directamente con la infraestructura económica ubicada en Costa Rica” Retención del 30%

- **Este criterio se mantiene. Oficio DGT 116-2007:**

“(...) el servicio que se origina desde el exterior, se utilizará en el territorio nacional. La prestación del servicio se realizará en Costa Rica y es aquí donde surtirá todos los efectos deseados por las partes. (...) la prestación del servicio se efectúa en el territorio costarricense, por lo que los pagos que se realicen por esta prestación constituyen renta de fuente costarricense, y generan la obligación de practicar una retención”

Oficios

- **Oficio DGT-1371-05**, confirmado por el fallo n.º **TFA-423-2006-P**, en que se consulta sobre servicios de compañías no domiciliadas que serán prestados a distintos clientes en el país, mediante Internet o por vía telefónica. Esos servicios abarcan principalmente el mantenimiento de equipo y programas de cómputo, hardware y software. Así razona la Administración:
 - [...]estamos en presencia de operaciones del comercio electrónico, en las cuales el objeto de la contratación será suministrado on line. Es decir, el envío de los servicios, se produce a través de la Web; el servicio adquirido es descargado desde el ordenador del proveedor al ordenador del cliente.
 - La prestación del servicio, entonces, llega a ser efectiva en el momento en que el cliente descarga en su ordenador situado en el territorio de la República, los programas de cómputo, hardware y software.
 - Los servicios, si bien se envían desde el exterior, serán prestados y se utilizarán en el territorio nacional; es aquí donde se aprovecharán y donde surtirán todos los efectos deseados por las partes contratantes.
 - En consecuencia, el pago de los servicios prestados en el territorio nacional generan la obligación de practicar una retención por concepto del impuesto sobre las remesas al exterior[...]

Aspecto temporal:

- Estamos ante un impuesto de hecho generador instantáneo, que se da con cada "remesa" al exterior.

Elementos cuantitativos: Art. 59 LIR

“Artículo 59.- Tarifas. (*)

- a) Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).
- b) Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).
- c) Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de **servicios personales** ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Elementos cuantitativos: Art. 59 LIR cont.

- d) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).
- e) Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

Elementos cuantitativos: Art. 59 LIR cont.

- f) Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).
- g) Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%) según corresponda.

Ley No. 9274 que es la Reforma Integral de la Ley No. 8634, Ley del Sistema de Banca para el Desarrollo y Reforma de Otras Leyes (expediente legislativo No. 17502).

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

Los intereses, las comisiones y otros gastos financieros que paguen o acrediten personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica a los bancos extranjeros que forman parte de un grupo o conglomerado financiero costarricense regulados por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero pagarán una tarifa del cinco coma cinco por ciento (5,5%) durante el primer año de vigencia de esta ley; durante el segundo año pagarán un nueve por ciento (9%); durante el tercer año pagarán un trece por ciento (13%) y, a partir del cuarto año, pagarán un quince por ciento (15%) del monto pagado o acreditado.

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

Ley No. 9274 que es la Reforma Integral de la Ley No. 8634, Ley del Sistema de Banca para el Desarrollo y Reforma de Otras Leyes (expediente legislativo No. 17502).

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

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

Los recursos que se recauden en la aplicación de lo dispuesto en este inciso serán transferidos al Fondo Nacional para el Desarrollo (Fonade)(establecido en la Ley N.º 8634, de 23 de abril de 2008, y sus reformas, hasta por un monto de quince mil millones de colones (¢15.000.000.000) por año, ajustable cada año por el crecimiento del índice de precios al consumidor. Dicho monto se transferirá siempre y cuando se recaude un monto igual o superior. De recaudarse un monto inferior, se transferirá la totalidad del monto recaudado.

Reglamento

Artículo 71.-Aplicación de beneficios tributarios. El monto pagado, acreditado o puesto a disposición por concepto de comisiones, intereses y otros gastos financieros, así como por los arrendamientos de bienes de capital, establecidos en el inciso h) del artículo 59 de la Ley, está sujeto a la tarifa ordinaria del 15% (quince por ciento), excepto en los siguientes casos:

1. La persona física o jurídica domiciliada en Costa Rica, que pague o acredite intereses, comisiones y otros gastos financieros, a bancos extranjeros que formen parte de un grupo o conglomerado financiero costarricense regulado por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, deberá aplicar una tarifa reducida del impuesto y en forma progresiva, de la siguiente manera:

a) 5,5% (cinco coma cinco por ciento), durante el primer año de vigencia de la Ley Número 9274 del 12 de noviembre de 2014.

b) 9% (nueve por ciento), durante el segundo año de vigencia.

c) 13% (trece por ciento), durante el tercer año de vigencia.

A partir del cuarto año de vigencia de la Ley citada, se pagará la tarifa ordinaria del 15% (quince por ciento).

2. Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) que paguen o acrediten intereses, comisiones y otros gastos financieros, a entidades del extranjero que estén sujetas en su jurisdicción a la vigilancia e inspección de un ente público con funciones similares a las que desempeña la SUGEF, deberán aplicar una tarifa impositiva del 5,5% (cinco coma cinco por ciento) del monto pagado o acreditado.

Reglamento

La reducción de la tarifa mencionada en el párrafo anterior únicamente aplica para los casos en que el pago o acreditación de la remesa constituya un gasto financiero propio de la entidad financiera costarricense pagadora.

3. Están exentos del impuesto establecido en el inciso h) del artículo 59 de la Ley citada, los pagos, los créditos o la puesta a disposición de los beneficiarios, por los siguientes conceptos:

a) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por bancos multilaterales de desarrollo, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.

b) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por organismos multilaterales o bilaterales de desarrollo, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.

c) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por organizaciones sin fines de lucro que estén exoneradas del impuesto o no sujetas, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.

Las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados, deberán verificar que se cumpla con los requisitos exigidos por la ley para gozar de los beneficios tributarios.

Para efectos de los sujetos exonerados citados en los incisos a), b) y c), se aplicarán las definiciones establecidas en el numeral B del artículo 2 del Decreto Ejecutivo número 38906-MEIC-MAG-MH-MIDEPLAN del 3 de marzo de 2015, así como del inciso i) del artículo 1 de este Reglamento.

Elementos cuantitativos: Art. 59 LIR cont.

- i) Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).
- j) Por el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%).

Elementos cuantitativos: Art. 59 LIR cont.

- k) Por los pagos que se realicen a no domiciliados, con ocasión de espectáculos públicos que ocasionalmente se presenten en el país, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).
- l) Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 49 y 50 de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%).



Sujetos pasivos

- Dos sujetos pasivos: contribuyente y el agente de retención (personas físicas o jurídicas **domiciliadas** en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados).

Sujetos pasivos: artículo 56

Artículo 56.- Contribuyentes.

Son contribuyentes de este impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense.

Sin embargo, son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en esta ley, incluso del pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados.

Sujetos pasivos

- Estamos ante un típico fenómeno de **sustitución**, pues no sólo se refiere a la obligación tributaria principal sino a **otras obligaciones formales, recargos, multas e intereses**
- Estamos ante una sustitución **parcial** pues el contribuyente sigue siendo responsable.

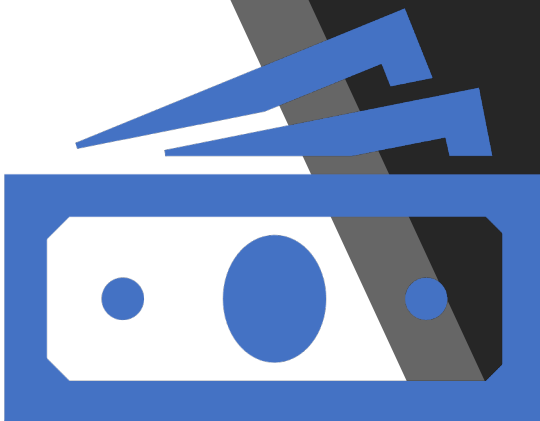
Sujetos pasivos

- Incluso, al decir que son responsables solidarios las personas **que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados**, no queda claro si se establece una disposición en contrario a la regla del artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Como sabemos, esta regla establece que si se hizo la retención, la responsabilidad es exclusiva del agente de retención. Aquí, al establecerse la responsabilidad solidaria de la persona que **efectúa** la retención da la impresión de que se está manteniendo la responsabilidad del contribuyente aun en este caso.

Sujetos pasivos

- El artículo 57 habla de que los contribuyentes son **subrogados** en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece esta ley, por las personas domiciliadas en el país que efectúen los pagos o créditos correspondientes. Desde luego, el término "subrogación" está aquí mal utilizado, pues ésta se da sólo entre **acreedores**. Este artículo quedaría muy bien si cambiáramos ese término por "sustitución".

Precios de transferencia



- Artículo 80bis. Principio de libre competencia:
- Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, las cuales sean residentes en Costa Rica o en el exterior, están obligadas, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8 del CNPT.
- Esta valoración sólo procederá cuando la acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país, o un diferimiento en el pago del impuesto.
- El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente.

Precios de transferencia

- La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.
- En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.



Precios de transferencia

- Lo aquí dispuesto alcanza cualquier operación que se realice entre partes vinculadas y tenga efectos en la determinación de la renta neta del período en que se realiza la operación o en los siguientes períodos.
- El Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables, ajustes correlativos, criterios de vinculación, análisis de comparabilidad, pautas generales de documentación, declaración informativa y demás elementos necesarios para efectos de poder determinar razonablemente los precios de libre competencia, incluida la facultad para que la Administración Tributaria pueda suscribir acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia sean estos unilaterales, bilaterales o multilaterales. Lo que resuelva la Administración Tributaria en relación con las gestiones que se le soliciten para suscribir acuerdos previos de precios de transferencia no tendrá recurso alguno. Igualmente la Administración Tributaria contará con facultad para llevar a cabo procedimientos de acuerdo mutuo.
- En las operaciones entre partes vinculadas cuando exista excepcionalmente un precio regulado por el Estado, se utilizarán en sustitución del método que analiza operaciones comparables, los precios determinados según la regulación.

