



Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 - a. ANTECEDENTES HISTÓRICOS
 - b. NATURALEZA
 - c. CARACTERES
2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA
 - a. GENERALIDADES
 - b. ANÁLISIS HISTÓRICO CON ÉNFASIS EN EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR Y SU FUNCIONAMIENTO ACTUAL
 - i. HISTORIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA
 - ii. IMPUESTO A LAS REMESAS AL EXTERIOR
 1. NOCIÓN
 2. CONTRIBUYENTES
 3. RENTA DE FUENTE COSTARRICENSE
 4. CASOS ESPECIALES DE RENTA COSTARRICENSE
 5. TARIFA DEL IMPUESTO
 6. LIQUIDACIÓN Y PAGO
 - iii. DISCUSIÓN LEGISLATIVA SOBRE EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR
3. EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - a. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
 - i. RETENCIONES
 - ii. CUOTAS Y DEDUCCIONES
 - iii. ASIGNACIÓN A FINES RELIGIOSOS Y OTROS
 - iv. DEDUCCIONES FAMILIARES
 - v. DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL
 - vi. NOTAS DEL ARTÍCULO
 - b. IMPUESTO A LOS NO RESIDENTES
 - i. LEY 41 DE 9 DE DICIEMBRE DE 1998
 - ii. SOBRE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS A LA LEY 41 DE 9 DE DICIEMBRE DE 1998
 - c. EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR
 - i. NORMA QUE EXIME DEL IMPUESTO DE REMESAS AL QUE REALICE SU ACTIVIDAD EN COLOMBIA
 - ii. NORMA QUE EXIME DEL IMPUESTO DE REMESAS A ESTUDIANTES Y PERSONAS EN PRÁCTICA
4. MODIFICACIONES QUE PLANTEA EL PROYECTO DE LEY DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EXPEDIENTE LEGISLATIVO N° 14.828



RESUMEN: La presente investigación tiene como propósito presentar algunos conceptos de carácter general del impuesto sobre la renta, razón por la cual se realiza un análisis histórico de la literatura que existe al respecto, se esbozan las características y luego se entra a tratar el tema del impuesto sobre la renta en Costa Rica. En el punto número 2, al igual que en el primer punto, se describen algunas generalidades y luego se ubica el tema dentro de un marco histórico, para luego tratar el tema del impuesto de las remesas al exterior, se exponen algunas nociones de carácter general y se finaliza el punto dos con una discusión legislativa sobre el tema del impuesto de remesas al exterior.

Para completar el análisis se expone el tema del impuesto sobre la renta en el sistema tributario español, específicamente respecto al impuesto sobre la renta de las personas físicas, por lo que se trata el tema de las retenciones, las cuotas y deducciones, la asignación a fines religiosos, las deducciones familiares y la deducción por vivienda habitual. En el punto b, se habla del impuesto a los no residentes, en el punto c, el impuesto de remesas al exterior.

Se finaliza el trabajo con las modificaciones que plantea el proyecto de ley de imposición sobre la renta en Costa Rica, expediente número 14828 de la Asamblea Legislativa de Costa Rica.



EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

[ENRIQUE FLORES]

"El Impuesto sobre la Renta más antiguo de que se tiene noticia en Europa es el célebre impuesto inglés "Income Tax", creado por el segundo Pitt en 1799, para obtener los medios necesarios contra la Revolución Francesa y contra las pretensiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Su recaudación se hizo mediante un llamamiento a los contribuyentes para que declarasen sus rentas globales, exigiéndoles al mismo tiempo el diez por ciento de ellas.

Esta tentativa fue un fracaso tremendo, porque el total de lo recaudado, que según cálculos anteriores debería producir 10.000.000.00 de libras esterlinas, proporcionó un poco más de la mitad, porque ante la insistencia del Estado de que todos declarasen la totalidad de sus rentas, la mayoría dio respuestas evasivas. Este impuesto se abolió después de la Paz de Amiens, en 1802. Entablada de nuevo la guerra con Napoleón, se restableció en 1803; pero, teniendo en cuenta la experiencia pasada, el canciller Addington lo implantó bajo supuestos diferentes: ya no se exigió declaración de rentas, y el impuesto no se aplicó sobre la totalidad de las mismas, sino que se clasificaron en categorías, así: Industriales, Comerciantes, Sueldos de los empleados, Propietarios de terrenos y casas (CATEGORÍA A); arrendatarios y cultivadores directos de los terrenos (CATEGORÍA B); tenedores de títulos públicos (CATEGORÍA C); perceptores de rentas profesionales, de comercio, industria, trabajo y cualquier otra renta no incluida en las demás categorías (CATEGORÍA D); y rentas derivadas de cargos y empleos públicos (CATEGORÍA E).

En América, el Gobierno Federal de los Estados Unidos durante la guerra civil y hasta el año de 1871, implantó casi para los mismos fines, esta clase de tributo. En 1884 votó una nueva ley en la que, en forma más o menos sistemática, estableció este tipo de gravamen, pero antes de transcurrir un año de su vigencia fue declarada inconstitucional, porque habiéndose impuesto un gravamen directo, no se observó lo estatuido en el artículo 1º Sección 11, cláusula 3 de la Constitución Federal que ordenaba que los "representantes y las contribuciones directas se repartieran entre todos los Estados en proporción al número respectivo de sus habitantes"¹

b. NATURALEZA

Si nuevamente analizamos el cuadro de clasificación de los ingresos del Estado, podemos observar que al Impuesto sobre la Renta le son aplicables los caracteres de ser un tributo *ordinario de derecho público* y que dentro de estos presenta una naturaleza *directa y personal*. El primero de los caracteres apuntados (Ordinario de Derecho Público), ha quedado más o menos explicado al referirnos a las clasificaciones; ahora sólo nos debe preocupar el estudio específico de la naturaleza *Directa*, por una parte,



y *Personal por la otra*, con que la mayoría de Tratadistas bautizan a la contribución sobre ingresos.

En cuanto a lo de ser una imposición directa, se hace necesario traer a colación la distinción clásica de los impuestos en directos e indirectos. Dicho sea de paso, esta diferenciación es objeto de fuertes polémicas que van desde los que le niegan todo valor científico, hasta aquellos que estiman que es una de las clasificaciones fundamentales en el estudio teórico de los impuestos. Para estos últimos, se dan tres criterios para sostener esta clasificación:

A) *Administrativo o histórico*. – Según esta posición el carácter directo o indirecto de los impuestos depende de la circunstancia de que los primeros se hagan efectivos de acuerdo con registros nominativos con los que se conoce de antemano a las personas afectadas, o que los segundos se perciban con ocasión de ciertos actos de la vida económica, en los cuales el Estado desconoce la personalidad del contribuyente, e incluso no le interesa. Este criterio no satisface, en cuanto que no investiga la verdadera naturaleza e importancia de estas dos clases de impuestos; históricamente esta distinción resulta interesante por sus recuerdos políticos, ya que a través de las diferentes etapas ha determinado la posición de los grupos económicos que se han movido al ritmo de la mayor o menor preponderancia de uno u otro impuesto, explicándose así por qué Lassalle fue procesado por haber publicado en 1863 un manifiesto político a los obreros y campesinos en el que les advertía que "con los impuestos indirectos la clase pudiente readquiere en realidad la exención tributaria".

B) *Traslación de una y otra clase de impuesto*. – La insuficiencia y superficialidad del criterio administrativo o histórico llevó a un grupo de Tratadistas entre los que sobresalen Rau y Wagner, a establecer como base diferencial de los impuestos directos e indirectos el hecho real y tangible de que aquellos no se trasladan del contribuyente de jure, es decir, de quien recibe el impacto o percusión, hacia otro contribuyente perteneciente a un sector económico más débil, que es en definitiva el que soporta o en quien incide la carga impositiva, en virtud del carácter trasladable del mismo; contrario, pues, a los últimos, que por la naturaleza misma de los objetos o actos que gravan tienden a ser trasladados de la persona que efectivamente los paga, a otra u otras de capacidad económica más pobre. En relación a esta posición fiscal, se hace necesario señalar el hecho de que el fenómeno de la traslación, que es en última instancia el fundamento en que descansa este criterio, no se da siempre en una forma necesaria y a espaldas del Estado, o mejor dicho, sin que tal fenómeno pueda ser observado y evitado, sino que, la mayoría de las veces, el legislador lo prevee y lo querido por él es que el contribuyente de derecho se convierta en recaudador del impuesto, pudiendo, desde luego, resarcirse, explícita o implícitamente del valor del impuesto pagado, mediante la traslación de este a sus consumidores, compradores o personas con las que habrá de negociar, que son generalmente el grueso de habitantes que constituyen la clase asalariada.



Como es fácil advertir, este segundo criterio sí penetra en el fondo del asunto, y justifica por-qué los grupos económicos y políticos mueven sus preferencias hacia una u otra clase de tributo.

C) La forma en que el Estado determina en ambas clases de impuestos la capacidad contributiva. – Para los que sostienen este último pensamiento, la diferencia sustancial entre los referidos impuestos radica en que, en los directos, el sujeto activo de la relación tributaria, mediante ciertos procedimientos preestablecidos determina la capacidad económica de los obligados y, en consecuencia, grava las rentas efectivamente percibidas o devengadas; en los indirectos, en cambio, el Estado no determina y es más, ignora cuál es la situación particular de cada contribuyente en la comunidad; solamente puede inducirla, quizá para fines estadísticos, de algunos aspectos notorios, como la renta de que disponen dichos contribuyentes a través de los consumos que realizan o de los actos que efectúan.

Ahora bien, una breve observación nos indica que los dos últimos criterios, siendo verdaderos y científicos, no se excluyen, por lo que su combinación nos dará el concepto más o menos preciso de la diferencia final de impuestos directos e indirectos. Tal diferencia es la siguiente: los impuestos directos, contrario a lo que sucede con los indirectos, no son trasladables, por cuanto el sujeto obligado (al menos teóricamente), no le queda la posibilidad de descargar su peso en otros contribuyentes mediante el fenómeno estudiado de la traslación; asimismo, como consecuencia de haber establecido previamente la condición económica del sujeto pasivo, resultará este únicamente afectado en la parte que de sus ingresos le quedan, esto es, después de deducidas sus cargas personales o familiares, pudiendo entonces decidir sobre su destino, bien sea consumiéndola, invirtiéndola o ahorrándola. En los indirectos, por el contrario, sólo puede gravarse la renta en tanto en cuanto que se gaste o invierta, pero no en cuanto se ahorre.

Veamos ahora el carácter real o personal, que es otra clasificación que de los impuestos se hace, a fin de asignarle al Impuesto sobre la Renta el que de estos caracteres convenga a su naturaleza; y así, a la luz de lo ya sentado en la distinción de las calidades directo e indirecto y el que logremos en este punto, podamos establecer no sólo los caracteres que al impuesto que nos ocupa le corresponden, sino su razón de ser, es decir, su esencia, su importancia, sus ventajas y sus desventajas.

En un principio, cuando la teoría general de los impuestos se encontraba en su etapa de transición; cuando no se había logrado delimitar su objeto de estudio y participaba en muchos de sus aspectos de los conceptos tradicionales del Derecho Civil, se estimaba que el carácter real o personal del impuesto estaba en relación directa de la cosa o persona obligada o, en otros términos, la distinción entre unos y otros se expresaba manifestando que los primeros gravaban las cosas y los segundos a las personas. Era, pues, la aplicación práctica de la clasificación que de las cosas incorporales o derechos contiene nuestro Código Civil en su



artículo 610. Posteriormente, cuando los mismos conceptos fundamentales del Derecho fueron adquiriendo precisión científica por una parte, y por la otra, cuando el Derecho Tributario ha evolucionado, se comprendió lo erróneo de tal distinción, que entrañaba nada menos que la contradicción misma a la dignidad del hombre. En efecto, todos los impuestos son personales, ya que si se resuelven en una obligación, es natural que será una persona y no una cosa la obligada; no puede ser término directo de una relación jurídica una cosa, pues esto sería tanto como rebajar a los seres humanos a la condición de cosas o elevar a estas a la categoría de personas. Históricamente se explica esta concepción tan errada si reparamos que en los tiempos crudos del feudalismo, inspirado en la idea del derecho quintarlo o romanista de la propiedad, existió la idea del dominio eminente del Estado, en que todas las cosas pertenecían al Señor [personificación del Estado]. En cuanto al otro término de la relación, al impuesto personal, tampoco se dio en principio un concepto cabal o más o menos aceptable del mismo, porque daba la idea de una carga que a manera de pecado original nacía con el individuo y se encontraba unida a su propio ser. Esto, pues, igual que aquello, resintió la conciencia del hombre, ya que la persona humana en sí e independientemente de cualquier condición, no puede atribuírsele la categoría de objeto o materia de impuesto.

Por todas estas razones es que surgió la teoría moderna, que basa la distinción de los impuestos reales y personales en una concepción ético-científica, en la que se reconoce, en armonía con la teoría general del Derecho, que los sujetos que resultan recíproca o unilateralmente obligados sólo pueden ser personas naturales o jurídicas. Se comprendió, entonces, que el impuesto se paga por las personas y no por las cosas inanimadas, en justificación de que son aquellas y no estas las que disfrutan de los servicios públicos; a mayor abundamiento, notemos que el Estado, como un ente cultural, no se ha creado para establecer ventajas o beneficios a favor de las cosas inanimadas, sino para las personas integrantes de una comunidad política, por lo que en la distribución de los impuestos debe tener presente-este extremo, colocando a la persona del contribuyente en primera posición, y tratando de ajustar el impuesto a sus necesidades personales. De manera que, de conformidad con las tendencias actuales que informan las legislaciones tributarias de la mayoría de los países, la clasificación de los impuestos en reales y personales se hace atendiendo a la forma en que el Estado considera la renta o riqueza de los particulares; en los primeros sólo constata sus rentas o riquezas, independientemente de la situación económica de los mismos; en los segundos, en cambio, considera no tan sólo la renta o riqueza de que disponen, sino la situación particular de cada uno de ellos, en atención a ciertos elementos que pueden influir en su capacidad económica para concurrir a las obligaciones tributarias.

Con los conceptos que hasta aquí hemos obtenido resulta que el Impuesto sobre la Renta es un gravamen personal y directo. PERSONAL en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece el ingreso, antes bien, la contempla en su particular situación



contributiva. DIRECTO en cuanto se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga hacia otros sectores económicamente débiles. Y no sólo doctrinariamente le corresponden tales calificativos, sino que tienen una consagración expresa en los párrafos 3' y 4' del Artículo 1º de la Ley vigente:

"El Impuesto sobre la Renta descansa en el principio de la habilidad o capacidad de pago del contribuyente. La habilidad o capacidad de pago del contribuyente es sinónimo de la capacidad económica del mismo que se mide por medio del ingreso percibido en dinero, en crédito, en valores, en derechos, en especie o en cualesquiera otra forma, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible."²

c. CARACTERES

Por la naturaleza personal y directa del Impuesto sobre la Renta, sus caracteres más específicos y señalados y que ayudan a su configuración, son los siguientes:

1º) Ser un gravamen sobre la renta global y sobre la suma algebraica de las rentas que corresponden a una persona. Contrario a lo que sucede en el sistema de imposición real, en el Impuesto sobre la Renta no se grava separada e independientemente cada rédito sino que se sujeta la renta total; ya no se habla de rentas en plural sino de la renta en singular; Este carácter es consecuencia obligada del elemento subjetivo que predomina en este tipo de impuesto, en el que se considera a cada contribuyente en sus condiciones particulares y en su personalidad económica en conjunto, sin entrar a distinciones que puedan afectar esta unidad. El impuesto, entonces, recae sobre la totalidad de lo que disfruta, gana o gasta la persona gravada en razón de sus cualidades específicas, por lo que la base imponible en el impuesto sobre la renta se considera mediante una operación aritmética de suma algebraica: se suman todos los términos activos y pasivos, los primeros con el signo más, los segundos con el signo menos, indicándose con aquellos las rentas que se cobran y con estos las partidas del pasivo que se pagan. Este carácter se pone de manifiesto en los párrafos 3º del artículo 10 y Iº del artículo 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los cuales por su orden expresan:

"Para la aplicación de esta ley el patrimonio de un contribuyente se considera indivisible".

"Considerándose el patrimonio del contribuyente indivisible para los efectos de la ley de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 10 de la misma, los contribuyentes presentarán una sola declaración por la totalidad de sus ingresos".

2º) Ser un gravamen de naturaleza progresiva Si es un impuesto que mira la capacidad económica de las personas, su incidencia ha de hacerse en cuotas progresivas, porque no todas ellas tienen o presentan la misma



aptitud fiscal. De esta manera se observa el postulado de la justicia distributiva. Nuestra Ley recoge, asimismo, esta cualidad al declarar en su artículo 23 que: "Para el cómputo del impuesto se tomarán en cuenta los diferentes porcentajes que correspondan al aumento progresivo de la renta; y el último porcentaje (40%) se aplicará sobre el exceso de un millón de Lempiras".

Sin embargo y como esta misma norma lo puntualiza, la tarifa de dicha Ley se convierte en proporcional o regresiva al exceder la renta del millón de Lempiras.

3°) Estar exentas las rentas mínimas o *mínimum vital de existencia*. – Quizá sea este carácter el que más subraya la naturaleza personal del impuesto sobre la renta. En el sistema de imposición real se hace recaer el gravamen sobre la cosa sin importar las circunstancias de su titular; luego no se plantea el problema de la capacidad de pago, por lo que se incluyen objetos que no teniendo gran significación económica producen una renta con la que apenas puede su poseedor satisfacer sus necesidades vitales. En el Impuesto sobre la Renta, en cambio, representativo del sistema personal de la distribución impositiva, surge la persona individual y concreta del contribuyente (Juan, Pedro); hombre de carne y hueso que debe pagar los servicios que el Estado le presta, pero sólo si es capaz de hacerlo. Únicamente cuando la persona reciba rentas superiores a las que consume en sus necesidades más inmediatas se vuelve contribuyente, porque de lo contrario se tornaría un indigente y, por tanto, una obligación del mismo Estado, dándose entonces un proceso vicioso, porque, o bien este último, o una institución de beneficencia, le restituiría lo pagado en la forma de un subsidio. El Artículo 28 de la Ley en vigor, al tenor de esta característica, exonera del pago del impuesto a las personas cuyos ingresos brutos no exceden de los Lps. 2,000.00 anuales; asimismo, a quienes deben pagar el gravamen les concede una deducción personal de Lps. 2,000.00, Lps. 800.00 por la esposa y Lps. 600.00 por sus ascendientes y descendientes, incluyendo a los llamados hijos adoptivos.

4°) *Discriminación de las rentas parciales*. – No obstante que el Impuesto sobre la Renta, como se ha escrito, considera los réditos en su conjunto, a la vez establece discriminaciones de acuerdo con las fuentes parciales de las que proceden dichos réditos, en virtud de que no presenta la misma capacidad contributiva una persona que otra aunque reciban una misma cantidad de renta, si realizan actividades diferentes. Este carácter discriminatorio se funda en el esfuerzo que el sujeto gravado realiza para procurarse los medios con que proveer a sus necesidades, o en la desigual fuente económico-social de que proceden; así, no se puede valorar el rendimiento del trabajo personal de la misma manera que el producto la riqueza urbana o rural; o bien, no ofrecen la misma capacidad de absorción del impuesto las primeras proporciones de renta que las últimas, según demuestra el principio económico de la "utilidad marginal decreciente", lo que obliga a la utilización de escalas progresivas de imposición. A la ligera, podemos, después de



lo escrito, hacer a la ley del Impuesto sobre la Renta vigente una crítica de fondo, y es que ella no se encuentra informada por este carácter discriminatorio, por cuanto estima de la misma manera y suerte las rentas ganadas o del trabajo o no fundadas y las rentas no ganadas o del capital o fundadas. Con esto desconoce una realidad tan evidente como es, que las rentas que vienen del trabajo son menos estables que las del capital, ya que están sujetas a la suerte de quienes las reciben, los cuales pueden dejar de percibir las por enfermedad, invalidez, cesantía y la misma muerte, por lo que : beneficiarios deben poseer saldos o ahorros para afrontar tales riesgos profesionales; por otra parte, los que reciben rentas de capital poseen, además, su capacidad de trabajo, que devienen obligados socialmente a prestar.”³

1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA

a. GENERALIDADES

“En principio se podría decir que la RENTA es en su acepción más amplia, la “cantidad pagada por el arrendamiento, uso o goce temporal de un bien, ya sea mueble o inmueble, desde el punto de vista fiscal, “renta”, significa todo ingreso en efectivo, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente [...] podemos seguir afirmando que los ingresos antes mencionados provienen de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos factores de producción.

En doctrina, tanto jurídica como económica se han dado varias definiciones para este término, pero lo verdaderamente importante en esta materia no es tanto contar con una acepción precisa; sino, más bien tener un conocimiento o una idea diáfana de su significación. En un principio, vamos a partir del siguiente concepto: renta es “todo ingreso efectivo susceptible de valorarse en moneda, percibido permanentemente o accidentalmente que sin compensación económica de ninguna especie, obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser subjetiva, objetiva o mixta.

Entre sus características destacan la posibilidad de apreciación en moneda, ya que es una materialidad que viene a acrecentar un patrimonio; la periodicidad, que constituye la diferenciación entre capital y renta, consistiendo en rendimientos periódicos que se causan en intervalos determinados de tiempo (año fiscal); la regularidad, ésta ha sido derogada en casi todas las legislaciones, con anterioridad se creía que la renta afectaba únicamente los ingresos periódicos, pero actualmente se TOMAN EN CUENTA TODOS LOS INGRESOS; Diferente de capital, el impuesto sobre la renta descansa en la diferenciación entre capital y renta, con la expresa prohibición de no afectar el capital; la efectividad, la renta para existir debe haberse producido efectivamente no basta la simple posibilidad o expectativa de ganancia, pero esto no significa de ninguna manera, que los ingresos hayan sido en moneda, ya que se incluyen también créditos y valores que alteren el patrimonio del sujeto pasivo.



Así, se podría afirmar que renta desde el punto de vista objetivo es "el conjunto de productos o utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que permanece inamovible, independientemente de aquellas. En ese sentido se llama renta de capital, al interés; renta de trabajo al salario o retribución; renta de empresa al beneficio industrial; renta territorial, en sus tres acepciones de urbana, rústica y minera, a los productos de la propiedad inmobiliaria.

Subjetivamente, renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un período de tiempo determinado, por lo general un año y cuya continuidad de afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible.

La doctrina ha hecho otra importante división entre renta neta y renta bruta, siendo que "el ingreso o renta bruta", como bien lo ha dicho la Sala Constitucional serían todos los ingresos percibidos por la persona, sin entrar a considerar los gastos necesarios para producirlos. De esos ingresos, no todos son potencial de consumo para el sujeto, hay una parte que tiene que destinar a fines distintos de los de su propio uso: alquiler, sueldos, material de oficina, es decir, ésta es la que se percibe en su totalidad, tomando en cuenta cualquier fuente, sin deducir ningún tipo de gastos, cargas ni impuestos. Por su parte la renta neta "o líquida es la que se obtiene deduciendo de la renta bruta la suma total de los gastos de producción cargas e impuestos, y tributos de todo género que recaigan sobre la fuente productora (la anterior definición de renta líquida, está expresada en su forma más amplia; pero puede tener modificaciones en las diferentes legislaciones tributarias."⁴

b. ANÁLISIS HISTÓRICO CON ÉNFASIS EN EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR Y SU FUNCIONAMIENTO ACTUAL

i. HISTORIA SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA

"No fue sino hasta en la administración del Lic. Teodoro Picado, que el Impuesto sobre la Renta se estableciera en Costa Rica y se pusiera en vigencia sobre las bases científicas que lo caracterizan, cuyas bases habían sido echadas ya en la Ley de 1916.

Provocó esta Ley, el reclamo presentado por los maestros de escuela del país para que se les aumentaran sus sueldos, amenazando inclusive con levantarse en huelga, y la falta de fondos que tenía el Gobierno para satisfacer esa exigencia. Fue por ello que el Congreso de la República dictó la Ley del Impuesto sobre la Renta n° 837 del 20 de diciembre de 1946.

De manera que dicha Ley se inició con el propósito simplemente de satisfacer el monto del aumento en que se calculaban los salarios de los señores maestros. Posteriormente no fue posible derogarla y por el contrario, los corrientes déficit de nuestra Hacienda Pública, obligaron más bien elevar la tabla impositiva del 15% al 30% en 1954. Actualmente



la tabla impositiva llega al 50% para personas físicas y para sociedades.

Ha habido otras reformas de suma importancia tales como la N° 1789 de setiembre de 1954, que incluye algunos artículos de protección económico-social; la n° 3036 de noviembre de 1962, digna esta última de recordarse por cuanto en ella se fijó en forma definitiva el actual sistema de pago anticipado del tributo en forma trimestral, art. 29; también robusteció el actual sistema de "Retenciones art. 32 que haces solidario al patrono del pago del impuesto de sus trabajadores. Se caracteriza nuestra ley actual por ser global y personal y grava las rentas, beneficios o utilidades cuya fuente se produce en territorio de Costa Rica. En cambio la ley de 1916, grava las rentas obtenidas dentro de nuestro territorio, además las obtenidas por los ciudadanos costarricenses residentes en el exterior, aunque sus ingresos procedieran de cualquier país.

Mediante Ley n° 3914 del 17 de julio de 1967, se creó el impuesto sobre las ventas, con la finalidad de allegar al Fisco mayores recursos económicos ya que en ese momento se encontraba en una crisis fiscal. Este impuesto grava las ventas de mercancías y de algunos servicios. No obstante lo anterior, exonera gran cantidad de artículos considerados como de primera necesidad, tales como arroz, frijoles, manteca, leche, carne, frutas, legumbres, hortalizas, medicinas, etc. Este tributo se creó con una tarifa general del 5% y dos tasas diferenciales del 10% y 25%; posteriormente en el año 1972, se estableció una tarifa única del 5% y a partir del 1° de enero de 1975 se aumentó a un 8%.

En ese mismo año 1967, mediante ley n° 3860 del 21 de abril de 1967, se estableció un Impuesto de Emergencia para hacer frente a la crisis fiscal a que nos hemos referido anteriormente. Este tributo consistió en un 25% adicional de lo que correspondía pagar a los contribuyentes en concepto de impuesto sobre la renta e impuesto territorial para el año 1967.

Otra reforma importante es la Ley n° 4961 del 11 de marzo de 1972, (Ley de Reforma Tributaria), por medio de la cual se afecta la legislación tributaria vigente a esa fecha de la siguiente manera;:

- 1) Creación de la Ley de Impuestos Selectivos de Consumo, en sustitución de los artículos 38 y 39 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas de 1967.
- 2) Modificaciones a la Ley de Impuesto sobre las Ventas
- 3) Importantes innovaciones referidas a la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

También mediante Ley N° 5909 del 16 de junio de 1976, se efectuó una nueva Reforma Tributaria, la cual contiene variaciones sustanciales a la citada ley de Impuesto sobre la Renta y se crea el Impuesto sobre Sociedades con Acciones al Portador, así como el Impuesto sobre los Traspasos de bienes Inmuebles y los Certificados de Incremento a las Exportaciones (CIEX). Como dato importante se puede agregar que este



último tributo se creó para financiar la enseñanza superior en nuestro país.

Finalmente, mediante Ley n° 6450 del 15 de julio de 1980, se enunció una nueva ley de Reforma Tributaria, cuyo fin es allegar fondos al Estado para poder hacer frente a los gastos que se originan con el aumento de salarios para empleados públicos, decretado en este año y para financiar el déficit presupuestario de la Enseñanza Superior.”⁵

ii. IMPUESTO A LAS REMESAS AL EXTERIOR ⁶

1. NOCIÓN

Este impuesto grava toda la renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior. El hecho generador de este impuesto se crea cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.

2. CONTRIBUYENTES

Según el artículo 56 de la Ley del impuesto sobre la renta, "son contribuyente de este impuesto las "personas jurídicas o físicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense, son también responsables las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen las remesas o acrediten las rentas o beneficios gravados.

Base de imposición es el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior.

3. RENTA DE FUENTE COSTARRICENSE

Según el artículo 54 de la Ley 7092 son rentas costarricenses:

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

B) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósito o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y por utilidades generadas en el país, ahorros excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidarias 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 lotería nacionales.

C) Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras



o de explotación 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 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 relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias para estudios comprobados, siempre que los montos constituyan renta única, también se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, 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.

D) Las provenientes de aguinaldo que se acrediten por el Estado, por las instituciones públicas o privadas a sus trabajadores

E) Los pagos por uso de patente, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, o cualquier otro beneficio de actividades desarrolladas en el país.

4. CASOS ESPECIALES DE RENTA 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 agentes diplomáticos y agentes consulares se grava la parte del ingreso consignado en la Ley número 3530 del 5 de agosto de 1965.

B) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.

C) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos en el país, a pesar de que el pago, intereses, o comisiones se efectúe en el país.

D) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

E) 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 los servicios se contraten por medio de agendas o representaciones extranjeras.

F) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de la venta, en el país de mercancías de toda clase, recibidas por agendas o representante de empresas extranjeras y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por esas agendas o representantes por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.

G) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

H) Los ingresos obtenidos por personas domiciliadas en el país



provenientes de la producción, distribución, intermediación y cualquier otra forma de negociación en el país, de películas y cualquier otra forma de negociación, de películas cinematográficas y para la televisión radionovelas, video tapes, disco fonográficos, historietas, fotonovela y cualquier medio de difusión de imágenes y sonidos.

I) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros directorios 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.

Un ejemplo de este tipo de impuesto sería el de los fletes de empresas, nuestro país recibe un porcentaje por los fletes de empresas nacionales o extranjeras por transporte de correspondencia, el porcentaje varía según el pago que se haga en Costa Rica o en el extranjero, por vía de remesas al exterior, al carecer de un representante permanente en Costa Rica. "El pago al ser remesa al exterior sufre una mengua de 8,5 por ciento, por ser impuesto único y definitivo porque no tiene domicilio en Costa Rica o un representante permanente en el país que perciba el monto del flete, si tuviera un representante en el país o tuviera la empresa domicilio en Costa Rica sería la mengua de un 3 por ciento solamente."

5. TARIFA DEL IMPUESTO

Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento.

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.

Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento.

Por los reasegurados reafianzamiento y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento.

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. Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento.

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, o del cinco por ciento, según corresponda.

No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior o a las entidades financieras de estos, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por los arrendamientos de



bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que estos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento, sobre los pagos remesados al exterior.

La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, a este tipo de financiamiento, por arrendamiento. 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.

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.

Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 54 y 55 de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento.

6. LIQUIDACIÓN Y PAGO

El impuesto debe liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador y su pago deberá verificarse dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente de sucedido. Los agentes de retención de percepción y los contribuyentes son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan. El impuesto constituye un pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

La administración tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben a satisfacción de la administración tributaria que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les conceda sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior, cuando las rentas mencionadas no se graven en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar no se aplicara la exención anteriormente dicha."

iii. DISCUSIÓN LEGISLATIVA SOBRE EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
ACTA DE SESIÓN ORDINARIA N° 031
(20 de agosto del 2003)
SEGUNDA LEGISLATURA
(Del 1° de mayo de 2003 al 30 de abril de 2004)
PRIMER PERÍODO DE SESIONES EXTRAORDINARIAS



(Del 1º de mayo de 2003 al 31 de julio de 2003)

(...)

En el tercer lugar tenemos el proyecto "Ley que deroga el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la renta No. 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas. Expediente No. 15.242.

(...)

ING. ALBERTO DENT ZELEDÓN:

Muchas gracias señor Presidente, señoras y señores diputados. El expediente 15.242 es un proyecto de Ley que deroga el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta 7092, establece que la Administración Tributaria podría eximir total o parcialmente el impuesto de remesas al exterior, al contribuyente no domiciliado en el país que demuestre que no puede acreditar o deducir en su país de origen el impuesto pagado en Costa Rica, o que demuestra que únicamente puede acreditarlo parcialmente". Lo que este proyecto de ley pretende señor Presidente, es eliminar este artículo básicamente, porque bajo el sistema impositivo que tenemos y la globalización, se nos hace muy difícil estar controlando estas cuestiones, sobre todo cuando todavía no tenemos acuerdos de doble imposición con los diferentes países, en su gran mayoría remesas a los Estados Unidos y todo eso, son permitidas las deducciones a nivel de los Estados Unidos, pero prácticamente lo deja facultativo a la empresa. Entonces la empresa muchas veces puede escoger a dónde paga, preferimos que pague aquí.

Entonces, obviamente la intención de la derogatoria de esto, es quitarle a la Administración Tributaria esa facultad para obligar a toda la gente a pagar aquí a sabiendas de que si en algún momento dado se presentara algún conflicto con alguna dependencia, estaríamos buscando un convenio para evitar la doble imposición en ese sentido en donde podamos negociar los términos y las condiciones.

EL PRESIDENTE:

Le solicito a la Diputada María Elena Núñez Chaves que me acompañe aquí en la Secretaría, ya que la Secretaria titular está con permiso.

¿Algún señor diputado desea preguntar con respecto al expediente?

Don Carlos creo que usted fue el proponente de la moción. Si no voy a hacer algunas consultas.

Tiene la palabra el Diputado Herrera Calvo.

DIPUTADO HERRERA CALVO:

Muchas señor Presidente. Muchas gracias señor Ministro, señora Vice Ministra, bienvenidos.

¿Tiene Hacienda y la Tributación Directa más o menos cuáles son las empresas que actualmente se acogen a este beneficio, y de aprobarse esto, cuál sería el incremento aproximadamente, en el impuesto a recaudar en estas remesas al exterior?

ING. ALBERTO DENT ZELEDÓN:

Gracias. El detalle de las empresas individuales no lo tengo. Lo que estamos viendo nosotros, es que en la medida en que nos vamos globalizando, nos encontramos que los otros países van en alguna forma, variando también su régimen impositivo, lo que le puede brindar en algún



momento dado a las empresas, la oportunidad de escoger a dónde tributa.

Lo que pretendemos es que estén obligadas las empresas que están aquí a tributar aquí, con remesas al exterior en ese sentido.

En consecuencia, si bien el efecto no es impactante en este momento, lo que estamos tratando es evitar que eventualmente sea impactante en esa forma.

DIPUTADO HERRERA CALVO:

Solamente señor Presidente. Muchas gracias.

EL PRESIDENTE:

Nosotros le habíamos hecho una consulta a la Cámara de Industrias, al Ministerio de Comercio Exterior, a PROCOMER y a Tributación Directa. A la fecha ninguna de ellas ha contestado, pero sí específicamente nos gustaría que usted nos coordine o nos gestione con Tributación Directa la respuesta, porque si bien es cierto son ocho días y si no hay contestación, nosotros perfectamente podríamos dictaminar.

Compañeros, quiero insistir en el expediente 15.242, aparentemente es un proyecto sencillo, de ahí la idea de que el señor Ministro se refiriera de primero, si hay alguna inquietud, porque por lo menos la idea es que si hoy no tenemos tiempo, en la próxima sesión lo dictaminemos y esperamos que sea afirmativamente.

Lo que me preocuparía es que a la hora de dictaminarlo, vengan con algunas dudas o algunas inquietudes.

La Diputada Núñez Chaves tiene la palabra.

DIPUTADA NÚÑEZ CHAVES:

Buenas tardes señor Ministro y compañeras asesoras. ¿Considera usted señor Ministro, que la eliminación del artículo 61 de la Ley Impuesto sobre la Renta, Ley 7092 que actualmente grava las remesas al exterior y que de acuerdo a lo señalado en la exposición de motivos de este proyecto de ley, le generó al Estado costarricense solo en el año 2001 más de \$10.000 millones y que comparando los ingresos de años anteriores por este mismo impuesto, nos deja ver claramente que el aumento por recaudación de este tributo está creciendo?

¿Si la política de la actual Administración es de lograr una mayor recaudación, de generar más impuestos, cómo justificamos la eliminación de este tributo, que como indiqué genera una suma muy importante de ingresos para el Estado costarricense?

Además, ¿qué estudios técnicos actuales nos pueden ilustrar y con qué se justifica la eliminación de este tributo y a cambio qué vamos a obtener?

Otra pregunta. ¿Tienen estimaciones de cuándo significa que se va a generar más de ingresos con la eliminación de este tributo? ¿Y si se ha firmado al día de hoy algún convenio para evitar la doble imposición en otros países?

¿No considera usted señor Ministro que con la eliminación de este tributo estamos beneficiando a un sector económicamente fuerte y usted sabe que aquí en lo de las remesas los que más pagan son las entidades financieras no domiciliadas. Pareciera como que se les quiere proteger y es un sector económicamente muy fuerte? Para que me conteste.

ING. ALBERTO DENT ZELEDÓN:

No, permítame hacerle la aclaración. El tributo no lo estamos



eliminando, estamos contrario a eso. Lo que estamos haciendo es eliminando la facultad de eximirlo. O sea, en este momento las empresas están obligadas a pagar, pero existe una facultad dada por este artículo a Tributación Directa, en donde pueden eximir de ese pago cuando se logre demostrar que el pago no es imputable a los impuestos en el país de origen de la persona que lo da.

En este caso nosotros no estamos exonerando a nadie, estamos eliminando la facultad de exonerar.

Y en cuanto a las entidades financieras, se rigen por lo que se da en el Banco Central y por una ley que les da la facultad de lo que son entidades financieras internacionales, reconocidas así por el Banco Central de Costa Rica y todo aquello que tenga que ver con financiamiento al agricultura o la industria, están exentas de todas formas.

EL PRESIDENTE:

Tal vez para una mayor aclaración a los compañeros. Yo insisto que no quiero que cuando vayamos a dictaminar... voy a leer el artículo 61 para entendamos de lo que estamos hablando, dice: "*Casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica. En el caso del gravamen sobre la utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, refinanciamientos y primas de seguro de toda clase a que se refiere el artículo 59 de esta Ley.*

La Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente el impuesto cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados comprueben a satisfacción de la administración tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito, o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, cuando el crédito que se les conceda sea inferior a dichos impuestos, en cuyo caso se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

No procederá eximir del gravamen al que se refiere el párrafo anterior cuando la renta mencionada no se grave en el país en que actúen o residan sus perceptores, o un impuesto de la renta similar al que establezca esta Ley".

Tiene la palabra el Diputado Rodríguez Mena.

DIPUTADO RODRÍGUEZ MENA:

Gracias señor Presidente. Buenas tardes señor Ministro y equipo de trabajo que lo acompaña.

Partiendo del hecho de que esto que usted nos ha dicho aquí en esta Comisión, sea lo que verdaderamente esté moviendo al Poder Ejecutivo, al Ministerio de Hacienda, para buscar esta reforma, que es ni más ni menos poder implementar tantos convenios bilaterales, como inversores de otros países hay aquí y que por medio de los convenios bilaterales, se pueda negociar por lo menos que nos dejen algo de la plata que sacan de aquí. Ese creo que es el objetivo o la intención.

¿Tiene usted definida una estrategia de parte del Ministerio de Hacienda, o del Poder Ejecutivo, que nos asegure o que asegure a esta Comisión o concretamente a este Diputado, de que con esto no vamos más bien a eliminar algo que recogemos, porque ellos prácticamente pueden



seleccionar donde depositan, si en su país no tienen esa libertad.

Porque yo lo veo con sana intención, ya que en países donde existen reglas muy claras no nos podrían ocultar información sobre si alguien está pagando allá o no está pagando. No lo puedo decir quizás de otros países, donde la corrupción está en todo.

Si aquí nos traen un documento de que ellos están tributando en otro lado, y tal vez eso no sea cierto, pero creo que adivino que la intención del Poder Ejecutivo es más bien, que podamos rescatar para el país algunas remesas o parte de algunas de las remesas que se nos van al exterior, por medio de convenios o acuerdos entre los países.

Para eso me parece que debería de definirse una estrategia, o un plan de trabajo definido, que a mi juicio, deberíamos de conocer en esta Comisión. ¿Tiene usted preparada alguna iniciativa sobre esto, señor Ministro?

ING. ALBERTO DENT ZELEDÓN:

En primer lugar señor Diputado, permítame nuevamente asegurarle que lo que estamos tratando precisamente, es de rescatar estos recursos para Costa Rica, quitar la facultad de poder exonerar.

Segundo, los convenios de doble imposición no son de firma libre del Poder Ejecutivo, sino que tienen que venir a este Congreso a ser aprobados porque son leyes de la República en ese sentido. Así que tiene que haber una transparencia total en ese sentido, porque cada vez el Gobierno de la República por medio del Ministerio de Hacienda, pretenda negociar algún convenio de estos, tiene que venir necesariamente a esta Asamblea Legislativa para ser aprobado.

EL PRESIDENTE:

No hay más preguntas en cuanto al Expediente 15.242."⁷

2. EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

a. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS⁸

i. RETENCIONES

A) Introducción

Para CORTES DOMINGUEZ (1), el actual sistema tributario se asienta sobre dos grandes instituciones, la retención y la autoliquidación, seguida del consiguiente efecto recaudatorio.

B) Clases de retención

Para alcanzar el concepto de retención a cuenta es necesario partir de la distinción de tres tipos de retención, directa, indirecta y a cuenta.

1. Directa

Siguiendo la definición del autor antes citado (2), es aquella en que "el sujeto acreedor del tributo, con ocasión de un pago que realiza



al sujeto pasivo, retiene el importe de la cuota tributaria que en razón de dicho pago éste debe al acreedor "

2. Indirecta

Es la que practican quienes están obligados a retener el gravamen tributario correspondiente, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, asumiendo la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro (supuesto incardinable en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, que regula la sustitución).

3. Retención a cuenta

No se trata en realidad de un *tertius genium*, sino que, siendo directa o indirecta, se caracteriza porque la retención se computará como ingreso a cuenta de la cantidad que definitivamente haya de ingresar el sujeto pasivo.

Esta es la modalidad típica del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La nota característica viene dada porque la retención tiene lugar, generalmente, antes de que nazca el hecho imponible, y en consecuencia antes del nacimiento de la obligación tributaria.

Por ello, la define PALAO TABOADA (3) como aquélla "en que la Ley impone a quien efectúa determinados pagos la obligación de *retener* e ingresar cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos "

Como destaca COLLADO YURRITA (4) se trata de una definición que pone de relieve que el objeto de la retención y subsiguiente ingreso es una parte de los rendimientos satisfechos por el obligado a retener, al obligado a soportar la retención, y no una parte de la cuota tributaria en sentido técnico, puesto que todavía ni siquiera se sabe si llegará a haber cuota tributaria.

C) Funciones de la retención a cuenta

La doctrina ha visto en esta institución el cumplimiento de las siguientes funciones:

1. Disponibilidad de medios económicos

Facilita a la Administración disponibilidad de medios económicos a lo largo del año natural, evitando que la recaudación fiscal se acumule en una determinada época del mismo.

2. Como sistema de información y de lucha contra el fraude fiscal

Proporciona a la Administración información sobre los sujetos que obtienen ingresos y la cuantía de los mismos, lo que facilita la gestión administrativa del impuesto y dificulta el fraude fiscal.



3. Crea una ilusión financiera

Al hacer más tolerable la carga fiscal para el administrado, que evalúa su renta en términos de producto neto. La retención produce un efecto de anestesia fiscal (5), que coadyuva a su aceptación social (6).

4. Como medida de política económica

Al aproximar el ingreso del impuesto al momento en que se obtiene una renta, subiendo o bajando las retenciones se puede enfriar o calentar la economía, al dejar más o menos dinero libre en el mercado.

D) Naturaleza jurídica de la retención a cuenta

1. Introducción

a) La Ley 44/1978, de 8 de septiembre

La figura de la retención es reciente, y no prevista por el legislador en 1963 cuando se aprueba la Ley General Tributaria; la doctrina había puesto de relieve la imprecisión terminológica con que el legislador de 1978 se refería al retenedor utilizando diversos calificativos:

- 1) "Sujetos obligados a retener ", artículo 36.1, párrafo 3.
- 2) "Sustitutos ", artículo 39.2.
- 3) "Sujeto pasivo sustituto ", artículo 39.2.

b) La Ley 18/1991, de 6 de junio

La nueva Ley en ningún momento califica al retenedor como sujeto pasivo del tributo.

Como observa COLLADO YURRITA (7), ya la modificación parcial de la Ley General Tributaria, llevada a cabo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, comenzó a distinguir a los sujetos pasivos del tributo en sentido estricto, de aquellas otras personas que podían encontrarse en una situación jurídica subjetiva de carácter pasivo, retenedores, obligados a suministrar información a la Hacienda Pública conforme al artículo 111, etc. (8).

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de 25 de abril de 1985, en el artículo 24, bajo la rúbrica de "Intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los tributos " incluye como tales a los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo.

La nueva ley de Renta, cuando habla del sujeto que está obligado a practicar la retención, lo denomina así o le llama retenedor, regulando las "obligaciones formales del retenedor " en el artículo 102, después de



haber establecido en el artículo 101 las "obligaciones formales de los sujetos pasivos "

Asimismo, el artículo 98.3 se refiere a los que en la ley se llaman "sujetos pasivos ", que son los realizadores del hecho imponible, y a las "personas obligadas a retener " como si fueran sujetos distintos. Ello da a entender que el legislador considera que se trata de dos figuras diferentes.

2. Teorías sobre su naturaleza

a) El retenedor como sustituto

1) Planteamiento de la tesis

Para CORTES DOMINGUEZ (9), el retenedor del Impuesto sobre la Renta no es sino el sustituto contemplado en la Ley General Tributaria.

Parte de una premisa, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se realiza desde que se comienzan a percibir rentas en el inicio del período impositivo, y abarcará todas las rentas que se produzcan hasta el final del mismo.

2) Crítica

a) Vinculación del período impositivo al hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta

En el impuesto sobre la renta, hasta que se agota el período impositivo, no se produce el hecho imponible, pues no se sabe si existe renta o no, jurídicamente no es posible afirmar que mientras está transcurriendo el período impositivo, el hecho imponible se está realizando.

Y si el hecho imponible no se produce hasta el final del período, tampoco habrá, hasta ese momento, un contribuyente, ni, por consiguiente, podrá existir un sustituto del mismo.

b) El presunto sustituto no lo es por la totalidad de la deuda tributaria, sino sólo por una parte de ella y, además, el contribuyente frente al cual ha operado la retención sigue obligado al cumplimiento de los deberes formales derivados de su condición (10).

Es decir, que en la retención a cuenta el retenedor no cumple con todas las prestaciones materiales y formales exigibles al contribuyente (11).

b) La retención como garantía genérica de la deuda tributaria

Para un importante sector doctrinal, la retención tiene naturaleza caucional respecto a la deuda principal (12).

No cabe duda que el previo pago de todas las operaciones sujetas supone una garantía del cobro de la deuda tributaria definitiva; otra cosa es que, cumplida esta finalidad, su verdadera naturaleza sea ésta.



En este sentido, como sostiene la doctrina, hemos de distinguir entre garantías indirectas de la recaudación (prácticamente todas las instituciones tributarias la tienen), y garantías directamente dirigidas a asegurar el crédito tributario. Es decir, nos encontramos ante una garantía en sentido amplio, genérico, pero no técnico (13).

c) La retención como garantía real. Depósito o prenda irregular

Sostiene FERREIRO (14) que la retención supone una garantía real, un depósito constituido como caución de la obligación principal.

Pero ello exigiría que el dinero ingresado no se gastara, ya que en otro caso generaría intereses a favor de la Administración (15), si bien es cierto que estos inconvenientes se evitan al considerar el depósito como necesario (artículo 1.781.1.º del Código Civil) y regirse en primer lugar por lo que la ley establezca (artículo 1.782 del mismo cuerpo legal). En todo caso, el encuadramiento de esta figura como depósito, al venir sus efectos previstos "ex lege", no supondría ventaja, desde el punto de vista de la determinación de sus efectos jurídicos.

Por su parte, BOSELLO (16) sostiene que la retención es una caución próxima a la prenda irregular, con la diferencia de garantizar deudas no existentes sino eventuales. Baste decir, por lo que a nuestro derecho se refiere, que según el Código Civil, si la prenda produce intereses, compensará el acreedor los que perciba con los que se le deben (artículo 1.868 del Código Civil), lo que no ocurre, como veremos, en el caso de las retenciones.

Como sostiene COLLADO YURRITA (17), no tiene sentido que se asegure una deuda dineraria con dinero, pues más bien parece el cumplimiento anticipado de una obligación.

De otro lado apunta, con criterio que compartimos, que las garantías tienen siempre una naturaleza accesorias, y sólo se ejecutan cuando falla la obligación principal, lo que aquí no ocurre, pues éstas se destinan al cumplimiento de dicha obligación, antes de cumplida o no por el sujeto pasivo.

d) La retención como colaboración del retenedor con la Administración

Para CASADO (18), el retenedor es un colaborador de la Administración, "persona que realizando el presupuesto de hecho previsto por la norma, resulta titular de un conjunto de situaciones jurídicas activas y pasivas que lo convierten en un coadyuvante obligatorio de la Administración fiscal en la gestión de determinados tributos "

Entre los deberes del colaborador se citan por LOPEZ MARTINEZ (19) los de efectuar las declaraciones-liquidaciones, facilitar la práctica de investigaciones y comprobaciones, aportar justificantes por parte del sujeto pasivo, retenciones, etc.

Sin duda, el retenedor es colaborador (20), pero esta nota no individualiza la verdadera naturaleza de la figura.

e) Mutuo



Para SANCHO REBULLIDA (21) se trata de una "suerte de mutuo con la previsión de que la obligación de devolver se transformase en la facultad del mutuuario de retener en pago de la cantidad prestada, si la obligación prevista llegara efectivamente a nacer "

f)La retención como pago anticipado de la obligación tributaria

1)El ingreso se efectúa como pago de la obligación

La retención tiene sentido si va seguida del ingreso, pues no se hace en beneficio del retenedor, por eso el artículo 98 dispone expresamente en su apartado uno que "las personas jurídicas y entidades... que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan "

Para COLLADO YURRITA (22), todo hecho imponible supone un índice de capacidad económica, y es el presupuesto que legitima la adquisición de una suma de dinero a título de tributo, que puede producirse incluso antes de la realización de aquél. En definitiva, la retención a cuenta no sería sino uno de los muchos instrumentos que el legislador puede utilizar para la recaudación de los tributos, mediante la anticipación de la prestación a la realización del presupuesto de hecho, sería "una obligación pecuniaria, cuyo sujeto pasivo es el perceptor de los rendimientos sujetos a retención, que se debe a título de tributo y que no da lugar a un ingreso definitivo hasta que en su caso se realice el hecho imponible y en la medida en que éste se verifique, al constituir el fundamento del tributo "

2)¿Tiene naturaleza contributiva la retención?

La cuestión no es pacífica en la doctrina. Para SOLER ROCH (23), el ingreso se produce a título de tributo, "pero no de acuerdo con el principio contributivo " Para COLLADO YURRITA (24), si el hecho imponible es lo que permite establecer la legitimidad del tributo, y si el presupuesto de retención a cuenta ha de estar conectado a aquél, la retención a cuenta no sería constitucionalmente legítima si no consintiera, una vez verificado el presupuesto del hecho del tributo, adecuar la cuantía de la prestación pecuniaria a la capacidad económica del realizador del hecho imponible.

La tesis de que nos encontramos ante una obligación de naturaleza tributaria, pero no contributiva, se sostiene igualmente por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO (25), partiendo de que el retenedor responde en nombre propio y de una deuda propia.

Compartimos la tesis de que no nos encontramos con una obligación tributaria contributiva, pues el tipo de retención no atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, sino a la capacidad económica manifestada en la operación sujeta.



g) Existencia de dos obligaciones autónomas. La de retener e ingresar y la de pagar la deuda tributaria al realizarse el hecho imponible

Es evidente que el ingreso se hace como pago de la obligación de un tercero, el sujeto pasivo. Ahora bien, la cuestión es la siguiente, ¿es en concepto de pago de la obligación tributaria definitiva, o por el contrario el efecto *solvendi* se limita a la obligación autónoma derivada de cada operación sometida al impuesto sobre la renta de las personas físicas? A mi juicio, ésta es la tesis correcta. La obligación de ingresar a cuenta y de retener a cuenta es autónoma de la obligación tributaria definitiva que existirá o no al finalizar el período imponible y efectuar la liquidación. Entonces se produce el hecho imponible, nace la obligación de ingreso. En ese momento, sin embargo, se descuenta lo ya ingresado previamente en cada operación, y si el resultado de la cuota es positivo para el sujeto pasivo, nace a su favor, desde ese momento, un crédito frente a la Administración.

La prueba de ello es que la conculcación de la obligación de retener e ingresar conlleva sanciones autónomas, que no sanan por el hecho de que finalizado el período impositivo se abonen las deudas tributarias derivadas del impuesto.

Por este motivo, entiendo que no se trata de un pago anticipado de la obligación tributaria, sino de un pago de una obligación de ingreso autónoma, derivado de la realización de un hecho u operación sujeto al impuesto sobre la renta (26).

Si al realizarse el hecho imponible del impuesto, existe una cantidad a ingresar inferior a la efectivamente retenida nace un crédito, "ex novo", contra la Administración; si es inferior, nace una obligación de ingreso por la diferencia. Es más, el nacimiento está supeditado a la solicitud de devolución; en caso contrario, no existe el deber de devolver de oficio.

h) El retenedor como sustituto de la obligación tributaria de ingresar a cuenta

Manteniendo la tesis de que la obligación de retener e ingresar es autónoma respecto a la deuda principal del sujeto pasivo, se plantea la cuestión de si la deuda que el retenedor ingresa es propia o ajena.

A mi juicio es ajena, puesto que el hecho imponible es el que legitima el cobro del tributo, y el legislador sólo puede obligar al que lo realiza.

El retenedor es un deudor en nombre propio, considerado por el artículo 10.1.c del RGR de 20 de diciembre de 1990 como deudor principal, quien debe satisfacer la deuda tributaria derivada de la retención en primer lugar (artículo 111 RGR).

Desde este punto de vista, el retenedor es un sustituto del contribuyente, pero no de la obligación principal, sino de la de retener e ingresar en cada operación sujeta.



Discrepo de COLLADO YURRITA (27) en considerar que el contribuyente principal es un deudor subsidiario, ya que para ello la ley lo debería haber previsto como tal (artículo 10 de la Ley General Tributaria y 14 del RGR), lo que no ha hecho, ni tiene por qué. Al contrario, si el retenedor no ingresa, la responsabilidad por ello es suya, pudiendo incluso el contribuyente, al final, proceder a la elevación al íntegro de la cantidad recibida, presumiéndola como neta, lo que demuestra que no se le podría exigir en ningún caso el ingreso a cuenta de lo no ingresado por el retenedor.

E) Rentas sujetas a retención

1. *La Ley 44/1978, de 8 de septiembre, y la controversia sobre su alcance*

Se refería la ley en dos artículos, el 10 y el 36.1, a la retención de rendimientos sujetos al Impuesto. El artículo 10 preveía la posibilidad de someter a retención a cualquiera de los rendimientos sujetos al tributo, mientras que el artículo 36 se refería solamente a la retención en los casos de rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario. El Reglamento sometía a retención los rendimientos de actividades profesionales y artísticas, por lo que algún autor consideró ilegal esa previsión. Sin embargo, la mayor parte de la doctrina entendía que era correcta la previsión reglamentaria, considerando que lo que hace el artículo 10 de la Ley es simplemente establecer la posibilidad de someter a retención todos los rendimientos gravados por el Impuesto, facultando al Ejecutivo para concretar tal posibilidad en el Reglamento. Esta interpretación fue asumida también por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 27 de mayo de 1986.

2. *Rentas sujetas a retención en la Ley 18/1991, de 6 de junio*

El artículo 98.1 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que:

"Las personas jurídicas y entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente. "

De la exégesis de este precepto se derivan las siguientes consecuencias:

a) Elemento subjetivo



1) Residentes

a) *Personas jurídicas.*

En este caso están obligados a retener, todas las personas jurídicas y entidades (28), incluidas las comunidades de bienes y propietarios (29) que realicen pagos.

b) *Personas físicas.*

Están obligados sólo los empresarios y profesionales por las rentas o abonos que realicen en el ejercicio de sus actividades (30).

2) No residentes

En este caso están obligadas las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente (31).

3) Por obligación real

El artículo 42.Uno.d) del Reglamento dispone que están obligados a retener e ingresar a cuenta: "Los sujetos pasivos por obligación real, que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos de trabajo que satisfagan " (32).

b) *Elemento objetivo*

1) Regla general

Conforme a este precepto, todas las rentas sujetas al Impuesto, incluidos los incrementos de patrimonio, que sean abonadas por personas jurídicas y entidades, forman parte del ámbito objetivo de la retención, y, por tanto, el Reglamento puede someterlas a la misma, en desarrollo del citado precepto legal. Se excluyen, en general, los incrementos del patrimonio.

2) ¿Están sujetas a retención las rentas sujetas y exentas? ¿Existe remisión reglamentaria para determinar la obligación de retener o sólo de la cuantía?

a) *Regla general.*

Para COLLADO YURRITA (33), pese a la dicción literal del artículo 98.1, la retención sólo afectará a abonos que constituyan rentas gravadas por el Impuesto y no a todo pago que realicen en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial.

Sostiene también este autor que el legislador no ordena que todas las rentas gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deban ser sujetas a retención a cuenta por parte de la persona jurídica o, en su caso, física, que las satisfaga, ni tampoco establece



una enumeración de las rentas que deban serlo, sino que deja libertad al Reglamento para que precise esta cuestión.

Una interpretación literal nos llevaría "*prima facie*" a disentir de esta tesis, pues el artículo 98, uno, establece la obligación de retener para todas las rentas sujetas y sólo deja al reglamento la determinación de la cuantía.

Cierto que si el Reglamento nada dijera o no fijara la cuantía o esta fuera cero, el resultado sería el mismo, pero en este caso existiría un incumplimiento de un mandato legislativo por parte del Gobierno, y en ese sentido podría impugnarse en vía directa por omisión, si bien hay que reconocer que ésta no podría afectar a los actos aplicativos de dicha norma.

Además la propia naturaleza de la retención, que supone una obligación fiscal autónoma e independiente de la de ingresar la deuda tributaria, que puede no existir, nos podría llevar a la misma conclusión.

El análisis del artículo 9 de la Ley de Renta recoge una serie de rentas, por ejemplo, indemnización por despido, hasta cierto límite, exentas. Sin embargo, el sujeto receptor puede venir al final obligado a contribuir por el concepto del impuesto sobre la renta, pues ésta se unirá a otras posiblemente. En consecuencia, en principio, sería constitucionalmente legítimo que se impusiera, como lo hace la ley, la obligación de retener cuando se produce una renta sujeta. Se evitaría así además el dejar en manos del retenedor la calificación de la exención o no y su alcance de la renta abonada.

b) Existencia de excepciones.

Por otro lado, la existencia de referencias expresas en la ley a casos de retención en rentas exentas hace que la tesis de que procede la retención de todas las rentas sujetas sea aceptable, así:

i) Incrementos de patrimonios de no residentes

Dentro de la regulación de la obligación real de contribuir, el artículo 19.1, al establecer el tipo de gravamen a aplicar en el caso de incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes que operan sin establecimiento permanente, y que es el 35 por 100, dispone que "tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 10 por 100 del precio acordado en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos", y añade que esta norma "no será de aplicación cuando se trate de bienes inmuebles adquiridos con más de veinte años de antelación a la fecha de transmisión y que no hayan sido objeto de mejoras durante ese tiempo" (34).

Para COLLADO YURRITA (35), esta excepción a la remisión al reglamento se explica por las particulares condiciones que concurren en el enajenante, no residente, sin establecimiento permanente, cuya tributación se produce de forma separada por cada incremento de patrimonio (36), ya que existe una alta posibilidad de que se sustraiga



al cumplimiento de la obligación que recae sobre él en cuanto sujeto pasivo del Impuesto.

ii) Rendimientos del capital mobiliario derivados de los planes de ahorro popular. Artículo 37.2 de la Ley, derogado por la Ley 42/1944, de 30 de diciembre

Este precepto, establecía (37) la exención de los rendimientos del capital mobiliario derivados de los planes de ahorro popular que se autorizaran reglamentariamente y que cumplieran determinados requisitos, disponiendo sin embargo en su párrafo final que "Los rendimientos derivados de las inversiones a que se refiere este apartado no estarán sujetos a retención en la fuente. No obstante, si con anterioridad al plazo previsto en la letra a), se dispusiere de las cantidades invertidas, los rendimientos correspondientes a la cantidad dispuesta perderán la exención y tributarán, en su caso, como renta irregular, debiendo practicarse la oportuna retención a cuenta que se detraerá de la cantidad dispuesta. A efectos, se entenderá que las cantidades retiradas serán las últimas que hubiesen sido invertidas. "

Nos encontramos en consecuencia con otro caso, el del incumplimiento de determinadas condiciones del ahorro popular en el que la ley de renta impone la retención de rentas sujetas y exentas. Ciertamente en este caso, al afectar a cantidades parciales y retiradas, cabría pensar que existe una resolución de la exención por incumplimiento de la condición.

c) Artículo 17.4, 2.º párrafo, de la ley de 1991

El artículo 17.4 de la ley de 1991, tras establecer que los rendimientos del capital mobiliario, así como los incrementos o disminuciones patrimoniales que deriven de valores emitidos en España por personas físicas o jurídicas no residentes, sin mediación de establecimiento permanente, no se considerarán obtenidos o producidos en territorios españoles, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del titular de esos valores, y con independencia del lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pagos o medien en la emisión o transmisión de los valores, dispone en su párrafo 2.º, que "no obstante, cuando el titular de los valores sea un residente o un establecimiento permanente en España, los rendimientos o incrementos de patrimonio a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetos a este Impuesto, y en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la entidad financiera residente que, de acuerdo con la normativa vigente de control de cambios, actúe como depositaria de los valores "

d) Tesis favorable a la remisión reglamentaria y a la no retención de rentas exentas

Reconoce COLLADO YURRITA (38) que "desde una perspectiva literal o filológica, comparando los artículos 37 y 17, parece que habría que entender que en el 37.2, la retención a cuenta viene impuesta por el



legislador directamente, sin perjuicio de la necesidad de una ulterior concreción de la cuantía de la misma por vía reglamentaria "

Ahora bien, atendiendo a la "ratio " de la norma, entiende este autor que el legislador impone la obligación de retener en los supuestos del artículo 19.1, dadas las características personales del sujeto pasivo, un no residente sin establecimiento permanente, para asegurar la efectividad del sistema tributario.

Sin embargo, ello no ocurre en la hipótesis contemplada en el artículo 17.4, 2. ° párrafo. Como la obtención de rendimientos o incrementos de patrimonio se realiza por un residente o, al menos, por un no residente pero con establecimiento, no se plantea el problema del grave peligro de evasión fiscal que está detrás de la regla del artículo 19.1. De ahí que, según este autor, en el artículo 17.4, el legislador no tenga un motivo particular para imponer la obligación de retener y, por ello, simplemente la contemple como mera posibilidad, "en su caso " La diferente solución legal en esos dos preceptos es consecuencia, en definitiva, de que en uno de ellos hay una razón específica que conduce al legislador a excepcionar el criterio general del artículo 98, y en el otro no hay ninguna.

¿Qué ocurre en la hipótesis del artículo 37.2? En el apartado 1 de ese precepto se enumeran, de forma no exhaustiva, qué ingresos tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario, sin que respecto de los mismos el legislador haya impuesto la obligación de retener. El apartado 2 establece la exención de unos concretos rendimientos del capital mobiliario, los derivados de los planes de ahorro popular, siempre que se cumplan ciertos requisitos, de forma que, si no se cumplen, perderán la exención y tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pues bien, para COLLADO YURRITA (39), en aquellos casos en que se pierda el beneficio de la exención por no respetarse la exigencia, legalmente impuesta, del mantenimiento de la inversión durante un plazo mínimo de cinco años, no hay ninguna circunstancia objetiva ni subjetiva que justifique un tratamiento jurídico tributario de los rendimientos de capital mobiliario derivados de los planes de ahorro popular, distinto al que reciben las restantes rentas de capital mobiliario. De modo que si, respecto de la generalidad de rentas del capital mobiliario, la Ley no ha impuesto necesariamente la retención a cuenta, habrá que entender que, cuando el artículo 37.2, último párrafo, dice que deberá practicarse la oportuna retención a cuenta en los rendimientos derivados de planes de ahorro popular, que hayan perdido la exención, detrayéndola de la cantidad dispuesta, entendiéndose por tal la última invertida, lo que está haciendo es establecer cómo se practicará la retención que el Reglamento estime oportuno, en su caso, ordenar.

e) Tesis partidaria del sometimiento "ex lege " a retención de todas las rentas, incluso exentas, dejando al Reglamento la determinación de la cuantía.



Pese a la brillantez de la tesis antes expuesta, lo cierto es que, no en un caso, sino en varios, el legislador directamente, como hemos visto, impone la retención.

Y no sólo existiría una aparente interpretación literal contradictoria ("*in claris no fit interpretatio* "), sino que los ejemplos citados abonarían igualmente distinta interpretación.

Así, el artículo 19.1 establece una regla especial, y eso justifica la mención expresa por la ley, sin bastar la genérica del artículo 98.1, porque extiende el ámbito subjetivo del retenedor a todos los adquirentes, incluso personas físicas no profesionales o empresarios, y además el legislador quiere aquí determinar expresamente la cuantía.

El artículo 37 es cierto que no prevé la retención de los rendimientos del capital mobiliario, pero esa previsión sería innecesaria si entendiéramos que el artículo 98 establece legalmente la retención de todas las rentas sujetas. En el apartado 2 se vería obligado el legislador por ello a hacer una excepción, las cantidades ingresadas en planes de ahorro popular, y una excepción de la excepción, las cantidades retiradas de dicho plan.

f) Conclusión

Pese a que los anteriores razonamientos nos llevarían a concluir a que existe la obligación legal de retener, por mandato del artículo 98.1 de la Ley en todas las rentas sujetas, salvo las excepciones legales, una interpretación literal correcta nos conduce a la tesis de la remisión reglamentaria. En efecto, el apartado uno del artículo 98 dispone que todas las rentas sujetas al impuesto han de ser objeto de retención, y que la cuantía se determinará reglamentariamente, y luego se dice "y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y forma que se establezcan "

Es claro que la forma se refiere al ingreso, pero los casos de ingreso que se establezcan no pueden ser otros que los casos en que haya obligación de retener, porque no cabría entender, por argumento *ab absurdo* que lo pretendido por la Ley es que se retenga, pero que no se ingrese, ya que esto constituye incluso infracción grave. Pues bien, ¿en qué norma ha de establecerse? Indudablemente en otra norma distinta del artículo 98.uno, legal o reglamentaria, pues no tendría sentido que estableciera la obligación general de retención y luego se remitiera a los casos en que se establezca por otra norma. Desde esta interpretación hemos de concluir que el artículo 98 permite la exigencia de retención de todas las rentas sujetas, pero su concreción ha de operarse por otra norma posterior, legal o reglamentaria.

Sin embargo, no comparto la tesis de COLLADO YURRITA (40) de que constitucionalmente sólo pueden retenerse las rentas sujetas y no exentas, pues a esta conclusión sólo puede llegarse si se considera que la obligación de retener e ingresar no es autónoma e independiente de la de ingresar el tributo una vez realizado el hecho imponible. Otra cosa es que esa posibilidad sea constitucional, razonable, y que además haya sido la adoptada por el Reglamento del IRPF.



F) El presupuesto de hecho de la retención y la sujeción al impuesto

La obligación de retener tiene como fin último del tributo detraer recursos de la economías particulares en función de la capacidad económica de cada contribuyente, para obtener medios que permitan la realización de los fines públicos.

Esta atribución patrimonial se legitima a cargo de una determinada persona por ser ésta el titular del supuesto de hecho definido legalmente como hecho imponible. La verificación del hecho imponible, en cuanto exterioriza una capacidad económica, hace nacer en el realizador del mismo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Si esto es así, sostiene COLLADO YURRITA (41), y si la retención a cuenta supone, para quien tiene que soportarla, la privación coactiva, siquiera sea todavía no definitivamente, de una parte de la suma total en que consiste esa transferencia patrimonial que, en su caso, se justificará finalmente en la medida en que se realice el hecho imponible, la conclusión de todo ello es que, para este autor, el presupuesto de hecho de la retención a cuenta ha de ser algún elemento del hecho imponible, es decir, el supuesto de hecho de la obligación de retener ha de integrarse o estructurarse a base de elementos que formen parte del hecho imponible del tributo en la que aquélla opera, de manera que aquél ha de reflejar un indicio de la probable y futura realización del hecho imponible.

Sostiene además que, cuando surge la obligación de practicar la retención a cuenta, en cuanto que ésta se produce antes de la realización del hecho imponible, hay una incerteza objetiva sobre si surgirá o no la llamada obligación tributaria, pero las exigencias de racionalidad del sistema imponen que, cuando haya una certeza de que no llegará a nacer la obligación tributaria porque la renta que se satisface no está gravada, no deba practicarse la retención.

Sin embargo, para llegar a esta conclusión ha de partirse de una premisa, y es la relación entre la retención a cuenta y el hecho imponible del impuesto. Sin embargo, en el momento de la retención, esta relación no se puede saber, es más, el importe de la retención no va directamente relacionado con la capacidad económica del sujeto pasivo, sino con la manifestada en cada operación. A mi juicio, no existiría ningún inconveniente en que el legislador estableciera un gravamen sobre las distintas manifestaciones de obtención de renta, como ocurre en otros impuestos indirectos, v. gr., transmisiones patrimoniales, con independencia de la capacidad económica del sujeto pasivo *in genere* y atendiendo sólo a la revelada en el acto gravado. Hay quien habla incluso de impuestos sobre las rentas de las personas.

Por otro lado, el aspecto contributivo del impuesto sobre la renta tampoco es total, pensemos, por ejemplo, que determinadas partidas negativas, las rentas irregulares, se compensaran o no en ejercicios futuros, existiendo la posibilidad de que se graven, pese a no revelar una renta final; o en el caso de las presunciones de rentas previstas en la ley.



En consecuencia, a mi juicio, el artículo 98 permite que el Reglamento establezca la retención de las rentas sujetas y exentas. La propia Ley lo hace así en dos casos, en el artículo 19.3, 2.º párrafo, y 37.2, último párrafo. La primera norma establece que si el adquirente de un inmueble enajenado por un no residente, sin establecimiento permanente, no hubiese ingresado la retención, ordenada en el artículo 1, letra b), 2.º párrafo del mismo artículo, del 10 por 100 del precio acordado, el bien transmitido quedará afecto al pago del impuesto, sin excepcionar el que la renta esté exenta.

Por lo que se refiere a la segunda norma citada, el apartado 2 del artículo 37 pone de manifiesto que en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, todas las rentas sujetas, aunque estén exentas, pueden ser sometidas a retención (42).

Es cierto que el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 30 de diciembre de 1991, en su artículo 43.2, establece que "no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre:

a) "Las rentas exentas a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto " Pero esta previsión reglamentaria no hace sino confirmar la remisión prevista en el artículo 98.1 de la Ley.

G)Análisis de las distintas retenciones previstas en la Ley y Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas

1.Rentas sujetas a retención e ingreso a cuenta

a)Delimitación positiva

A tenor de lo dispuesto en el artículo 43 del Reglamento, están sujetas a retención:

- 1)Las rentas de trabajo (o en especie).
- 2)Los rendimientos de capital mobiliario, incluidos los derivados del afecto a actividades empresariales.
- 3)Los rendimientos de actividades profesionales.
- 4)Los premios que se entreguen como consecuencia de participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, salvo que constituyan rendimientos del capital mobiliario sometidos a retención o ingreso a cuenta (de más de 100.000 ptas.).
- 5)Los rendimientos de actividades agrícolas o ganaderas.

b)Delimitación negativa

No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre:



- 1) Las rentas exentas a que se refiere el artículo 9 del Impuesto.
- 2) Los rendimientos de los valores emitidos por el Tesoro o por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario (43).
- 3) Los rendimientos de depósitos en moneda extranjera y de las cuentas extranjeras en pesetas que se satisfagan a no residentes en España, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente, por el Banco de España y Bancos, Cajas de Ahorro, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito y demás establecimientos con funciones delegadas del mismo.
- 4) Los dividendos distribuidos por sociedades de inversión mobiliaria cuyos valores representativos del capital social estén admitidos a negociación en Bolsa de valores, en cuanto sean percibidos por residentes en otros países comunitarios.
- 5) Los resultados distribuidos a los partícipes en Fondos de inversión, en las mismas condiciones que la letra anterior.
- 6) Los rendimientos que se satisfagan o abonen a sujetos pasivos por obligación real de contribuir que actúen sin mediación de establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto.
- 7) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas. Tampoco existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los premios a que se refiere la letra d) del apartado anterior cuando su cuantía no sea superior a 100.000 pesetas, si se entregan en metálico o si su valor de adquisición o coste no supera tal importe, en el caso de ser en especie.
- 8) Los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere la letra d) del apartado cuatro del artículo 44 de la Ley del impuesto (44). Reducciones de capital con finalidad de devolver aportaciones (el exceso sobre el valor de adquisición).
- 9) Las primas de conversión de obligaciones en acciones, cuando tengan la consideración de rendimientos de capital mobiliario.

2. Cuantificación del ingreso

a) Introducción

El procedimiento para la Cuantificación de la retención consiste, bien en la aplicación de unos tipos variables en consideración al rendimiento bruto previsto para el ejercicio y la situación familiar del contribuyente, o bien, la atribución de unos tipos fijos, no variables, cualquiera que sea el volumen de los rendimientos sometidos a retención y las circunstancias familiares.

El primer caso se suele utilizar cuando recae sobre los rendimientos principales del sujeto pasivo, al tiempo que se le abonan; en el segundo caso se trata de rendimientos, que constituyen sólo una parte, más o menos importante, del total del sujeto pasivo.



3. Retención con tipos variables. Rendimientos del trabajo dependiente (45).

a) Ambito

Es el caso de las retenciones sobre rendimientos de trabajo dependiente, ya se trate de personas físicas o jurídicas privadas, o de Administraciones, funcionarios, estén los sujetos pasivos en situación activa o pasiva. Se incluyen aquí las pensiones, pues el artículo 25.g) de la Ley de 1991 incluye como rendimientos de trabajo "las pensiones y haberes pasivos, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción " (46).

b) Determinación del rendimiento

Viene regulado en el artículo 46 del RIRPF, que en el apartado uno recoge la tabla de retenciones y el dos las reglas generales para la aplicación de ésta.

1) Las circunstancias familiares

La primera de las reglas que la Ley tiene en cuenta para la determinación de la tabla de retenciones es el número de hijos y otros descendientes (47). Este será el que aquellos por los que se tenga derecho a deducción de conformidad con lo dispuesto en la letra a) del artículo 78.uno de la Ley de 1991, es decir, cada descendiente soltero que conviva con el sujeto pasivo, que no hayan cumplido treinta años (salvo que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos en el grado reglamentariamente establecido), y que no obtengan rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional de un trabajador de dieciocho años.

El *dies a quo* será el primer día del año natural, o el del inicio de la relación laboral, si se inició después.

El párrafo tercero del artículo 78.a) de la Ley dispone que "cuando los descendientes convivan con varios ascendientes del mismo grado la deducción se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno "

Es decir, establecido el tipo de retención, se aplicará durante todo el período, aunque la pareja se haya separado, fallecido un miembro de la unidad familiar, etc. En consecuencia, en el caso de ser dos o más los ascendientes del mismo grado, v. gr., cónyuges, con derecho a deducción, deberán imputarse al objeto de la determinación del tipo de retención la mitad de los hijos o descendientes, pero si el número es impar, necesariamente deberá imputarse a uno de los dos, uno más que al otro (48), ya que las tablas no prevén la posibilidad de dividir.

2) La previsión de rendimientos del trabajo



a) Regla general

El artículo 46.2.2 del Reglamento dice que "el volumen de retribuciones a tener en cuenta para la aplicación de la tabla se determinará en función de la percepción íntegra que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el sujeto pasivo en el año natural "

No obstante, una es la cuantía de la percepción íntegra aquí contemplada, y otra la realmente obtenida, esto es, la cuantía de los rendimientos a los que se aplique la retención, por lo que el porcentaje se aplicará a la totalidad de los rendimientos efectivamente satisfechos, sea cual sea la cuantía de rendimientos previstos. Por eso el artículo 46.dos.3 del Reglamento dispone que "el porcentaje de retención así determinado se aplicará a la totalidad de las retribuciones que se abonen o satisfagan, aunque éstas difieran de las que sirvieron para su determinación "

Por otra parte, la previsión ha de atender a lo que normalmente se espera en virtud de las normas, o estipulaciones contractuales para el período, por lo que es indiferente que luego se supere, se iguale o no se alcance.

A tenor del párrafo segundo del artículo 46.2.2, "la percepción íntegra anual incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles, cuyo importe no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior (49), siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria (50) reducción de las mismas " (51).

En este caso, bastará demostrar que se han modificado a la baja las condiciones salariales. Para el cálculo de esta base no se tomarán en cuenta las retribuciones en especie (52).

b) Reglas especiales

I) Rendimientos irregulares

Si entre los rendimientos citados se incluye alguna retribución irregular, para el cálculo del porcentaje de retención únicamente se computará el cociente resultante de dividir su importe por el número de años en que se haya generado (53). Sin embargo, será difícil determinar el día 1 de enero que se va a obtener un rendimiento en el que se trabaja durante años (54).

II) Relaciones laborales de carácter especial

a) Relaciones de duración inferior al año

Cabe señalar que es posible que la relación laboral tenga una *duración especial, inferior al año*. Para estos casos, el párrafo segundo del artículo 46.2.3 del Reglamento dispone que "No obstante, si al concluir el período inicialmente previsto en el contrato o relación de duración inferior al año el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador, o volviese a hacerlo dentro del año natural, se



calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta tanto las retribuciones anteriormente satisfechas como las que normalmente vaya a percibir, siempre dentro del mismo año natural " Es decir, a medida que dentro del año el trabajador vaya teniendo nuevos contratos, se acumulará al último el cálculo de los ingresos ya obtenidos, con la consiguiente elevación de la retención, pero siempre que se trate del mismo empleador.

En efecto, aunque un mismo perceptor de rentas tuviera distintas retribuciones, éstas, al objeto de determinar el tipo de la retención no se acumularían, sino que serían contempladas cada una aisladamente.

Es posible que en virtud de norma o convenio se alteren las condiciones laborales, v. gr., cláusula de revisión salarial por elevación de determinados porcentajes del IPC por encima de las previsiones del Gobierno. En este caso se calculará de nuevo el porcentaje de la retención, teniendo en cuenta las alteraciones producidas (55).

En todo caso, el Reglamento en el artículo 46.2.4 establece límites mínimos de retención en los casos de relaciones especiales de carácter laboral dependiente, en que la cuantía no podrá ser inferior al 15 por 100, y los contratos de duración inferior al año, en que la cuantía no podrá ser inferior al 2 por 100.

b) Pensiones y haberes pasivos

Para estas rentas, el artículo 46.3.1 dispone que se aplicará la columna de la tabla correspondiente a contribuyentes con un hijo, teniendo en cuenta siempre la retribución anual previsible, aunque adquieran la condición de pensionistas durante el ejercicio, salvo que opten por la aplicación de la tabla general de retenciones, en cuyo caso no se hará la elevación al año.

c) Trabajadoras manuales que reciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de relaciones esporádicas con el empleador

El volumen de las retribuciones a estos efectos será el resultado de multiplicar por 100 el importe del salario o peonada recibido.

d) Retribuciones que perciban las embarcaciones de pesca, cuando éstas consistan, total o parcialmente, en una participación en la pesca capturada

Distingue en este caso el Reglamento según se perciban salarios mínimos garantizados y una participación en la pesca capturada, en cuyo caso el artículo 46.3.3.1^a establece distintos porcentajes de multiplicación de aquellos para las distintas clases de personal, o que se cobre exclusivamente a través de una participación en la pesca, en cuyo caso se estará al valor estimado de las remuneraciones anuales, establecido por el Real Decreto 2864/1974, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido del Régimen Especial de los trabajadores del mar. En cualquier caso, el límite mínimo de retención será el 2 por 100.



e) Pensiones compensatorias

"Cuando el perceptor de rendimientos de trabajo estuviese obligado a satisfacer, por resolución judicial, una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir el volumen de retribuciones a tener en cuenta para el cálculo del porcentaje de retención " (56).

En este caso comunicará el interesado a su pagador esta circunstancia, acompañando testimonio literal de la resolución judicial. En todo caso es preciso que se trate de contratos con vigencia indefinida y producirá efectos a partir del ejercicio siguiente a "aquel en que se hubiese fijado judicialmente la pensión " En este caso, de estar ya en este ejercicio, aunque la petición sea durante el año y no al principio, debería reducirse el tipo de retención.

En todo caso existe como límite mínimo el del 2 por 100.

f) Invidentes, mutilados o inválidos físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos

En el grado reglamentariamente establecido (33 por 100) y que acrediten su minusvalía mediante certificado expedido por el INSS o por el órgano correspondiente de las CCAA, artículo 46.3.5 del Reglamento en relación con el 28.2 de la Ley. En este caso se mutiplicará la base de ingresos prevista por el coeficiente 0,85.

Según el reglamento, esta reducción es incompatible con la de la pensión compensatoria. Habrá de entenderse que en este caso tiene derecho a optar el sujeto pasivo, pues aquella puede serle normalmente más interesante.

g) Prestaciones por desempleo. Artículo 46.3.67 RIRPF

Para las prestaciones por desempleo, el Reglamento (57) prevé una escala en relación con la cuantía correspondiente. Si se reanuda la prestación de desempleo dentro del año, es aplicable el porcentaje existente, en el momento de la suspensión. Si durante la percepción de la prestación en el año natural, el perceptor pasa a percibir el subsidio seguirá siendo retenido por el porcentaje de aquélla. La Dirección General de Tributos, en Resolución de 16 de diciembre de 1993, considera el exceso de indemnización no exento de un despido como renta irregular, sujeta a retención.

h) Rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla

Se dividirá el porcentaje de retención por dos (58). Como los porcentajes pueden ser impares, hay que entender que se corregirá por defecto.

c) Obligaciones formales



Los sujetos pasivos deben acreditar ante el pagador su situación personal _artículo 47.Uno del Reglamento _, y de poder ejercitar opción lo han de hacer igualmente por escrito ante el mismo en el mes de diciembre de cada año o en el anterior a aquel en que se adquiriera la condición de pensionista o titular del haber pasivo _artículo 47.Dos del Reglamento.

d)Solicitud de aplicación de tipos superiores

El apartado Tres del artículo 47 del Reglamento permite que los sujetos pasivos, antes de la confección de cada nómina, soliciten de los pagadores se le eleve el tipo de retención, exclusivamente en las remuneraciones dinerarias, sin que pueda modificarse ya durante el año, y siendo de aplicación en ejercicios sucesivos, salvo renuncia por escrito, y siempre que no solicite, o proceda, un tipo superior.

e)Retención con tipos fijos

i)Rendimientos del capital mobiliario

El porcentaje de retención es el 25 por 100 (59), naciendo la obligación de retener en el momento que los rendimientos sujetos a retención resulten exigibles por el perceptor, si son explícitos (60), o en el momento de la materialización del rendimiento implícito (61).

ii)Rendimientos de actividades profesionales y empresariales

Con algunas excepciones, la regla general es que el tipo de retención es el del 15 por 100 (62) sobre los ingresos íntegros satisfechos.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 51.2 del Reglamento "*Se considerarán comprendidos entre los rendimientos de las actividades profesionales:*

1.En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las secciones segunda y tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

"2.En particular tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

a)Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

"b)Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato "

Al contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales. "



"c) Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los rendimientos se comprenderán entre los derivados del trabajo. "

La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

"d) Conferencias, ponencias en seminarios o cursillos u otras actuaciones análogas que no se presten como consecuencia de una relación laboral. "

"Tres. No se consideran rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales, ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo. "

Si se trata de actividades empresariales, agrícolas o ganaderas se aplicará el porcentaje del 2 por 100, salvo que se trate de actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, que será del 1 por 100.

iii) Premios. Artículo 52 del Reglamento.

El porcentaje de retención es el 25 por 100.

iv) Miembros de Consejos de Administración.

El porcentaje de retención sobre sus retribuciones será del 30 por 100.

c) Ingresos a cuenta

Conforme a lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento del impuesto, nos encontramos con un pago a cuenta, y las referencias que se hacen al retenedor cuando se trata la regulación conjunta de los pagos a cuenta se tiene hecha respecto al obligado al ingreso a cuenta. Artículo 41.3 del Reglamento.

1) Retribuciones en especie (63)

a) Regla general

Cuando las personas previstas en el artículo 42 del Reglamento satisfagan o abonen retribuciones en especie, "estarán obligadas a efectuar un ingreso, en concepto de pago a cuenta del Impuesto (64)... "

MORENO FERNANDEZ (65) se pregunta hasta qué punto puede ser eficaz esta nueva forma de control de las retribuciones en especie, al depender fundamentalmente del grado de colaborador de los empleadores en el cumplimiento de su obligación de ingresar a cuenta. Aunque la existencia de una relación de trabajo supone la presunción de que la prestación de servicios por parte del trabajador está retribuida por su valor de mercado (artículo 7.1 LIRPF), salvo prueba en contrario.

El cálculo de los ingresos a cuenta se efectúa aplicando a su valor, determinado como establece el artículo 27 de la Ley del impuesto, el porcentaje previsto en el artículo 45 del Reglamento (reglas para los rendimientos de trabajo).



Si el porcentaje resultante es inferior al 15 por 100, se aplicará éste, salvo que se trate de retribuciones de trabajo efectuadas a inválidos psíquicos o físicos con los requisitos del artículo 78, letra d), de la Ley del Impuesto, en cuyo caso se reducirá al 7.5 por 100 (66).

Sin embargo, como a tenor de lo dispuesto en el artículo 27.3 de la Ley el rendimiento para el empleado se entiende neto, no podrá deducirse el 5 por 100 de los rendimientos de trabajo. El artículo 28 de la Ley del impuesto excluye expresamente la posibilidad de deducir el gasto de las retribuciones en especie. En el caso de las viviendas, sobre los que se aplica sobre el 2 por 100 del valor patrimonial de la vivienda, o sobre el 10 por 100 de la renta del sujeto pasivo. Parece que sobre el 1.º, pues el retenedor no tiene por qué conocer la totalidad de las prestaciones del retenido.

Para DOCAVO ALBERTI (67), la retención debería luego descontarla la empresa al empleado. Disiento de esta tesis; a mi juicio, el artículo 60.2 del Reglamento del Impuesto es ilegal, pues impone al empresario (pese a cumplir con la retención) una carga fiscal contra el principio de capacidad económica, pues parte de la presunción de que la retención no se ha efectuado, lo que no se establece en la ley.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, interpretando el artículo 18 de la Orden Ministerial de 30 de octubre de 1980, entiende que ésta conduce a tomar en consideración ingresos y retenciones no reales y sí ficticios, sin encontrar apoyo real en el precepto que presume que las cantidades efectivamente satisfechas se entenderán percibidas en todo caso con la deducción del importe de la retención correspondiente, sin que pueda entenderse que esta presunción es de naturaleza *iuris et de iure*. El rendimiento íntegro que ha de integrar la base imponible del impuesto es el realmente percibido de la entidad pagadora, siendo únicamente deducibles de la cuota líquida del mismo las retenciones efectivamente percibidas.

Para el TEAC (negocios indirectos, artículo 36 LGT) no se trata de una presunción *iuris tantum*, sino que existe una norma de obligada aplicación, establecida para determinar las obligaciones fiscales impuestas al contribuyente y al retenedor y que se refieren a la base imponible para el primero y a la base del cálculo de retención para el segundo (Resolución de 29 de mayo de 1991) (68).

b) Excepciones

No existe obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como por las cantidades que, satisfechas por empresarios para sistemas de previsión social alternativo a aquéllos, hayan sido objeto de imputación a las personas a quienes se vinculen las prestaciones (69).

Tampoco existe obligación de ingresar a cuenta en las retribuciones en especie que no excedan de 50.000 pesetas anuales por perceptor, teniendo en cuenta las que previsiblemente se vayan a satisfacer durante el año, sin que, salvo circunstancias extraordinarias, puedan ser inferiores a las del año anterior.



2)Retribuciones en especie de capital mobiliario

Se aplica el porcentaje del 25 por 100 del valor de mercado, calculado con el 25 por 100 de incremento sobre el valor de adquisición o coste para el pagador.

3)Retribuciones en especie de actividades profesionales y empresariales

Se aplican los mismos porcentajes que para las retenciones de los rendimientos de actividades profesionales y empresariales, tomando como valor de las retribuciones el previsto en el artículo 27 de la Ley del Impuesto.

4)Plazo de ingreso

La empresa debe de ingresar dentro de los veinte primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero que corresponda al trimestre natural inmediato anterior.

d)Otros ingresos a cuenta

1)Rendimientos explícitos del capital mobiliario (70)

"Cuando la frecuencia de las liquidaciones de los rendimientos explícitos del capital mobiliario sea superior a doce meses, deberá realizarse un ingreso, a cuenta de la retención definitiva, sobre la base de los intereses u otras rentas generadas en cada año natural. "

2)Estimación de rendimientos y valoración de operaciones vinculadas

En los supuestos previstos en el artículo 7 de la Ley, en los que las prestaciones de trabajo personal y cesiones de bienes o derechos se entienden valoradas por el valor de mercado, y si se trata de préstamos u operaciones de captación o utilización de capitales ajenos, se estimará que la contraprestación es el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo; o del artículo 8, operaciones vinculadas entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como los cónyuges, ascendientes y descendientes de cualquiera de ellos, que igualmente se realizará por el valor de mercado en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades, se procederá de la siguientes forma:

a)El ingreso a cuenta no puede ser inferior al calculado conforme a estos artículos.

b)Cuando resulte un importe teórico a ingresar superior al rendimiento efectivo, el deudor retendrá la base del rendimiento efectivo.



c) Después efectuará un ingreso a cuenta por la diferencia entre el ingreso efectivo y el mínimo. Este ingreso no tendrá la condición de fiscalmente deducible para el pagador. Supone para éste una sanción, con lo que le serán de aplicación los principios propios del derecho sancionador.

d) En ausencia de rendimiento efectivo, procederá exclusivamente ingreso a cuenta sobre el rendimiento mínimo.

3) Ingreso a cuenta sobre premios en especie

El porcentaje sería del 25 por 100, tomando como valor de mercado el resultado de incrementar en un 25 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

4) Pagos fraccionados. Artículo 61 y siguientes del RIRPF

Presenta su regulación como novedad el que en estimación objetiva y estimación por coeficientes, el pago fraccionado ha de ser como mínimo del 6 por 100 de los rendimientos netos empresariales o profesionales del penúltimo año anterior.

Como sostiene FALCON Y TELLA (71), esta referencia al penúltimo año anterior resulta difícilmente admisible, pues una cosa es periodificar el pago del impuesto, como dice la ley, y otra muy distinta realizar ingresos a cuenta en función del penúltimo año, en que la renta obtenida puede ser muy superior; un sistema de este tipo, sobre todo en una norma reglamentaria, parece chocar con la capacidad contributiva, entendida como capacidad actual. Por eso, tras la modificación producida en el artículo 62, en virtud del RD 753/1992, de 26 de junio, se permite la posibilidad de optar por ingresar el 20 por 100 de los rendimientos netos del trimestre, cuando el volumen de ventas sea inferior al 50 por 100 del mismo trimestre del penúltimo año anterior. Con eso, se solucionan, a mi juicio, los casos más graves, pero sigue pendiente la duda de su constitucionalidad.

H) Obligaciones jurídicas de retenedor y retenido. La elevación al íntegro

1. El retenedor como único responsable de la retención y del ingreso de lo retenido

El único responsable de la deuda tributaria retenida o debida retener es el retenedor, siendo el obligado a cumplir en primer lugar la prestación pecuniaria, como establece el artículo 11.1 del RGR (72).

Ello no le priva de su carácter de sustituto del retenido en el cumplimiento del deber de contribución a cuenta, pues previamente tiene el derecho y el deber de retener a éste la cantidad fijada por el Reglamento del Impuesto según las distintas tablas.



Si no satisface en período voluntario la retención, se abrirá contra el mismo procedimiento de apremio (73), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46.1 del Reglamento de Recaudación.

Ahora bien, si en ese procedimiento de apremio es declarado fallido, no puede dirigirse contra el retenido o que debió serlo. Si lo fue, porque ya pagó la retención a quien legalmente debía, si no lo fue, porque no existe norma legal, como ya hemos dicho, que considere sea responsable solidario o subsidiario, ya que la ley no lo establece, como recuerda el artículo 14 RGR. El perceptor de rentas sujetas a retención queda exento de responsabilidad en cualquier caso, y así se ha puesto de manifiesto por las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986.

Al mismo tiempo, si el retenedor no practica la retención o no ingresa lo retenido, en todo o en parte, a tenor de lo dispuesto en el artículo 79 1.a) de la Ley General Tributaria, incurrirá en infracción grave (74), estableciendo el artículo 88.3 una sanción de multa pecuniaria proporcional del 150 al 300 de la cantidad no ingresada (75), y debiendo ingresar, a tenor de lo dispuesto en el artículo 87.2 de dicha Ley, los intereses generales de demora, desde el día en que finaliza el plazo de ingreso voluntario y el día en que se sancionen las infracciones.

RUIZ GONZALEZ (76) pone de manifiesto la gran diferencia que existe entre las conductas de quien retiene y no ingresa y de aquél que retiene e ingresa menos de lo que debía retener. En este sentido entendemos nosotros que la diferencia también se da entre el que retiene y no ingresa y el que ni retiene ni ingresa.

En todo caso, el principio de proporcionalidad en materia sancionadora (TS Sentencias de 24 de noviembre de 1984 y 23 de octubre de 1989, y artículo 31 ley 30/1992, de 26 de noviembre) permitirá dulcificar la equiparación. Ello sin olvidar que, como sostiene reiterada jurisprudencia, la actuación del retenedor que interpreta razonablemente los hechos y circunstancias al objeto de presumir el futuro, sobre todo si va acompañada de una declaración completa de los datos fiscales, aleja la consideración de infracción tributaria, aunque la interpretación puede ser negada por la Administración.

La retención efectuada por el empresario que no es posteriormente ingresada en el Tesoro supone la existencia de un delito de apropiación indebida (535 CP). Esto sólo se producirá en los casos de retención efectiva y no ingreso. En los demás, en su caso, habría delito fiscal si la cantidad supera los 15.000.000 de pesetas (artículo 349 CP).

2.La elevación al íntegro

a)Regulación legal

El artículo 98.2 de la Ley de Renta dispone que:

"Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso con deducción del



importe de retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas " (77).

Por su parte, el artículo 60 del Reglamento dispone que:

"1.Las cantidades efectivamente satisfechas a las personas físicas residentes en territorio español por los sujetos obligados a retener, se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas. "

"Cuando la retención no se hubiera practicado, o lo hubiera sido por importe inferior al resultante de las reglas establecidas en este Reglamento, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración del Impuesto una cantidad de la que restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. Asimismo, deducirá de la cuota del impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración. "

"Tratándose de retribuciones legalmente establecidas, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración el legalmente establecido y deducirá como retención a cuenta la que se haya practicado efectivamente. "

El sistema es absolutamente lógico, el legislador ha querido anticipar parte de lo que presume recaudará en un futuro, para ello establece una obligación autónoma de la de ingresar la deuda tributaria que recae lógicamente sobre el titular del acto gravado, pero cuya obligación y responsabilidad respecto a Hacienda hace recaer exclusivamente en el sustituto retenedor. Es a éste a quien le impone el derecho-deber de retener e ingresar y quien responde de la retención, efectuada o no, y de la posible sanción frente a la Administración.

Si al mismo tiempo se exigiera al sujeto pasivo de la renta gravada, nos encontraríamos ante una doble imposición. Por eso es perfectamente congruente la elevación al íntegro, para evitarla.

Pensemos, por ejemplo, en una renta de trabajo en la que no se ha realizado retención alguna consistente en 2.500.000 pesetas, que con arreglo a la tabla prevista para 1995 en el artículo 46 del Reglamento del Impuesto debería haber sido objeto de retención en el 15 por 100, esto es, 375.000 pesetas, en el caso de no tener hijos. Al realizar la autoliquidación, el perceptor de la misma ha de elevar al íntegro la renta, presumiendo que la ha percibido neta, y sumando a la misma la cantidad que se debió retener, debiendo declarar una cantidad que permita considerar como retenidas 375.000 ptas. Con ello, su posición mejora, pues aun cuando se eleva la base imponible, no efectuó realmente la retención.

La ficción (78) se explica por el hecho de que mientras el retenedor sigue siendo responsable, puede y debe exigírsele la retención no ingresada y puede y debe sancionársele, y si así se hiciera y se obligara al perceptor de la renta a deducirse la retención de la cantidad neta recibida existiría una doble imposición, la correspondiente al tipo aplicable por el sujeto pasivo y la que no se retuvo o ingresó y puede y debe exigirse al retenedor.



3. Alcance. Interpretación jurisprudencial y de los Tribunales Económico-Administrativos

a) La elevación al íntegro está pensada para los casos en que se pactan rendimientos netos

Esta es la interpretación a la que han llegado las Sentencias de la Audiencia Territorial de Oviedo de 13 de diciembre de 1983 y 11 de septiembre de 1985, la de la Coruña de 1 de marzo de 1988, o la de 25 de noviembre de 1993 del TSJ Castilla-La Mancha. Su finalidad sería la de evitar que por convenios entre particulares se alterara la posición del deudor. Sin embargo, como con acierto opina COLLADO YURRITA (79), a esa solución, de evitar el fraude por colusión entre los particulares intervinientes, se llegaría igualmente con la aplicación del artículo 36 de la Ley General Tributaria, por lo que la interpretación carecería de efectos jurídicos y a mi juicio ha de descartarse, aparte de que colisiona frontalmente contra la interpretación literal, muy clara, del artículo 98.

b) La regla sólo es de aplicación cuando no se ha planteado retención alguna

Esta es la tesis de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 3 de febrero de 1990, del de Galicia de 15 de noviembre de 1989, y respecto a las retribuciones presupuestadas, de la Sentencia de la Audiencia Territorial de Albacete de 13 de diciembre de 1983 y La Coruña de 1 de marzo de 1988. En cambio, la Resolución del TEAR de 2 de noviembre de 1989 admite la presunción de la aplicación tanto si no se ha practicado retención alguna, como si ésta se ha aplicado a un tipo inferior al debido.

c) La presunción afecta exclusivamente al retenedor, pero no al sujeto pasivo que debe ingresar

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 9 de mayo de 1994 sostiene que no procede elevar al íntegro la cantidad percibida como salario, por haberse efectuado la retención a un tipo inferior al establecido en las tablas de retenciones (80).

Es la tesis que mantiene también FALCON Y TELLA (81), para el que las limitaciones impuestas por la jurisprudencia "sólo se explica por una errónea interpretación de dicha presunción, cuyo contenido, tanto en la antigua Ley, como en la vigente, se limita exclusivamente a que la retención se ha practicado en la cuantía correspondiente, mientras que generalmente se ha entendido como una presunción de que "además" se ha percibido una retribución superior " Esto es, se ha producido la conversión de una presunción de retenciones en una presunción de renta.

A su juicio el error se deriva de la OM de 30 de octubre de 1980 (vigente tras la nueva ley) que aclara "dudas " sobre el modo de practicar la retención sobre rendimientos de trabajo, defendiendo para



los casos de ausencia y retención insuficiente la elevación al íntegro en los siguientes términos: "... el perceptor deberá declarar en el IRPF una cantidad de la que, restada la correspondiente retención, arroje la efectivamente percibida, deduciendo de la cuota del impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo efectivamente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada "declaración " (se recoge casi literalmente en el 60.1 RIRPF).

Esta interpretación choca con el principio de capacidad contributiva, al menos en los casos de error (no excluidos) en que la obligación de tributar por una renta superior resulta legal e incluso constitucionalmente inadmisibles. Ello, aunque en principio se beneficie el contribuyente, al deducirse una retención que no ha soportado, ya que, o bien el pagador puede repetir contra él, en cuyo caso el beneficio se anula, o no, en cuyo caso se produce para el pagador un perjuicio patrimonial, que al menos no habiendo mala fe, resulta inadmisibles.

En cualquier caso, la elevación al íntegro provoca un error de salto de tipo que provoca un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, con infracción del principio de capacidad contributiva.

Si la presunción se entiende de rentas, debería admitirse siempre la prueba en contrario, y para cierto sector doctrinal debería excluirse para las retribuciones cuya cuantía pudiera establecerse por otra vía, ya sea la ley, arancel, el convenio colectivo o incluso el propio contrato de trabajo.

d) Se establece tan sólo una presunción "iuris tantum "

Es la tesis mantenida por el TEAC hasta la resolución de 29 de mayo de 1991. Así en la Resolución de 2 de noviembre de 1989, en la que se dice que el problema "se reduce a una cuestión de prueba y a la valoración de la aportada " y que si el retenedor prueba la retención real, no ha lugar a la elevación al íntegro.

PEREZ ROYO (82) comparte esta tesis en lo fundamental, pues "lo contrario conduciría al establecimiento de una auténtica ficción, difícil de conciliar con los principios constitucionales que informan el Derecho Tributario, principios que por cierto son generalmente omitidos por los órganos jurisdiccionales al enjuiciar la institución de referencia "

La Sentencia de 30 de marzo de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Murcia sostiene esta tesis, al negar que proceda elevar al íntegro por parte de un funcionario que no prueba la cantidad efectiva percibida (83).

En idéntico sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 3 de febrero de 1980, y del Tribunal Supremo de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987 y 22 de marzo de 1989, todas sobre retenciones a profesionales, y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de marzo de 1993.

El Tribunal Supremo parte del carácter absoluto de la presunción, lo que para FALCON Y TELLA (84) resulta claro de la expresión "en todo caso " que emplea la ley.



La Sentencia del TSJ de Aragón de 12 de enero de 1994 sostiene que no procede devolver al retenedor las cantidades ingresadas por actas, ante la no retención (85).

MORENO FERNANDEZ (86) sostiene que el artículo 60 RIRPF no prohíbe la prueba en contrario, pero como sí se establece para las retribuciones dinerarias entiende que es una presunción *iuris et de iure*.

e) No procede tratándose de funcionarios

La Sentencia de 25 de noviembre de 1993 del TSJ Castilla-La Mancha sostiene que en las retenciones directas no procede elevar al íntegro (87).

La Sentencia de 8 de octubre de 1993 del TSJ Canarias (Sala de Santa Cruz de Tenerife) sostiene también que no procede la elevación al íntegro, en caso de no practicarse retención o ser inferior a la debida, cuando se trate de retribuciones de funcionarios que vienen fijadas por la Ley (88).

f) Se establece una presunción "iuris et de iure "

Es la tesis seguida por el TEAC en la resolución de 26 de junio de 1991, confirmando otra de 29 de mayo del mismo año en el que cambia del criterio anterior, consistente en que se trataba de una presunción *iuris tantum*, afirmando que el precepto contiene:

"No una verdadera presunción, sino una ficción legal o norma de obligada aplicación establecida para determinar a efectos de las obligaciones fiscales impuestas al contribuyente y al retenedor la base imponible para el primero y la base del cálculo de retención para el segundo..., todo lo cual se deduce no solamente de los términos literales del precepto, sino también de que su aplicación con relación tanto al retenedor como al contribuyente, incrementando el rendimiento efectivamente pagado y percibido el importe de la retención no practicada, en la cuantía en que debió haberlo sido, importe que se deducirá el contribuyente de su cuota, es el fundamento de la propia estructura que a la obligación de retener da la actual normativa del IRPF... que la constituye como obligación propia del retenedor desvinculada de la que en su día habrá de asumir el perceptor de los rendimientos sujetos a retención y evitando así la duplicidad de pago que, en caso de no aplicarse tal precepto, produciría la acción administrativa dirigida contra el retenedor que no retuvo o lo hizo insuficientemente, con el fin de exigirle el ingreso de las retenciones no efectuadas, al mismo tiempo que habría de denegarse la posibilidad al perceptor del rendimiento de deducir en su impuesto personal las retenciones que no fueron practicadas. "

La Sentencia de 26 de enero de 1994 del TSJ Andalucía (Málaga) sostiene que los funcionarios públicos tienen derecho a deducirse de la cuota íntegra la retención que debió efectuarse conforme a la Orden de 30 de octubre de 1980, para el ejercicio de 1988 (89).

La resolución de 26 de febrero de 1992 del TEAC sostiene que procede la elevación al íntegro de los rendimientos, en el supuesto de



aplicación de retenciones inadecuadas o de omisión de las mismas cuando se trata de retribuciones a funcionarios públicos, antes de la entrada en vigor de la nueva ley (90).

La resolución de 7 de julio de 1993 del TEAC sostiene también que procede la elevación al íntegro de las cantidades abonadas sin retención. Tal elevación se produce también con relación al retenedor. El incumplimiento del deber de retener es sancionable y procede la calificación de defraudación porque la sociedad no ha contabilizado el pago de las horas extras y pagos extraordinarios, lo que supone anomalía sustancial en contabilidad, siendo correcta la graduación de la sanción efectuada por la Inspección (91).

La resolución de 30 de junio de 1993 del TEAC sostiene que las retribuciones denominadas "bolsa de vacaciones", abonadas a aquellos trabajadores que por necesidades del servicio u organización del trabajo no pueden disfrutar de sus vacaciones anuales en los meses de junio a septiembre, están sujetas y a su sistema de retenciones. Procede la elevación al íntegro de las retribuciones no retenidas por el pagador para determinar la base de retención. La falta de retención constituye infracción de omisión.

g) Postura de la Dirección General de los Tributos

La consulta no vinculante de la DGT de 25 de septiembre de 1992, sobre retenciones no practicadas, de fecha 25 de septiembre de 1992, sostiene que cuando la retención no se hubiera practicado o se realizase por un importe inferior al establecido, el perceptor computará como rendimiento íntegro una cantidad de la que restada la retención procedente arroje la efectivamente percibida. Asimismo, se deducirá de la cuota, como retención, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad consignada en la declaración (92).

La única novedad introducida por el artículo 60.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere a las retribuciones legalmente establecidas, a las que exceptúa de la "elevación al íntegro", recogiendo lo dispuesto en el artículo 98.Dos de la Ley del Impuesto, Ley 18/1991: "Las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente, salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas "

Por otra parte, la resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de marzo de 1992 mantiene que la presunción opera para las retribuciones en especie.

4. Exclusión de las retribuciones legalmente establecidas

Desde nuestra posición acerca de la elevación al íntegro, como presunción *iuris et de iure*, no tiene sentido hacer exclusión alguna, pues aún deberá investigarse y sancionar a quien no retenga, esté o no legalmente establecida la retención y se producirá una doble imposición que atentará contra el principio de capacidad económica.



Como es sabido, el artículo 98 establece la elevación al íntegro "salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas " Igualmente el artículo 60.1 del Reglamento del Impuesto, y en el párrafo tercero se dice que:

"Tratándose de retribuciones legalmente establecidas, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración el legalmente establecido y deducirá como retención a cuenta la que se haya practicado efectivamente. "

De estos preceptos se puede llegar a las siguientes conclusiones:

En principio, la excepción, no establecida antes, parece dirigida exclusivamente para los funcionarios dependientes de la Administración. La excepción estaría justificada si se tratara de la Administración del Estado, esto es, que coincidiera la Administración que debía retener y la que debe ingresar la deuda tributaria, esto es, en los casos de retención directa, pero no aparece justificada en los casos en que sean otras Administraciones las obligadas a retener. En estos casos el sistema se quiebra sin ningún sentido, pues en definitiva se dejará de recaudar de otras administraciones las cantidades no retenidas e ingresadas, sin que se pueda, desde una perspectiva constitucional, hacer recaer la carga tributaria de la retención sobre el perceptor de la renta, si percibió cantidades netas.

Por otra parte, la terminología es desafortunada. ¿Que son retribuciones legalmente establecidas?, ¿las establecidas directamente por los presupuestos del Estado?, en este caso quienes cobran el salario mínimo interprofesional estarían en estas circunstancias. Los casos son innumerables; pensemos que el artículo 151.4 del Reglamento, de forma ilegal, había excluido de la aplicación a "los rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias " Por otro lado, los convenios colectivos son de obligado y preferente cumplimiento.

En todo caso, como excepción, habrá de interpretarse restrictivamente y tan sólo en los casos en que una norma con rango de ley establezca la cuantía de la remuneración podrá excluirse la elevación al íntegro.

Para FALCON Y TELLA (93), si se trata de una presunción de retenciones, no tiene que excluir a las legalmente establecidas. Por el contrario, si fuera una presunción de rentas, debería extenderse la exclusión a las retribuciones establecidas por otros medios, como el Convenio Colectivo o el contrato de trabajo.

Para este autor, entendida la presunción como retención, en el caso de las legalmente establecidas, permitirá dirigirse frente al contribuyente en caso de falta de pago por el sustituto, salvo que aquél pudiera demostrar que se le hizo la retención efectivamente.

5. *¿Tiene el perceptor derecho a devolución de las retenciones no efectuadas pero presumidas "ex lege "?*

La Ley, en el artículo 100.2, dispone que:



"Cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y a los pagos a cuenta realizados, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de un mes, el exceso ingresado sobre la citada cuota.
"

Por su parte, el apartado 3 de este artículo reitera este criterio al disponer que:

"Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses, establecido en el apartado uno anterior, la Administración procederá a devolver de oficio en el mes siguiente el exceso ingresado sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales ulteriores que pudieran resultar procedentes.
"

Como vemos, el sistema quiebra, y la presunción legal, deja de serlo a la hora de reclamar a Hacienda la devolución de unos ingresos no efectuados (94). El fin recaudatorio aparece nuevamente. Pero al mismo tiempo, de forma incongruente, la Administración tiene el derecho-deber de reclamar y sancionar al no retenedor, con lo que de producirse esta circunstancia se produciría un doble pago.

A mi juicio, esta solución es muy criticable, pues se hace cargar sobre el sujeto pasivo una carga fiscal que pudiera no corresponderle. En efecto, cuando se critica la institución, se piensa normalmente en el contribuyente que ha percibido "por error " la cantidad bruta, sin retención y se ve favorecido haciendo que recaiga la carga fiscal sobre el retenedor inexperto, mientras él, con la elevación al íntegro, elude su deber contributivo. Indudablemente esta figura repugna a los principios constitucionales de justicia e igualdad tributaria establecidos en el artículo 31 y 14 de la Constitución. No siempre es éste el caso, y pensemos además que el retenido podrá fiscalizar si en la factura o documento acreditativo de la renta se hace figurar la retención, pero no que efectivamente se ingrese, y en el apartado 3 del Reglamento ya no se habla de cantidades retenidas, que el retenido podría justificar documentalmente o de otra forma, sino "ingresadas " Por eso, entre otras razones, la ley establece la ficción de que las rentas se perciben netas, por asegurar la recaudación y porque además el perceptor de las mismas no podrá fiscalizar normalmente ni la retención ni el ingreso de lo retenido.

El último apartado de la Ley, en cuanto habla de ingresos y no de cantidades efectivamente retenidas, como en el segundo, es a mi juicio inconstitucional, pues ataca la capacidad contributiva y la justicia del sistema tributario, desde el momento en que se le impone una carga, que en su caso, al individualizarse, sería sanción, por el hecho de que un tercero, el retenedor, no hubiera cumplido su obligación de ingresar, por lo que además se infringirían los preceptos propios del derecho sancionador.

6. Acción de regreso del retenedor frente al retenido. ¿Puede repetir el retenedor que no retuvo o ingresó?



a) Tesis positiva

El artículo 1.158 del Código Civil dispone que "el que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad " De admitir que este precepto fuera de aplicación, el plazo de prescripción, al tratarse de una acción personal sin plazo fijado legalmente, sería de quince años, a tenor de lo dispuesto en el artículo 1.964 del citado cuerpo legal.

Esta tesis se admite por FERREIRO (95), quien además sostiene que en el caso de que el retenedor renunciara al derecho de repetición por la retención no practicada contra el retenido, existiría una elevación de la renta percibida por éste y tendría nuevamente la obligación de retener e ingresar por esta cantidad.

Para COLLADO YURRITA (96) parece claro que existe el derecho de repetición y lo fundamenta en la tesis del enriquecimiento injusto, ante el silencio del derecho positivo tributario, y en el principio de capacidad económica. Para él, un mecanismo técnico como el de la retención a cuenta no debe alterar los términos en que constitucionalmente se establece el sistema tributario.

De admitir esta tesis, estos autores entienden que la prueba sería muy difícil, dada la presunción legal.

Por otra parte, como consecuencia de la elevación al íntegro, el interesado no suma a lo percibido como neto la cantidad que debió de retenerse, sino que ha de hacer una cantidad de la que restada la cantidad que debió retenerse dé lugar a la cantidad percibida, y ello supondrá elevar la base imponible más allá de la que sumarían la retención no efectuada indebidamente, o el ingreso en su caso, y la cantidad neta recibida. Por ello, entiende COLLADO YURRITA (97) que la reclamación debería limitarse a la diferencia entre lo que debió ingresar el receptor de rentas de haberse efectuado correctamente la retención y lo gravado al retenedor como consecuencia de la elevación al íntegro y la elevación de la base imponible (98).

FALCON Y TELLA (99), partidario de la repetición en los casos de retención insuficiente o ausencia de retención, sería "con las limitaciones que en casos extremos pudieran resultar de principios generales del Derecho, como los de enriquecimiento sin causa, y sin perjuicio de la prescripción "

7. Tesis negativa. La retención como sanción al retenedor

A mi juicio, no existe posibilidad de ejercitar la acción de reembolso contra el retenido por las siguientes razones:

a) Se trataría de una acción civil

En efecto, satisfecha la Administración por el reintegro de la retención respecto del retenedor, ésta no podría dirigirse frente al retenido, pero es que además la acción es típicamente civil y obedece a la relación entre las partes, ajena a la relación tributaria, disponiendo el artículo 36 de la Ley General Tributaria que "la posición del sujeto



pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios entre los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas "

El propio Tribunal Supremo, pese a que el Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/80, de 5 de julio, de base de procedimiento económico-administrativo, sujeta los conflictos que pueden suscitarse en relación con los actos de retención a la fiscalización del Tribunal Económico-administrativo, el Tribunal Supremo, en relación con la repercusión, igualmente abierta a dicha fiscalización, que ello no implica que la relación entre repercutidor y repercutido tenga naturaleza tributaria, sino únicamente en cuanto tiene acceso a la vía económico-administrativa.

Pero es que, aun cuando pudiera fiscalizarse por los Tribunales contencioso-administrativos el resultado de aquellas reclamaciones, se estaría dando competencia a los tribunales de este orden para resolver cuestiones civiles, pero no transformaría en una relación administrativa una que lo es civil por ser entre particulares y no existir ninguna administración implicada.

La acción civil, dado el carácter de la presunción *iuris et de iure*, estaría condenada al fracaso, al no admitir prueba en contrario (artículo 1.251 del Código Civil). El legislador, decía DELHOME, puede hacerlo todo menos convertir al hombre en mujer. En efecto, la ley, como en otros casos (100), establece formalmente una verdad como inmutable, aun cuando no sea real.

b) La posible vulneración del principio de capacidad económica se daría también en el pago por sustitutos o responsables

Cierto que en ocasiones puede conducir a que determinadas rentas no sean gravadas por su perceptor y que esa carga se traslade al retentor, pero esto que tanto escandaliza pasa o puede pasar en todos los casos de sustitución o de responsabilidad solidaria o subsidiaria, donde no siempre el que termina pagando la renta es el que la ha generado. Y por otro lado, la presunción *iuris et de iure* impide cualquier planteamiento jurídico que parta de la base de que el retenido es beneficiado al elevar al íntegro.

Plantearse el tema desde el principio de capacidad económica haría cuestionar también estas instituciones y, fundamentalmente, habría que cuestionar la constitucionalidad del artículo 98, pero no, admitiéndolo, tratar de escapar luego mediante interpretaciones jurídicas de lo que no son sino consecuencias lógicas del sistema de imputación del deber de retener e ingresar al retenedor.

c) La imposición al retenedor de la obligación de ingresar lo no retenido o ingresado es una sanción

A mi juicio, cuando la ley impone al retenedor la obligación de ingresar, lo que no retuvo y debió retener, sin posibilidad de repetir contra el retenido, le está imponiendo una verdadera sanción, tal como lo



entiende el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, cuya doctrina es vinculante en nuestro ordenamiento, en virtud de lo dispuesto en el artículo 10 de la Constitución y al haberse adherido España al Tratado Europeo de Derechos Humanos y Libertades Públicas, un mal infringido a una persona como consecuencia de la conculcación de una norma.

Desde esta perspectiva, no pugna con el principio *non bis in idem* establecido en la Constitución, artículo 25, y en el artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, de 30 de noviembre de 1992, pues este principio no impide, como ocurre normalmente en el Código Penal, el que a una infracción se le anuden dos o más sanciones, en este caso habría una explícita, ya vista anteriormente prevista en el artículo 79 de la Ley General Tributaria, y una implícita, la de tener que abonar una retención sobre una cantidad neta, que a lo mejor en su momento fue bruta, sin posibilidad de prueba en contrario. Naturalmente, sí que exigiría su exacción, dada su naturaleza posiblemente sancionadora, el procedimiento y garantías previstos en el título IX de la ley 30/1992 citada, cuya aplicación en materia tributaria ha destacado el Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de enero de 1993.

La sanción, en principio, supera los parámetros constitucionales, legalidad, tipicidad y no pugna con el *bis in idem*.

d) La determinación de la cuantía de la retención

Como ya hemos visto, el artículo 98 remite al Reglamento la determinación de la cuantía de la retención. Entiende COLLADO YURRITA (101) que, de conformidad con la doctrina del Tribunal Constitucional acerca de la reserva de ley tributaria en el establecimiento de los elementos esenciales del tributo (Sentencias 37/1981 y 6/1983), no se cumplirían los mínimos requeridos de fijar un límite legalmente para la cuantía de las retenciones, suponiendo una remisión absoluta en manos de la Administración, con el único límite, derivado de la lógica del impuesto, de no superar las tablas de ingresos definitivos por el impuesto.

e) El reembolso del exceso

El artículo 100 de la ley dispone que:

"Uno. Cuando la suma de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta supere el importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la administración vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo para la presentación de la declaración. "

"Dos. Cuando la cuota resultante de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y los pagos a cuenta realizados, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de un mes, el exceso ingresado sobre la citada cuota. "

"Tres. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo de seis meses establecido en el apartado uno anterior, la Administración procederá a devolver de oficio en el mes siguiente el



exceso ingresado sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales posteriores que pudieran resultar procedentes. "

"Cuatro. Transcurrido el plazo por haber tenido lugar ésta, el sujeto pasivo podrá solicitar por escrito que le sean abonados intereses de demora en la forma dispuesta en el artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. "

Es decir, claramente se establece, como no podía ser de otra forma el derecho a la devolución del exceso; sin embargo, la ley no contempla el derecho a los intereses de demora, sino transcurrido el plazo de seis meses para efectuar la Administración la liquidación provisional y previa petición de parte. El interés aplicable es el legal, lo que unido al largo período de tiempo transcurrido hasta que se inicia su devengo, supone una carga financiera para el sujeto pasivo difícilmente justificable. Pese a la jurisprudencia constitucional en materia de intereses, entiende FALCON Y TELLA (102) que debería meditar la posibilidad de equiparar el interés que se abona en supuestos de deudas tributarias (58.2 LGT) y adelantar su devengo al momento de nacimiento de la obligación.

8. Obligaciones formales del retenedor

a) Respecto a la administración tributaria. Ar. 102 LIRPF

1) Presentar declaración de las cantidades retenidas, acompañadas del correspondiente ingreso en los veinte días naturales siguientes a cada trimestre (artículo 59 del Reglamento), salvo las grandes empresas, que han de presentarla en los veinte primeros días de cada mes, en relación con las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes al mes anterior (salvo julio, en que puede declararse en los veinte días primeros de septiembre).

2) Presentar declaración negativa cuando no haya lugar a practicar retenciones.

3) Presentar una declaración, resumen anual (artículo 59 del Reglamento) en el mismo plazo de la última declaración de cada año, o entre el 1 y el 20 de enero siguiente, si la declaración de la renta se presenta en soporte legible por el ordenador.

El Reglamento habilita para que, además de identificación, se exija una relación nominativa de los perceptores con indicación de las retenciones e ingresos a cuenta e incluso rendimiento obtenido y concepto del mismo, incluida dietas exceptuadas de gravamen y rendimientos exentos; lo que, si al aprobar los modelos se llevará a sus últimas consecuencias, dudosamente podría apoyarse en la ley, que únicamente se refiere a un resumen.

b) Respecto al sujeto pasivo de la obligación de retener



Debe expedir certificación acreditativa de la retención efectuada, o en su caso del pago a cuenta realizado. Artículo 59 del RIRPF. Esta certificación anual es distinta de la comunicación entregada en el momento del pago. El Reglamento habla de poner a disposición la certificación, no de entregar.

ii. CUOTAS Y DEDUCCIONES

1. Introducción

En el nuevo IRPF es necesario, con carácter previo, distinguir entre sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, o por obligación real, con o sin establecimiento permanente, pues la deuda tributaria se calcula de modo totalmente diferente.

La obligación personal de contribuir constituye el régimen normal de gravamen, resultando aplicable a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. La nueva Ley intenta dar una noción de residencia habitual que, como se indica en la Exposición de Motivos, "permita atraer hacia tal forma de tributación a personas que, con la formulación que se deroga, escapan del ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes " Dispone el artículo 12 que "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de estas dos circunstancias, que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en territorio español _supuesto ya existente _ o que radique en España en núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos " (103).

La Ley señala que "se presumirá, salvo prueba en contrario (104) que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependan de aquél ", y "para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante ciento ochenta y tres días del año natural "

Este criterio ofrece menor margen de discrecionalidad y proporciona mayor seguridad que el recogido en la Ley anterior que para computar el período de residencia no se tenía en cuenta las ausencias cuando por las circunstancias en las que se realice pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.

La Ley recoge (artículo 14) cuatro supuestos especiales, en los que las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad, tributan por obligación personal, aún teniendo su domicilio o residencia habitual en el extranjero. Son los casos de miembros de Misiones diplomáticas o de las Oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero y, por último, funcionarios en activo



que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

La *obligación real* de contribuir es el régimen de tributación aplicable a las personas físicas que, no teniendo su residencia habitual en España, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español, las cuales, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno _cada vez más numerosos, lo que conlleva a la paulatina y progresiva inaplicación de las normas unilaterales recogidas en el IRPF _, quedan gravadas de modo diferente según que operen en España a través de establecimiento permanente, en cuyo caso tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, se haya obtenido en territorio español o extranjero, o sin establecimiento permanente, supuesto en que quedarán sujetas a imposición de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida o gravamen.

2. La deuda tributaria en la obligación personal

A) Tributación individual

La deuda tributaria se halla mediante la realización de las siguientes operaciones:

1. Se calcula primero la *cuota íntegra total*.

Suma de las cuotas íntegras regular o irregular, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 74 y 75 de la Ley.

2. Base liquidable regular.

Está constituida por el resultado de practicar en la parte regular de la base imponible, integrada (105), por los *rendimientos regulares del trabajo*, del *capital* y de las *actividades empresariales o profesionales* (en los que se incluyen los *incrementos y las disminuciones de patrimonio* derivados de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales o profesionales y los rendimientos irregulares procedentes de las mismas), por los rendimientos irregulares *anualizados* (106), por los incrementos y disminuciones de patrimonio cuyo plazo de generación haya sido igual o inferior a un año y por la imputación de las bases imponibles positivas de sociedades transparentes.

Una serie de *reducciones* recogidas en el artículo 71 de la Ley, las cantidades abonadas con carácter obligatorio a Montepíos *Laborales y Mutualidades*, cuando amparen, entre otros, el riesgo de muerte y las aportaciones realizadas por los partícipes en *Planes de Pensiones*, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo independiente, y las *pensiones compensatorias* a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos (con excepción de los fijados en favor de los hijos del sujeto pasivo), satisfechos ambos por decisión judicial.

Sobre dicha base liquidable se aplica la escala prevista en el artículo 74.

3. Base liquidable irregular



La *base liquidable irregular coincide* con la *base imponible irregular*, al no permitirse en la Ley, a diferencia de lo que ocurre con la renta regular, *ninguna reducción* en esta última, la cual está constituida por la parte irregular de la renta del sujeto pasivo, integrada por los rendimientos que se obtengan por éste de forma notoriamente irregular en el tiempo o que siendo regular su ciclo de producción sea superior a un año _con excepción de la parte analizada de los mismos, artículo 64, que ya se ha dicho que forma parte de la renta regular y los *incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación* a la fecha en que se obtenga el incremento o disminución o de derechos de suscripción que procedan de valores adquiridos, asimismo, con igual antelación (artículo 59.1 de la Ley).

Según el artículo 75 de la Ley, esta base liquidable irregular será gravada con el tipo mayor de los siguientes:

a) El tipo medio resultante de aplicar la escala de gravamen del artículo 74 al 50 por 100 de la base liquidable irregular.

b) El tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 74, según el cual se entiende por tal, expresándose con dos decimales, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable regular (107).

Efectuados todos los pasos anteriores, el importe de la cuota íntegra sería la suma de la cuota resultante de aplicar la escala a la base liquidable regular y de la cuota obtenida, aplicando el mayor de los tipos de gravamen reseñados a la base liquidable irregular (108).

4. Cuota íntegra ajustada

Que se obtiene aplicando el procedimiento regulado en el artículo 76, párrafo segundo de la Ley (109).

Entre la parte regular de la base imponible se incluyen los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales o profesionales, lo que ha hecho así aproximar su tributación a la forma de gravamen en el IS y evitar de esta suerte discriminaciones entre personas físicas y jurídicas.

Ahora bien, dicha integración podría originar, sin embargo, que estos incrementos de patrimonio quedasen sujetos en el IRPF a un tipo superior al del IS, 35 por 100 con carácter general, razón por la que el legislador ha dispuesto en el artículo 76 de la Ley que cuando el tipo medio de gravamen del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 74, apartado 2, resulte superior al tipo general del IS, la cuota íntegra se reducirá en la cuantía resultante de aplicar la diferencia entre el citado tipo medio y el tipo general del IS al importe de los incrementos de patrimonio que formen parte del rendimiento neto positivo de las actividades empresariales o profesionales, a efectos de lo cual, del importe de los incrementos de patrimonio, habrá de deducirse en su caso el de las disminuciones de patrimonio que se hubiesen tenido en cuenta para la determinación del rendimiento neto de la actividad (110).



5. Seguidamente se minorará la citada cuota íntegra ajustada en el importe de las deducciones (111) pertinentes para así llegar a la *cuota líquida*.

Una vez calculada la cuota íntegra ajustada, ésta se minorará en la cuantía de las deducciones (112) con el objeto de obtener de este modo la denominada *cuota líquida*.

6. Magnitud a la que practican las deducciones por doble imposición internacional y el importe de las retenciones y pagos a cuenta, obteniéndose tras ello la *cuota diferencial*. Dicho resultado puede ser a *ingresar o a devolver*.

La cual puede no coincidir con la deuda tributaria, ya que ésta, además de por la cuota, puede estar constituida, en su caso, por los demás conceptos comprendidos en el artículo 58 de la LGT, como se indica en el artículo 84 de la Ley 18/1991, añadiéndose en el precepto siguiente que las deudas tributarias por el IRPF tendrán la misma consideración de aquéllas otras a las que se refiere el artículo 1.365 del C.C. y en consecuencia los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 del artículo 89 de la Ley para el supuesto de tributación conjunta.

a) Deducción por doble imposición internacional _LIRPF artículo 82

Los sujetos pasivos por obligación personal están sometidos al IRPF por la totalidad de su "renta mundial", es decir, por la obtenida dentro y fuera de España, lo que puede dar lugar a situaciones de doble imposición de las rentas obtenidas en países extranjeros si no existe convenio para evitarla.

Por tal razón se arbitra en IRPF, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos o incrementos de patrimonio *obtenidos y gravados* en el extranjero, la posibilidad de *deducir de la cuota líquida la menor de las cantidades siguientes*:

b) El *importe efectivo* de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o incrementos patrimoniales.

c) El resultado de aplicar el *tipo medio* efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Cabe destacar la notable imperfección técnica en que incurre la ley, pues se limita a aludir a la base liquidable sin precisar más, cuando lo cierto es que si bien hay una sola cuota líquida, hay dos posibles *_bases liquidables_*, la regular y la irregular (113).

iii. ASIGNACIÓN A FINES RELIGIOSOS Y OTROS

A partir del año 1988, en ejecución del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, se destina un porcentaje de la cuota íntegra del IRPF a fines religiosos y a otros fines de interés social.



A tal fin, los contribuyentes del impuesto pueden manifestar en el impreso de declaración, en el lugar de la portada reservado al efecto, su voluntad de que dicho porcentaje vaya destinado a colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica o a otros fines de interés social.

Cuando no se ejercite esta opción, se entiende que la asignación va destinada a otros fines de interés social.

La elección fiscalmente es neutra, pues no modifica la cuantía final del impuesto.

El *porcentaje* aludido se fija para cada año por ley de presupuestos, aunque se ha mantenido constante, desde su regulación, en un 0,5239 por 100.

Los denominados "*otros fines de interés social*" son los siguientes:

_ Programas de la Cruz Roja y otras organizaciones no gubernamentales y entidades sociales de ámbito estatal, sin fin de lucro, dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, incapacitados para el trabajo, toxicómanos o drogodependientes, marginados sociales, y en general a actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad.

_ Programas y proyectos de las anteriores organizaciones en el campo de la cooperación internacional, tendentes al desarrollo de poblaciones necesitadas de países subdesarrollados, RD 825/1988, artículo 2.

No es en realidad una deducción, sino una asignación de gasto público.

iv. DEDUCCIONES FAMILIARES

A) Introducción. Unidad familiar

Para la configuración de estas deducciones, el legislador tiene en consideración circunstancias de la estructura o situación familiar.

Para la determinación de los miembros que integran una unidad familiar, así como de las circunstancias personales y familiares que han de tenerse en cuenta para practicar las deducciones contempladas, se ha de estar a la situación existente en la *fecha del devengo* del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de cada año). LIRPF artículo 95.

En el caso de períodos impositivos inferiores al año natural, las deducciones que procedan de entre las que integran este grupo han de ser *prorratedas*.

B) Deducción por hijos y otros descendientes

1. Regla general. Tipo de deducción



En los ejercicios 1994 y 1995 (114), por cada *descendiente soltero* que conviva con el contribuyente son deducibles las cuantías siguientes:

- _ En 1994: 20.000 ptas.
- _ En 1995:
 - _ 20.700 ptas. por cada uno de los dos primeros
 - _ 25.000 ptas. por el tercero y
 - _ 30.000 ptas. por el cuarto y sucesivos (115).

A los efectos de esta deducción, se asimilan a descendientes las *personas vinculadas* al sujeto pasivo por razones de acogimiento no remunerado (116).

Cuando los *descendientes convivan con varios ascendientes* del mismo grado, la deducción se practica por partes iguales en la declaración de cada uno.

2. Hijos que otorgan derecho a deducción

Previo el cumplimiento de los requisitos de *soltería y convivencia*, hemos de distinguir:

a) Menores de dieciocho años

Si forman *parte de la unidad familiar*, dan derecho a deducción siempre que no obtengan rentas anuales superiores al *salario mínimo interprofesional* garantizado para mayores de dieciocho años _847.980 ptas. en 1994, 877.800 ptas. en 1995.

Los menores forman parte de la unidad familiar, salvo que:

- 1) A su vez, tengan *hijos*.
- 2) Vivan *independientes* de sus padres, con consentimiento de éstos o estén *casados*.

Si no forman *parte de la unidad familiar*, por alguna de las dos razones indicadas (con lo cual forman parte de otra unidad familiar distinta de la de sus padres), pero cumplen el requisito de *convivencia*, sólo dan derecho a deducción si el importe de sus rentas anuales no supera el *salario mínimo interprofesional* antes indicado (117).

El que un hijo no forme parte de la unidad familiar de sus padres por vivir con independencia de ellos no se contrapone a que conviva con los mismos. La independencia se refiere básicamente a una cuestión de libertad de actuación y de recursos financieros, pero sin implicar necesariamente una morada diferente.

Si no forman parte de la unidad familiar por estar *casados*, no cumplen el requisito inicial de la deducción de soltería, por lo que no generan derecho a la deducción, con independencia de la cuantía de sus ingresos.

b) Entre dieciocho años cumplidos y el día que cumplen treinta años



Con esta edad, los hijos *no forman* parte de la unidad familiar de los padres, pues se deja de pertenecer a ella el día en que se cumplen los 18 años.

Pese a esto, en principio, *siguen* dando derecho a deducción, *salvo* que se den las circunstancias que a continuación se exponen:

1) Si forman parte de otra unidad familiar:

a) Si están *casados*, no dan derecho a deducción.

b) Si lo es por tener a su vez *hijos*.

Sólo dan derecho a deducción cuando sus rentas anuales *no superan* el Salario mínimo interprofesional.

c) Si *no forman parte de ninguna unidad familiar*.

Lo que sucede si están solteros y sin hijos menores a su cuidado. Sólo dan derecho cuando sus rentas anuales no exceden del Salario mínimo interprofesional.

d) *De treinta años cumplidos en adelante*.

Los hijos mayores de treinta años sólo dan derecho a esta deducción si cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

I) Que sean inválidos mutilados, o invidentes.

II) Que sean solteros.

III) Que no tengan ingresos superiores al salario mínimo interprofesional.

IV) Que dependan del sujeto pasivo. Padre o madre, que se practica la deducción por invalidez, que puede ser adicional a la aquí estudiada.

A partir del 1 de enero de 1992 se exige la *soltería* respecto de los hijos en todos los casos.

3. Otros descendientes

a) Soltería y convivencia

Como requisito común para que generen derecho a deducción se precisa que sean solteros y convivan con el sujeto pasivo ascendiente, que se practica la deducción.

b) Descendientes incluidos

Se incluyen en este concepto los *nietos, bisnietos y tataranietos*.

No los sobrinos, sobrinos-nietos, etc.

Si los descendientes conviven con *ascendientes*, con los que tienen *distinto grado de parentesco*, sólo tienen derecho a la deducción los de grado más próximo, salvo que no obtengan rentas superiores al salario mínimo interprofesional, supuesto en el cual la deducción pasa a los siguientes en grado (118).



c)Otros descendientes menores de treinta años

Tanto si forman parte de otra unidad familiar como si no, sólo dan derecho a deducción si sus ingresos anuales no superan el *salario mínimo interprofesional*. Los nietos jamás integran la unidad familiar de los abuelos.

d)Otros descendientes de treinta años cumplidos en adelante

El único caso en que generan derecho a la deducción estos descendientes es cuando, además de cumplir los requisitos citados, sean invidentes, mutilados o inválidos, no tengan ingresos superiores al salario mínimo interprofesional y dependan del sujeto pasivo _ascendiente que se practica la deducción.

4.Otras cuestiones

a)*Cómputo del día inicial y final.*

La situación que se tiene en cuenta para determinar la edad del hijo o descendientes es la existente a la fecha de *devengo del impuesto*.

En la mayoría de los casos, a 31 de diciembre, el hijo o descendiente que en esa fecha tiene exactamente treinta años es que ya los ha cumplido, por lo que no da derecho a deducción.

Tampoco daría derecho a deducción el hijo de dieciocho años cumplidos el 29 de diciembre, soltero sin hijos, pero con rentas anuales superiores al salario mínimo.

En cambio, el hijo nacido el 31 de diciembre da lugar a la deducción entera en ese mismo año.

b)Los hijos o descendientes que dan derecho a la deducción *no tienen por que ser comunes* a ambos cónyuges. Basta con que lo sean de uno solo de ellos.

c)La ley alude al Salario mínimo interprofesional de *rentas anuales*, pero no concreta si han de ser rentas íntegras brutas o netas.

La Administración interpreta que se trata de rentas *netas*, sujetas al impuesto, estén o no exentas.

d)Las *uniones de hecho* con hijos plantean problemas no resueltos por la norma.

Si uno de los progenitores forma unidad familiar con el hijo, será quien deba practicarse en su caso la deducción.

e)*Acogimiento no remunerado.*

Son susceptibles de acogimiento no remunerado y pueden dar lugar, en su caso, a la deducción por *descendientes* solteros y o por minusválidos, los menores de edad que no formen parte de otra unidad familiar y se encuentren en situación de *desamparo*.

El acogimiento debe constar obligatoriamente por escrito, con indicación de si es o no remunerado y ha de realizarse con el consentimiento de la entidad pública a la que en el respectivo territorio esté encomendada la protección de menores, del propio menor si tiene doce años cumplidos y cuando fueran conocidos de los padres si no están



privados de la patria potestad o del tutor; si los padres o el tutor se opusieran al acogimiento, éste debe ser acordado por el Juez.

C) Deducción por ascendientes

1. Cuantía

En los ejercicios 1994 y 1995 (declaración a presentar en 1995 y 1996, respectivamente), la cuantía de la deducción por cada uno de los ascendientes que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional es de:

- _ 15.000 ptas., ejercicio 1994, o
- _ 15.000, ejercicio 1995.

Si la edad del ascendiente fuese a 31 de diciembre igual o superior a setenta y cinco años, dichas cuantías pasan a ser de:

- _ 30.000 ptas. ejercicio 1994 ó
- _ 31.000 ejercicio 1995.

Estas cantidades son prorrateables.

2. Reglas

a) En los casos de *tributación individual*, cuando los ascendientes convivan con ambos cónyuges, la deducción se debe efectuar por mitad.

b) Los ascendientes que dan derecho a la deducción no son exclusivamente los ascendientes *por consanguinidad*, sino también *por afinidad* (119).

c) Los hijos no pueden practicar esta deducción cuando tengan derecho a la misma sus *padres* (120).

d) *El límite del salario mínimo anual de renta:*

- 1) Se trata de una cantidad íntegra.
- 2) Debe entenderse que el *límite* de rentas es por cada ascendiente.

No por el conjunto de ellos, ni siquiera por la unidad familiar de la que el ascendiente forme parte (DGT de 13 de junio de 1990) (121).

e) *Determinación de la convivencia.*

La convivencia *no ha de ser permanente* necesariamente ni durar todo el año. La Ley no lo exige y además el artículo 95 dispone que debe existir en la fecha del devengo.

Cierto que el concepto de convivencia requiere cierta estabilidad, por lo que, como sostiene FRANCIS LEFEBVRE (122), no sería suficiente por ello que por el simple hecho de "*pasar unos días*" con el contribuyente (coincidiendo con la fecha del devengo).

Si los ascendientes conviven a *temporadas* con varios de sus descendientes, no habría prorrateo alguno, sino la deducción la



practicaría íntegramente el hijo con el que se estuviera conviviendo en la fecha del devengo.

En cambio, si los ascendientes *conviven con varios de sus descendientes* no a temporadas, sino simultáneamente (123), la deducción por ascendientes pueden practicarla los descendientes por iguales al convivir los ascendientes simultáneamente con todos ellos (124).

f) *No existe límite alguno de edad de los ascendientes.*

g) La convivencia se refiere a la fecha del devengo del impuesto por lo que *no existe* derecho a deducción si el ascendiente *fallece* antes de ese día (DGT de 15 de diciembre de 1993).

D) *Deducción por edad*

En los ejercicios 1994 y 1995 (125), la cuantía de la deducción por cada sujeto pasivo de edad *igual o superior a sesenta y cinco años* (126) es de 15.000 ptas. (ejercicio 1994) o de 15.000 ptas (ejercicio 1995).

Estos importes son *prorratables*.

En los casos de *tributación individual*, la deducción no se divide entre ambos cónyuges, sino que se practica exclusivamente y en su totalidad por el sujeto pasivo en el que concurra tal circunstancia.

Aunque se tenga derecho a deducción por ascendientes no se tiene, sin más, derecho a la deducción que comentamos. La edad igual o superior a 65 años la tienen que tener el sujeto pasivo o su cónyuge, no los ascendientes (127).

El ejercicio en que se puede practicar la deducción es aquél en se cumplen sesenta y cinco años. Si se cumplen en la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), se tiene derecho a la deducción en el propio ejercicio.

E) *Deducción por minusvalías*

1. *Cuantía*

Se aplica, además de las anteriores familiares vistas, por razón de determinadas personas que sean invidentes, mutilados o inválidos físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos, se establece una deducción de la cuantía siguiente:

a) Para 1994 (declaración a presentar en 1995), 52.000 ptas.

b) Para 1995 (declaración a presentar en 1996), 54.000 ptas.

Estas cantidades son prorratables.

2. *Personas que dan lugar a la deducción*

Las personas que pueden estar afectadas por la minusvalía y dan derecho a la deducción al sujeto pasivo son:

a) El propio sujeto pasivo.



b) Su cónyuge, si se trata de tributación conjunta.

En caso de tributación individual, un sujeto pasivo, en cambio, no podrá deducirse por invalidez de su cónyuge; sí podrá hacerlo este último en su propia declaración.

c) Los descendientes solteros, cualquiera que sea su edad, siempre que dependan del sujeto pasivo y no tengan rentas anuales superiores al salario mínimo.

No obstante cuando se trate de hijos minusválidos que formen parte de la unidad familiar y ésta declare conjuntamente, dan derecho a esta deducción aun cuando tengan rentas superiores al salario mínimo, ya que, al obtener rendimientos, ellos mismos son sujetos pasivos en la tributación conjunta, y en consecuencia no existe límite de ingresos para que el propio hijo menor de edad minusválido pueda practicar por él la deducción por invalidez en dicho tipo de tributación.

d) Los ascendientes que cumplan los mismos requisitos de dependencia y nivel de ingresos que los descendientes.

e) Las personas vinculadas al sujeto pasivo por razones de tutela o acogimiento no remunerado, siempre que dependan de él y no tengan ingresos superiores al salario mínimo anual (128).

f) En los casos de tributación individual, cuando los afectados por la invalidez dependen de varios sujetos pasivos, la deducción se practica por partes iguales en la declaración de cada uno.

El supuesto más frecuente es el de los hijos que dependen de los padres, siendo la deducción por mitad para cada cónyuge.

g) Esta deducción es compatible con la deducción por hijos y otros descendientes, por ascendientes y por edad (DGT de 21 de junio de 1993), de tal suerte que, si se dan las circunstancias requeridas, una misma persona puede dar lugar a la simultaneidad de deducciones.

h) El grado de invalidez o disminución física o psíquica que genera el derecho a la deducción es el que corresponde a quienes tengan la condición legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100, de conformidad con los baremos establecidos en la reglamentación de trabajo y Seguridad Social _L. 26-1990, Disp. Ad. 2 RD 566-1987, artículo 1 OM de 8 de marzo de 1974, artículo 2, anexo i (129).

i) *Fecha del derecho a la deducción*

Para poder disfrutar de la deducción, el contribuyente debe acreditar que las circunstancias que determinan la minusvalía se dan en la fecha de devengo del impuesto.

j) *Prueba.*

La situación de minusvalía puede probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Ha de mostrarse a requerimiento de la Administración Tributaria, sin que sea preciso adjuntarla a la declaración del impuesto.

Pero no es precisa la acreditación.

1) Cuando se certifique por el Instituto Nacional de Servicios Sociales u órgano equivalente de las Comunidades Autónomas.

2) Cuando se perciba prestación reconocida por la Seguridad Social por el régimen especial de clases pasivas, por la Mutualidad nacional de Previsión de la Administración local o por entidades que las sustituyan,



siempre que para su reconocimiento se exija un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

k) No se exige de modo expreso la convivencia de la persona que genera el derecho con la que lo aplica, aunque en la práctica el requisito de dependencia difícilmente puede separarse de la convivencia.

l) Tampoco es óbice para la deducción el hecho de que el inválido pertenezca a otra unidad familiar distinta a la de aquél.

m) No existe derecho a deducción por el hermano (DGT de 6 de mayo de 1993) o la tía o cuñado minusválidos (DGT de 5 de julio de 1993) al no existir tutela o acogimiento no remunerado en el mismo sentido TEAC (5 de mayo de 1993).

n) Los mutilados e inválidos de la guerra civil pueden tener derecho a la deducción si los respectivos centros oficiales acreditan su grado de minusvalía _DGT de 6 de junio de 1987.

o) Como rentas anuales a efectos de la aplicación del límite excluyente Salario mínimo, para poderse aplicar ésta y las demás deducciones familiares, hay que entender la totalidad de las rentas "rendimientos netos" incrementos netos de patrimonio y bases imponibles imputadas por sociedades en régimen de transparencia fiscal _que estén sujetas al IRPF (tanto las exentas como las no exentas) obtenidas durante el año natural, aunque el período impositivo sea inferior a dicho año.

p) La adquisición de un vehículo por un minusválido no tiene relevancia en el ámbito del IRPF (DGT de 28 de octubre de 1992), pero sí los gastos de adaptación de los mandos del vehículo.

q) Son compatibles la deducción por descendientes, la deducción por invalidez y la deducción de gastos de enfermedad (DGT de 18 de noviembre de 1992).

r) Procede deducirse por la madre minusválida ingresada en una residencia privada, así como los gastos por la enfermedad, pero no los gastos que ocasione dicha residencia (DGT de 28 de septiembre de 1993).

F) Gastos de enfermedad

1. Personas con derecho a deducción

Es deducible de la cuota el 15 por 100 de los gastos sufragados por el sujeto durante el período impositivo, por razón de enfermedad, accidente o invalidez, de las siguientes personas:

a) El propio sujeto pasivo.

b) Los descendientes solteros que den derecho a la deducción por descendientes o por invalidez.

c) Los ascendientes que le den derecho a la deducción por ascendientes o por invalidez.

d) Las personas vinculadas al sujeto pasivo por razones de tutela o acogimiento no remunerado que le den derecho a deducción por descendientes o por invalidez.



En definitiva, para ver si los gastos de enfermedad de una persona dan derecho a deducción al sujeto pasivo que los ha sufragado basta preguntarse si esa persona le da derecho a deducción por algún otro concepto. Si la respuesta es afirmativa, también le da derecho a la deducción que aquí examinaremos.

2. Gastos médicos y de clínica

Junto a aquellos gastos, o entre ellos, se incluyen otros que no son propiamente de enfermedad, como son los satisfechos por honorarios profesionales médicos y por clínica, con motivo del nacimiento de hijos del contribuyente y de las cuotas satisfechas a mutualidades o sociedades de seguros médicos.

3. No computados como seguros

La admisión de la deducibilidad de estas cuotas se ciñe a los casos en que no hubiesen sido computadas como deducción por seguros.

4. Sufragados mediante préstamo

Si los gastos son sufragados mediante un préstamo, la deducción se efectúa a medida que tenga lugar su amortización, *sobre las cantidades amortizadas* cada año, pero no sobre los intereses que no dan derecho a practicar esta deducción _AET 2-693.

5. Justificación. RIPF artículo 32.2

Es imprescindible que los gastos hayan sido sufragados en cualquiera de los casos y cualquiera que sea el enfermo por el sujeto pasivo que se los pretende deducir. La justificación debe ajustarse a los requisitos exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a empresarios y profesionales.

Dos precisiones en este ámbito: la primera, que esta deducción está condicionada a su justificación documental, lo que no quiere decir que deba aportarse tal documentación junto a la declaración anual. Basta con que se pueda acreditar a requerimiento de la Administración.

Además debe tenerse presente que se ha considerado improcedentes la inclusión de la descripción de los actos médicos en las facturas de estos profesionales por *atentar* contra el secreto profesional y la intimidad de los pacientes (TS de 6 de marzo de 1989).

6. Tributación individual

En los gastos de tributación individual, cuando los gastos de enfermedad sean de las personas que generan derecho a deducción *_hijos, ascendientes, tuteladas o en acogimiento...* que convivan con varios sujetos pasivos (130).

¿Quién se deduce los gastos? En principio, cabría pensar que los sujetos pasivos citados por *partes iguales*.



Sin embargo, la Dirección General de Tributos ha mantenido que el gasto debe ser deducido íntegramente por aquel a cuyo nombre haya sido girada la factura, lo que va en favor del contribuyente, que puede decidir la imputación al cónyuge que soporte más carga fiscal por tener más rendimientos.

Tratándose de gastos de enfermedad del *cónyuge*, ha de hacerse otra matización. No cabe duda de su deducibilidad cuando los esposos tributan conjuntamente, pues ambos son sujetos pasivos del impuesto. Pero en caso de *tributación individual*, los gastos de enfermedad de un cónyuge *no son deducibles* para el otro, aunque los haya sufragado.

7. Supuestos de gastos de enfermedad

a) Previstos en el Reglamento

El reglamento de IRPF, artículo 32, menciona a título de ejemplo y sin carácter exhaustivo los siguientes gastos como deducibles:

- 1) Los de odontología, incluso las prótesis dentarias.
- 2) Los de oftalmología, incluso gafas y lentillas graduadas.
- 3) Tratamientos de recuperación.
- 4) Aparatos ortopédicos.
- 5) Los de clínica, que en su caso correspondan al acompañante del enfermo.
- 6) Los de servicios de cuidado de enfermos prestados por personal sanitario, exclusivamente.
- 7) Los producidos a invidentes, minusválidos físicos o psíquicos en el grado de invalidez señalado en el núm. 1.180, que se refieren tanto a personas como a medios para su necesario cuidado y posible vida normal.
- 8) Los desplazamientos y estancias por razón de consultas médicas, tanto en España como en el extranjero, pudiendo afectar al propio enfermo o a su necesario acompañante *sólo uno*.
- 9) Tratamiento en balnearios y estaciones termales, en virtud de prescripción facultativa acreditada mediante certificado médico oficial o equivalente (DGT de 9 de febrero de 1994).

b) Otros (131)

- 1) Los gastos de farmacia
 - a) Siempre que se trate de artículos o medicamentos de uso medicinal cuando pueda justificarse su origen y su abono (AT Bilbao de 22 de marzo de 1986).
 - 2) Los gastos originados por la dislexia (DGT de 19 de junio de 1990).
 - 3) Gastos de lazarillo que acompaña a ciego.
 - 4) Los de un centro de educación especial.
 - 5) Los de honorarios de facultativos, productos farmacológicos y reactivos de control para los diabéticos.



No son deducibles los gastos de dieta alimenticia o régimen especial de comidas (DGT de 6 de noviembre de 1990).

6) Los de adquisición de dispositivos de adaptación de los mandos de un automóvil para uso de inválidos (132).

7) Los gastos de nacimiento de un hijo adoptado, derivados de la hospitalización de la madre natural, que les son repercutidos a los padres adoptivos por el ente que gestionó la adopción (AEAT de 25 de junio de 1993).

8) Los de inseminación artificial y fecundación *in vitro* de la persona imposibilitada para tener descendencia, siempre que exista certificación médica de dicha circunstancia (AEAT de 16 de junio de 1993).

9) Los líquidos necesarios para la conservación y limpieza de lentillas, siempre que figuren acreditadas a través de factura completa (AEAT de 12 de mayo de 1993).

10) Los gastos de podólogo como consecuencia de enfermedades del pie (AEAT de 21 de mayo de 1993).

11) La instalación de una rampa elevadora en el domicilio particular de una persona que tiene la condición legal de minusválida (AEAT de 17 de marzo de 1993).

8. Gastos no deducibles

a) Previstos en el Reglamento del impuesto

El reglamento especifica un supuesto de no deducibilidad, los gastos por cirugía estética, cuando no esté motivada por enfermedad, accidente o exigencias profesionales.

b) Otros (133)

1) Los gastos de *empleados* de hogar o similares, aunque se argumente que se dedican a cuidar el enfermo (DGT de 19 de mayo de 1992).

2) Los importes satisfechos a una entidad dedicada a la prestación de servicios no *sanitarios de asistencia* y cuidado de enfermos, ancianos y personas en general, mediante vigilancia, compañía o ayuda no sanitaria, prestada por personal no sanitario (DGT de 26 de junio de 1992).

3) Los gastos ocasionados por *alimentaciones especiales* (celiacos) (DGT de 26 de julio de 1989), diabético, etc. _pues se estima que suponen la sustitución de una alimentación normal por un régimen especial.

4) Los de *alquiler de casas* en playa o montaña, por prescripción facultativa.

5) Los *cosméticos* y productos de higiene dental _champús, lociones, tratamientos contra la calvicie o alopecia, pasta dentífrica para cariadados, etc. (DGT de 27 de julio de 1989), que no obedecen a enfermedad propiamente dicha.

6) Los gastos por desplazamiento a otra localidad para visitar a la madre enferma (DGT de 8 de julio de 1995).



7) Los de esterilización _vasectomía, ligadura de trompas _ y los de planificación familiar, salvo que fueran consecuencia de prescripción facultativa por razones de enfermedad (AEAT de 4 de noviembre de 1992).

8) Los de estancia en residencia de ancianos, aunque sí sería deducible la parte correspondiente a gastos de enfermedad, accidente o invalidez, siempre que se posea factura en la que se detallen dichos gastos separadamente (AEAT de 25 de junio de 1993).

9) El importe de las pesas y demás material necesario para un tratamiento de rehabilitación, aunque sí sería deducible el importe de los honorarios médicos y gastos ocasionados por el tratamiento en sí, y no a la adquisición del equipo (AET de 18 de junio de 1993).

G) Deduciones por gastos de alquiler de vivienda (134)

Supone una novedad en el impuesto a partir del 1 de enero de 1992. Precisa de justificación documental adecuada, que no ha de adjuntarse a la declaración del impuesto, sino aportarse a requerimiento de la Administración Tributaria.

Es deducible de la cuota el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por alquiler de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que se cumplan ciertas condiciones:

1. La deducción tiene un máximo de 75.000 ptas. anuales _en 1994 o 100.000 en 1995 (135).

2. La base imponible del sujeto pasivo no ha de superar 3.000.000 de pesetas anuales en 1994 o 3.500.000 en 1995. Si la tributación es conjunta, la cifra asciende a 4.500.000 ptas. en 1994 o 5.000.000 en 1995.

3. Las cantidades satisfechas en concepto de alquiler "deben exceder" del 10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo.

Tanto el máximo de deducción en cada ejercicio como los límites de base imponible son anuales. En consecuencia habrá de prorratearlos cuando el período impositivo sea inferior al año natural.

Cuando la Ley se refiere a rendimientos netos no se computan los incrementos de patrimonio ni las imputaciones de bases imponibles positivas de sociedades transparentes, pero sí se computan cuando la norma habla de base imponible.

No se asimila a las cantidades satisfechas por alquiler las residencias de la tercera edad y, por ello, no es aplicable la deducción (DGT de 17 de enero de 1994).

El texto de la ley, sin duda, se queda corto en la intención de favorecer el alquiler de viviendas, pero es más amplio que el proyecto que hablaba de rentas y no de rendimientos para fijar la base. No obstante, compartimos la crítica de CHECA GONZALEZ (136) en el sentido de que, una vez admitida la deducción en cuota por alquiler, no tiene sentido, antes tampoco lo tenía al afectar al principio de capacidad económica, el mantener la renta presunta del 2 por 100 de la vivienda no habitual.



H)Gastos de custodia de niños. LIRP art. 78.3.b)

Igualmente nueva esta deducción, que necesita justificación adecuada, sin necesidad de aportarla, salvo requerimiento. Es deducible de la cuota el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la custodia de los hijos menores de tres años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.La deducción tiene establecido un máximo de 25.000 pesetas anuales.
- 2.Los padres deben trabajar fuera del domicilio familiar.
- 3.El sujeto pasivo no puede tener rendimientos netos superiores a 2.000.000 de pesetas anuales, o 3.000.000 en caso de tributación conjunta.

La Ley se refiere a rendimientos netos, por lo que no se computarán los incrementos de patrimonio ni las imputaciones de bases imponibles de entidades en régimen de transparencia fiscal. Asimismo, tanto el límite de la deducción como los de rendimientos netos son "anuales", por lo que habrá que prorratearlos cuando los períodos impositivos sean inferiores al año natural.

Como sostiene FRANCIS LEFEBVRE (137), aun cuando la norma se concreta para los hijos, entendemos que la deducción alcanza a todos aquellos menores de tres años que, por cualquier motivo, generan derecho al sujeto pasivo o a la deducción familiar, por ejemplo, el niño en situación de acogimiento familiar no remunerado.

Se exige que los padres trabajen fuera del domicilio familiar. Pero no se exige que el gasto de custodia se realice fuera del domicilio, por lo que parece igualmente admisible tanto el pago de la guardería, como el sueldo abonado a persona que custodie a los hijos en el propio domicilio (138).

Si uno de los cónyuges deja de trabajar a mitad de año, existirá derecho a la deducción por los gastos satisfechos por el período en que ambos cónyuges hayan trabajado fuera del domicilio familiar (AEAT de 12 de mayo de 1993).

En tributación individual, la deducción corresponde a ambos cónyuges por mitades si ambos han satisfecho los gastos que la originan (AEAT de 12 de mayo de 1993).

Darían derecho a esta deducción las cantidades satisfechas a una empleada de hogar, siempre que se dedique exclusivamente al cuidado de los niños y exista la correspondiente justificación documental del gasto. Si la empleada realiza además labores de limpieza, sólo cabría deducir cuando fuera posible desglosar la parte del sueldo que corresponde al cuidado de los niños y exclusivamente por dicha parte, siempre que exista la correspondiente justificación documental del gasto (AEAT de 21 de mayo de 1993).

El requisito de que los padres trabajen fuera del hogar familiar implica que ambos deben obtener rentas fuera del mismo. Esto excluye la



preparación de oposiciones, la realización de cursos fuera del ámbito laboral y similares (AEAT de 22 de abril de 1993).

Puede ocurrir que sólo un padre conviva con el hijo o hijos menores de tres años padre o madre viudo, separado legalmente, soltero. En este caso, existirá el derecho a la deducción siempre que el padre o madre que conviva con el hijo trabaje fuera del domicilio familiar y se cumplan los demás requisitos exigidos (AEAT de 3 de mayo de 1994).

No es aplicable la deducción cuando uno de los cónyuges realiza estudios en horario de mañana (DGT de 3 de septiembre de 1993).

La deducción queda igualmente corta para los fines sociales pretendidos, dados los límites establecidos.

1)Deducciones por inversiones personales

1.Finalidad

Se establecen en el artículo 78.4 de la ley 18/1991 una serie de deducciones establecidas como estímulo fiscal, para reconocer determinados esfuerzos inversores del sujeto pasivo. Las denominadas inversiones personales, en contraposición con aquellas otras que procedan por inversiones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

2.Justificación

De forma expresa, la Ley del IRPF, artículo 79.2, establece que la práctica de estas deducciones requiere su adecuada justificación documental. Al margen de la utilidad de una norma que no hace sino reiterar lo que con carácter general dispone la LGT, artículo 114, cabe entender que la oportuna documentación no debe adjuntarse a la declaración anual de IRPF. Basta con mantenerla a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.

3.Supuestos de tributación individual

Cuando los distintos miembros que componen la unidad familiar han optado por la tributación conjunta no es preciso establecer regla alguna de imputación de deducciones, pues la declaración de IRPF es única. El problema surge si se ha optado por la tributación individual.

Las deducciones por inversiones personales se aplican por cada sujeto pasivo, en la proporción que corresponda a su participación en la titularidad de los bienes o derechos en que se efectúe la inversión.

4.Primas de seguros

Es deducible de la cuota del impuesto el 10 por 100 de las primas satisfechas en determinados contratos de seguro, y el mismo porcentaje de



otras cantidades satisfechas con análoga finalidad, pagadas de forma voluntaria.

a) Contratos de seguro

"Es deducible el 10 por 100 de las primas por contratos de seguro que amparen los riesgos de vida, muerte o invalidez, conjunta o separadamente, celebradas con entidades autorizadas legalmente para operar en España. " Artículo 78.4.a).

La deducción es aplicable por contratos individuales o colectivos en cuanto a la parte proporcional de las primas correspondientes.

0 Determinadas modalidades de seguro se excluyen de la deducción, desde el año 1992, los contratos de seguro de *capital diferido o mixto*, cualquiera que sea su duración; desde el año 1993, además de los anteriores, los seguros de vida entera y los de rentas diferidas.

El *beneficiario* de las pólizas debe ser el propio sujeto pasivo o su cónyuge, ascendientes o descendientes.

El *contratante o tomador* del seguro "*quien satisface* la prima " ha de ser en principio el propio sujeto pasivo que se aplica la deducción.

En caso de tributación individual si el matrimonio está en régimen de separación de bienes, la *deducción* ha de practicarse en la declaración del cónyuge que satisface la prima. Si está en régimen de gananciales, se deduce por mitad en cada declaración.

1) Clasificación de los contratos de seguro sobre la vida.

a) Seguros para caso de vida.

En ellos el asegurador se obliga a pagar, a cambio de una prima, una suma en una fecha determinada si el asegurado está vivo todavía.

Modalidades básicas de estos seguros son:

I) Seguro de capital diferido.

Cuya presentación consiste en el pago de un capital-seguro de renta en caso de vida, en los que la prestación del asegurador consiste en el pago de una renta temporal o vitalicia, en lugar de un capital. A su vez la renta puede ser inmediata o diferida.

b) Seguros para casos de muerte.

Son aquellos en los que el asegurador se obliga, a cambio de la prima, a pagar una cierta suma a la muerte del asegurado. A esta categoría pertenecen:

I) El seguro de vida entera, en el cual el asegurador se obliga a pagar un capital a la muerte del asegurado, cualquiera que sea el momento en que ésta suceda.

II) Seguro temporal.



En los que el pago de la prestación sólo ocurre si el asegurado fallece dentro de un período determinado.

2) Seguros mixtos.

Son los que combinan, en un solo contrato, un seguro para caso de muerte y otro para caso de vida. Sus modalidades básicas son:

a) El seguro mixto ordinario.

En ellos al asegurador se obliga a pagar una suma determinada, bien a la muerte del asegurado, si éste fallece dentro de cierto período, bien si sobrevive al mismo, en el momento en que tal supervivencia se produzca.

b) El seguro a término fijo.

El asegurador se obliga a pagar, en fecha fija, una suma determinada, bien al asegurado, si vive, bien a un tercero, caso contrario.

Desde 1992 inclusive se excluyen de la deducción los seguros de capital diferido y mixto. Por ejemplo, no puede practicarse la deducción cuando existe una prestación para caso de muerte y otra para supervivencia (DGT de 26 de junio de 1992), cuando es temporal para caso de muerte con reembolso si el asegurado vive al término del contrato (DGT de 3 de julio de 1992), o cuando es un seguro de supervivencia y a opción del asegurado, puede complementarse con una prestación de fallecimiento que alcance, como mínimo, el 15 por 100 de la prestación de supervivencia (DGT de 29 de julio de 1992).

Hasta el 31 de diciembre de 1991 sólo se exceptuaban aquellos cuya duración fuera inferior a diez años. Para estas modalidades de seguros contratadas hasta la fecha señalada, por las que los sujetos pasivos se dedujeron cantidades en virtud de la anterior normativa del impuesto, se mantiene la obligación de cumplir el requisito de duración igual o superior a diez años, so pena de perder el derecho a las deducciones practicadas (DGT de 21 de abril de 1994). No pudiéndose, por tanto, trasladar o cambiar el saldo acumulado a otro tipo de producto alternativo (DGT de 26 de marzo de 1992).

Es frecuente el caso en que una empresa contrata un seguro para sus trabajadores normalmente colectivo, pero que también puede ser individual para algún determinado trabajador. Por ejemplo, seguro colectivo temporal anual renovable que cubre las contingencias de muerte e invalidez, en el que la empresa paga las primas y descuenta una parte de la nómina del trabajador. Este seguro constituye un sistema alternativo a planes de pensiones y da derecho a deducción en cuota (DGT de 6 de noviembre de 1992).

No dan derecho a deducción de la cuota los seguros que amparan otros tipos de riesgos o eventos _seguros de entierro, riesgos del hogar, automóvil, etc.

Aunque con naturaleza distinta a la de los seguros, interesa resaltar la desaparición a partir de 1992 de la deducción de la cuota por las aportaciones a planes de pensiones vigente en la anterior normativa del impuesto. La razón debe buscarse en la posibilidad de deducir de la



base imponible regular, a partir de ese período impositivo, las aportaciones y contribuciones empresariales a estos planes, con la limitación de 750.000 ptas.

Los seguros de accidentes que cubran los riesgos de muerte o invalidez dan derecho a esta deducción de la cuota, siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos por ella (AEAT de 4 de junio de 1993).

b) Montepíos y mutualidades

Es deducible el 10 por 100 de las cantidades abonadas con carácter voluntario a montepíos laborales y mutualidades, cuando amparen entre otros, el riesgo de muerte o invalidez, y no puedan deducirse a efectos de determinación de la base imponible o liquidable, bien porque no reúnan los requisitos para la reducción o porque excedan de los límites establecidos.

Cuando las cuotas pagadas o la afiliación a estas entidades son *obligatorias* intervienen en el cálculo de la base liquidable del impuesto, deduciéndose de la base imponible del mismo _excepto las que se consideran gasto deducible de los rendimientos de trabajo personal o de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

Las cuotas pagadas a la Mutualidad General de la Abogacía por un abogado no ejerciente no pueden deducirse de la base imponible, pero si ser objeto de deducción en la cuota 10 por 100, ya que amparan, entre otros, los riesgos de muerte e invalidez. Y ello por considerar que al ser un abogado que no ejerce su profesión, tales cuotas tienen carácter voluntario, aunque la Mutualidad sea obligatoria una vez que se haya colegiado (AEAT de 6 de junio de 1994).

La deducción de la cuota por primas de seguros o cuotas de montepíos y mutualidades tiene unos límites conjuntos con las demás deducciones por inversiones.

v. DEDUCCIÓN POR VIVIENDA HABITUAL

A) Regulación legal

Dispone el artículo 78.4. b) de la LIRPF que es deducible de la cuota del IRPF "el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo "

Nos encontramos con una de las deducciones más importantes por su frecuente aplicación. En la anterior regulación del impuesto se decía "de cualquiera de los miembros de la unidad familiar " Aun cuando es evidente que el impuesto trata de gravar únicamente las rentas obtenidas durante el ejercicio, la ley nada dice, sino que habla de cantidades "*satisfechas durante el ejercicio*"; es más, en ocasiones _supuesto de reinversión _ son cantidades obtenidas de un incremento de patrimonio imputable a otros años, y desde luego, al existir dos años para reinvertir, pueden no ser del ejercicio (139).



B) *El presupuesto de hecho*

Viene dado por alguno de las siguientes situaciones:

1. *Adquisición de vivienda*

a) *Formas de adquisición de la propiedad*

El artículo 609 del Código Civil dispone que la propiedad se adquiere por:

- _ Ley.
- _ Ocupación.
- _ Donación.
- _ Sucesión testada e intestada.
- _ Prescripción.
- _ Y como consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. A estas formas hay que añadir la accesión (artículo 353 del Código Civil).

Dentro de las formas contractuales, la más usual es la compraventa, seguida de la tradición; sin embargo, existen otros medios, constitución de una renta vitalicia [artículo 1.802 CC (140)], la permuta [artículo 1.538 CC (141)], donación condicional [artículo 619 CC (142)], o a través de la constitución de un censo reservativo [(artículo 1.607 del Código Civil (143)]. También cabe la deducción en los negocios sucesorios, como sucesiones a título de heredero o legatario condicional [artículo 790 CC (144)].

En todo caso, las formas de adquisición de la propiedad no son cerradas, así la AT de Sevilla, en Sentencia de 11 de febrero de 1986, consideró válida la fórmula de constituir una sociedad mercantil para la promoción de una vivienda y, finalizada ésta, se disuelve, adjudicándose a cada comunero un piso.

Sin embargo, se ha rechazado que proceda la deducción en la adquisición de un piso a través de la compra de las acciones de la sociedad anónima titular, en base a lo dispuesto en el artículo 24.1 de la LGT y a que el comprador lo es de bienes muebles que no dan derecho a la deducción (DGT de 16 de mayo de 1990).

b) *A título oneroso*

En consecuencia, la propiedad se puede adquirir, *inter vivos* o *mortis causa*, pero siempre a título oneroso, al menos parcialmente, ya que la ley exige para la deducción que exista una contraprestación, "*cantidades satisfechas por la adquisición* "

No obstante, si se adquieren a título *gratuito*, donación no condicional, herencia, legado, es aplicable la deducción por los gastos y el impuesto de sucesiones y donaciones (DGT de 11 de diciembre de 1993).



c) Propiedad desmembrada

1) En sus facultades

Se plantean problemas interpretativos en los casos de desmembración de las facultades de la propiedad, como ocurre en los casos derechos de usufructo o de habitación, que impide la residencia y, por ello, considerar la vivienda como habitual.

En este caso, la cantidad abonada a usufructuarios y habitacionistas para que renuncien a su derecho puede ser considerada como cantidad satisfecha para la adquisición, ya que se está reintegrando el derecho de propiedad en todas sus facultades, necesarias para la existencia de vivienda habitual. Y lo mismo podría decirse de las cantidades satisfechas a los arrendatarios con motivo de la extinción de sus contratos de arrendamiento.

2) Pluripropiedad, o copropiedad

Igualmente, cuando existen supuestos de multipropiedad, sería adquisición de propiedad la de las cuotas de otros copropietarios.

d) Se entiende adquisición en "pleno dominio "

Adquirido por cualquiera de las formas previstas en la legislación civil. En este sentido, la resolución de la Dirección General de los Tributos de 22 de diciembre de 1992 niega la deducción a los usufructuarios por las inversiones que realizaran en los inmuebles. Por el mismo motivo se podría extender a los demás ocupantes, habitacionistas, arrendatarios, etc.

e) Al contado o a plazos

En principio, es indiferente. Sin embargo, si se adquiere al contado, normalmente el importe invertido será superior al 30 por 100 de la base liquidable del ejercicio y no podrá deducirse la totalidad de la inversión.

Si se adquiere al contado, pero obteniendo un crédito, hipotecario o no (145), en moneda nacional o en divisas (DGT de 12 de marzo de 1993), se considera realizada la inversión y se practicará la deducción en la medida y tiempo en que se amortice el principal.

f) Con crédito de una entidad financiera o de un particular

Da igual que el dinero se obtenga de una entidad financiera o de un particular (familiar o no), sin perjuicio de que se presumirá en este caso que se retribuirá al tipo del interés legal y tendrá para el prestamista la consideración de rendimiento de capital mobiliario (DGT de 19 de noviembre de 1992).



g) Cancelación de préstamo hipotecario o no, y sustitución por otro

Es posible la sustitución de un préstamo, mediante su cancelación por otro que no exceda en su importe del anterior, en este caso sigue existiendo el derecho a deducir (DGT de 2 de julio de 1992), incluso por los gastos originados por la cancelación.

h) Forma de acreditar el préstamo

La forma de acreditar la existencia del préstamo, su finalidad, amortización y devolución se puede hacer por cualquier medio de prueba admitido en derecho, aunque, como sostiene la DGT en resolución de 2 de julio de 1992, los Tribunales otorgan normalmente prevalencia a los documentos públicos sobre los privados.

i) Las cantidades entregadas a una cooperativa, o promotor de viviendas, etc.

Son susceptibles de deducción.

j) Subrogación en préstamo hipotecario suscrito por tercero para el pago de vivienda habitual

En el caso de compra de vivienda con subrogación del préstamo hipotecario por el comprador, éste podrá deducir las cantidades que destine a su amortización. Para acreditar esta subrogación puede utilizar todos los medios de prueba útiles en derecho, incluso la inscripción registral respecto a la afectación del préstamo.

La DGT (2 de diciembre de 1992) sostiene que si por cualquier causa los recibos de la hipoteca emitidos no son girados a nombre del comprador que se ha subrogado en ella, sino del vendedor, es conveniente que se disponga de la acreditación bancaria suficiente que permite, en caso de comprobación administrativa, la justificación sin lugar a dudas de que el préstamo ha sido dedicado a la financiación de la vivienda.

2. Construcción de viviendas

La ley no considera, como supuesto de deducción, a la construcción de una vivienda. Sin embargo, el Reglamento, con buen criterio equipara la construcción a la adquisición. Artículo 35.1 (146) del IRPF, que exige que el sujeto pasivo satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de la obra, o entregue cantidades a cuenta al promotor, siempre que las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión ampliable en determinadas circunstancias. Si transcurre el plazo, se pierde el derecho a las deducciones practicadas. No existe, sin embargo, plazo de comienzo de las obras (DGT de 20 de mayo de 1992).

Ahora bien, el *dies a quo* de los cuatro años comienza desde el día en que se hace la primera inversión, pese a que se hubiera adquirido el solar o terreno con mucha anterioridad (DGT de 11 de mayo de 1993).



Sin embargo, como el plazo se establece por la Ley de 1991, y empieza a regir el 1 de enero de 1992, hay que entender que si se trata de construcciones anteriores, se inicia ese día (Resoluciones de la Agencia Tributaria de 12 y 13 de mayo de 1993).

3. Ampliación

a) Concepto y requisitos

El artículo 35.1 del Reglamento igualmente asimila a la adquisición de una vivienda el de la *ampliación* de la misma, definida como "aquellos casos en que mediante cerramiento de superficie descubierta, o por cualquier otro medio, se aumente de superficie habitable de forma permanente y durante todas las épocas del año "

Dentro de este supuesto de ampliación cabe indudablemente el de la adquisición de inmuebles *colindantes* siempre que se dedique el resultado de la unificación en su totalidad a la vivienda habitual. Se admite la deducción de los gastos producidos en las dos viviendas como consecuencia de la unión, salvo los intereses (DGT de 28 de julio de 1992).

Sin embargo, en este sentido, la Agencia Tributaria parece exigir la *unidad registral* de la finca. Este es un requisito hipotecario, que dará lugar a las presunciones derivadas de la inscripción, pero que admite la prueba en contrario a estos efectos y si se demuestra efectivamente que se habita, entiendo que ha de prevalecer la realidad física sobre la registral.

El artículo 13.1.22 del Reglamento del IVA define la rehabilitación como "las actuaciones destinadas a la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubierta y otras análogas " (en el mismo sentido, el artículo 57.3 de este Reglamento). En consecuencia, es posible que existan actuaciones de rehabilitación, a la luz del reglamento del IVA que no tengan ese carácter para el IRPF, y en consecuencia no generen derecho a la deducción (en el IVA se distingue la rehabilitación de la simple reparación en función de que el coste de las operaciones realizadas exceda del 25 por 100 de la base imponible fijada para la entrega del edificio que se va a someter a la rehabilitación).

b) Anexos

El Reglamento admite como contenido de la deducción la adquisición de *garajes, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas* y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, si se adquieren de forma unitaria con la vivienda, formando parte de un todo indivisible.

La Agencia Tributaria exige que éstos constituyan una misma *finca registral* (por ejemplo, vivienda unifamiliar). Pero si estos elementos anexos forman partes de fincas independientes se considerarán como adquisiciones independientes, aun adquiridos en el mismo acto y no darían lugar a la deducción (Resolución de 24 de mayo de 1995).



Se desprende de esta doctrina, a mi juicio, que siempre podría adquirirse un garaje de la vivienda, y desgravarse, aunque no coincidiera en el tiempo la adquisición de ambos. ¿Cuántos? En principio debería ser el que correspondería a cada vivienda conforme a los estatutos o en el momento de la adquisición originaria. En todo caso, no existe ninguna razón para limitar la adquisición de garaje como deducible, en el caso de que se trate de una finca cercana a la propia, si en ésta no existen, lo que ocurre en la generalidad de las fincas antiguas, de donde podría llegarse jurisprudencialmente a la construcción de la figura del garaje habitual, como anexo a la de la finca habitual y en consecuencia permitir su desgravación.

4. Rehabilitación

a) Requisitos

Para que la rehabilitación dé lugar a la deducción debe ser calificada como actuación protegible en materia de rehabilitación, por parte de la Administración Pública competente, a tenor de lo dispuesto en el Real Decreto 1932/1991, artículos 37 y 38, y Real Decreto 726/1993, artículos 9 y siguientes, o normas de ámbito estatal que los sustituyan.

Consisten fundamentalmente en los siguientes:

- _ Que tengan una antigüedad superior a diez años.
- _ Que no tengan restricciones que limiten el uso previsto ni encontrarse fuera de ordenación urbanística (la calificación del estado ruinoso no afectará a la solicitud de los beneficios que otorga el mencionado Real Decreto).
- _ Que las actuaciones excluyan la demolición o el vaciado interior del edificio.
- _ Que la superficie útil del edificio destinado a vivienda suponga como mínimo un 70 por 100, de acuerdo a criterios de medición de la normativa de viviendas de protección oficial, y, en cualquier caso, excluyendo los espacios bajo rasante y los destinados a usos no residenciales en la planta baja.

Si se obtiene una *subvención* para la rehabilitación de la vivienda habitual, su importe forma parte de la deducción (147).

No procede la deducción si la rehabilitación se realiza por el arrendatario (DGT de 5 de julio de 1993).

b) Obras de conservación y reparación

No tienen la consideración de adquisición las cantidades destinadas a la conservación y reparación, entendiéndose como gastos de esta clase los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes (pintura, revoco, arreglos de calefacción, ascensor, fontanería, mobiliario, puertas de seguridad, instalación de contraventanas, adquisición de garajes, jardines, piscinas y similares), y los de



sustitución de elementos cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que aquéllos estén integrados (arreglo de calefacción, ascensor, bajantes, fontanería y similares).

c) Mejora

Tampoco las mejoras (mobiliarios, puertas de seguridad, etc.), aunque éstas sí formaran parte del valor de adquisición de la vivienda habitual a la hora de determinar el incremento de patrimonio en el momento de la transmisión.

5. Constitución de cuentas-viviendas. Artículo 78.4.b), párrafo 4 de la ley y 33 del Reglamento

a) Concepto

Define la cuenta-vivienda GARCIA MAGARIÑOS (148) como "un producto (cuenta bancaria) financiero-fiscal que permite anticipar y periodificar la inversión en la vivienda habitual y que es en virtud del futuro destino de los fondos en ella depositados, por lo que se concede el tratamiento fiscal favorable, que consiste en considerar que se ha producido un hecho generador de una deducción: la adquisición de una vivienda (149).

Se definen por el artículo 33.1 del Reglamento como "cantidades depositadas en entidades de crédito, en cuentas separadas o cualquier otro tipo de imposición "

Sin embargo, el contribuyente no ha de utilizar necesariamente el producto comercial "cuenta-vivienda " que le ofrece el banco, sino cualquier otra que le proporcione mayor rendimiento, como las vinculadas al tesoro.

b) Requisitos

1) Sólo se puede abrir una cuenta por cada sujeto pasivo (artículo 33.3 del Reglamento). Separada de cualquier otra imposición.

2) La entidad bancaria, la sucursal y el número de cuenta han de estar perfectamente identificados para que exista derecho a la deducción (33.4 Rglto.).

3) Las cantidades depositadas tienen que tener por destino la adquisición o rehabilitación de una vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual (33.1 del Rglto.).

4) El período para efectuar la inversión de las cantidades depositadas es de cuatro años desde la apertura de la cuenta (artículo 33.2 del Rglto.).

c) Ampliación del plazo. Artículo 35 RIRPF (149)

Según dispone el artículo 33.5 RIRPF:



"Cuando se pierda el derecho a las deducciones practicadas, el contribuyente vendrá obligado a sumar la cuota del Impuesto devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 58.b) de la Ley General Tributaria " (DGT de 17 de noviembre de 1992; 26 de abril de 1984).

No obstante, con efecto retroactivo desde el 1 de enero de 1993, el plazo de cuatro años se puede ampliar en los siguientes casos:

1) *Quiebra o suspensión de pagos* del promotor.

En todo caso, judicialmente declaradas. En este caso, si el promotor no finaliza las obras de construcción o no puede entregar las viviendas ya acabadas dentro del plazo de cuatro años, éste queda ampliado *automáticamente* por otros cuatro años. En estos casos el plazo de ocupación de la vivienda, de doce meses, se empieza a contar a partir de la entrega de la vivienda.

Para que proceda la ampliación del plazo, es necesario que el sujeto pasivo presente la declaración del IRPF del período impositivo en que se incumpla el plazo inicial, adjuntando los justificantes de las inversiones realizadas y cualquier documento que acredite la situación concursal del promotor.

Si la quiebra o suspensión de pagos no se declara judicialmente por retrasos judiciales, no puede perjudicar al contribuyente esta circunstancia, por lo que bastará con que se hayan solicitado dentro de dicho plazo, para que no exista la obligación de solicitar la regularización, y sí sólo después de denegadas aquéllas.

2) *Paralización de obras*

Si se produce este caso, por circunstancias excepcionales ajenas al sujeto pasivo y no pueden finalizar las obras en el plazo máximo de cuatro años, se puede solicitar la ampliación dentro de aquel plazo, mediante solicitud a la Agencia tributaria de su domicilio habitual, dentro de los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo. En ella han de constar debidamente justificados los motivos del incumplimiento del plazo y la ampliación que se solicita, no superior a otros cuatro años. En el caso de concederse la ampliación, igual o inferior a la solicitada, comienza el plazo desde el día siguiente al incumplimiento del plazo.

Si la Administración no contesta en el plazo de tres meses, se entiende denegada la solicitud y, en consecuencia, el contribuyente ha de regularizar la cuota devengada del IRPF en el período en que se incumple el plazo.

3) *Efectos de la regularización*

a) *No tiene el carácter de ingreso fuera de plazo*

En consecuencia, no tiene aplicación el recargo único previsto en el artículo 61.2 de la LGT.

Con anterioridad a la modificación del artículo 35 del RIRPF, la regularización exigía la presentación de sendas declaraciones complementarias por cada año en que se había disfrutado de la deducción, fórmula más lógica y justa. Sin embargo, el Reglamento, por motivos de economía técnica, establece ahora que el deudor regularice en un solo



ejercicio, el del período del incumplimiento, con lo que el efecto, dado el tipo progresivo del impuesto, será distinto, a veces perjudicial, a veces beneficioso, para el contribuyente, dependiendo de la base imponible existente en el período del incumplimiento y aquellos en que aplicó la deducción.

b) Régimen transitorio

El RD 1100/1994 establece un régimen transitorio para los incumplimientos ocurridos antes del 29 de mayo de 1994.

I) Incumplimientos ocurridos en 1993.

De conformidad con la normativa anterior, debería haber solicitado la ampliación en 1993. Ahora la normativa le permitía solicitar la ampliación hasta el 28 de junio de 1994, y de obtenerla le permitía o solicitar la devolución de ingresos o indebidos o impugnar la autoliquidación, según procediera.

II) Incumplimientos ocurridos entre el 1 de enero de 1994 y el 29 de mayo de 1994.

La solicitud de ampliación se podía hacer hasta el 28 de junio de 1994, debiéndose hacer constar en la declaración de 1994, a presentar en 1995.

c) Ambito de la regularización

Afecta exclusivamente a la ampliación del plazo para finalizar o entregar la vivienda, pero no para materializar el saldo de una cuenta vivienda de adquisición.

C) Sujeto pasivo con derecho a la deducción

1. Sujetos pasivos por obligación personal

Como es sabido, el sujeto pasivo del IRPF puede serlo por obligación personal, en el caso de residir habitualmente en España, o por obligación real. Pues bien, al tratarse de una deducción por vivienda habitual, base de la residencia habitual, parece lógico que no se aplique sino a quienes están obligados personalmente, esto es, a quien sea, o vaya a ser residente. Artículos 11 y 12 de la LIRPF.

Por eso, el artículo 20 de la Ley, al regular las deducciones en el régimen de tributación por obligación real, con o sin establecimiento permanente, no recoge esta deducción.

2. Tributación individual o conjunta

a) Declaración conjunta

Para determinar la procedencia de la deducción ha de estarse a la titularidad jurídica de los bienes. La regulación legal parece estar pensando en la declaración individual, pero es evidente que en la declaración conjunta podrá igualmente efectuarse, y en el caso de existir



distintas rentas de los sujetos de la unidad familiar se acumulan, y en consecuencia el límite del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo se eleva.

b)Declaración separada

1)Uniones de hecho

En el caso de declaración separada, es posible que la vivienda sea de los dos cónyuges. Si no existe unión de derecho (pareja unida de hecho, sin vínculo matrimonial), no puede aplicarse la deducción por los dos integrantes de la pareja, si la titularidad de la vivienda no es compartida. La posterior celebración de matrimonio en régimen de gananciales no alteraría, por sí misma, la titularidad patrimonial sobre el bien inmueble (artículo 1.346.1ªCC) _Resolución de la DGT de 2 de diciembre de 1992 _, sin perjuicio de lo dispuesto por las normas civiles reguladoras de dicho régimen (Resolución de la DGT de 5 de julio de 1993).

2)Vivienda habitual como bien ganancial

Se plantea la cuestión de que en el caso de que se opte por la declaración individual, si la renta es de trabajo personal, se entiende adquirida por el titular de la relación laboral, pero si el régimen fuera de gananciales, el 50 por 100 de la misma correspondería al cónyuge que, en opinión de GARCIA MAGARIÑOS (150), no obtuviera rentas, por lo que teóricamente sólo podría deducirse por el que las obtiene el 50 por 100, mientras que si el otro no obtiene rendimientos no podría aplicar la deducción, y en todo caso siempre tendría el límite del 30 por 100 de la base liquidable.

Sin embargo, entiendo que a estos efectos no ha de atenderse a la cuota de titularidad de la vivienda, sino a la realidad de la obtención e imputación de renta, por lo que si el que las obtiene las dedica a la adquisición de vivienda habitual, se producirá el derecho a la deducción, con el único límite del 30 por 100 de la base imponible.

3)Posibilidad de varias viviendas habituales en una misma unidad familiar

a)Hijo menor de edad.

En el caso de que un hijo menor de edad adquiera una vivienda habitual supondría que viviría con independencia de los padres y por lo tanto no formaría parte de la unidad familiar.

b)Cónyuges.

El Código Civil parte de la presunción de la vida en común, pero puede demostrarse lo contrario, en cuyo caso sería posible que cada uno tuviera una vivienda habitual.

En la tributación individual, cada cónyuge debe practicar la deducción por la vivienda en que resida y en función de las cantidades



que invierta en la misma. Si en este caso, el cónyuge hace la inversión con dinero ganancial, sólo tendrá derecho al 50 por 100 del total invertido (AEAT de 19 de abril de 1994).

c) Viviendas adquiridas para otros miembros de la unidad familiar.

No se puede deducir la adquisición de vivienda adquirida como vivienda habitual de otro miembro de la unidad familiar que no tenga la cualidad de receptor de rentas (por ejemplo, adquisición de vivienda en otra localidad donde estudian los hijos).

d) Viviendas adquiridas por varias personas que no integran una unidad familiar.

Dan lugar a la deducción para aquellas para las que la vivienda tenga carácter de habitual.

e) Renta vitalicia.

En los contratos de renta vitalicia, normalmente realizados con entidades mercantiles, si se celebra entre particulares, el obligado al pago de la pensión puede deducirla si ocupa la vivienda en el plazo de doce meses previsto en el artículo 34 del Reglamento.

f) Supuestos de multipropiedad.

En estos casos en que se adquiere una vivienda, pero condicionando su ocupación temporal, normalmente se adquiere el derecho a ocupar una vivienda durante un tiempo determinado, semanas, no se produce residencia habitual y no ha lugar a la deducción.

g) Usufructuarios y arrendatarios.

No tienen derecho a la aplicación de la deducción por las cantidades que por cualquier concepto satisfagan por la vivienda, salvo que lo hagan para adquirir la propiedad.

Sin embargo, en el caso de las ampliaciones y rehabilitaciones, el artículo 479 CC dispone que "el usufructuario tendrá derecho a disfrutar del aumento que reciba por acción la cosa usufructuada..." y el artículo 487 CC dispone que "podrá hacer en los bienes objeto de usufructo las mejoras útiles o de recreo que tuviere por conveniente siempre que no altere su forma o sustancia (la de los bienes objeto del usufructo), pero no tendrá derecho a indemnización "

Dentro de las mejoras útiles se incardinan las ampliaciones de la vivienda, dado su carácter permanente, y dado que el arrendatario y usufructuario no tienen derecho a retirarla, en principio pudiera pensarse que tienen derecho a la deducción.

Esta posibilidad fue rechazada, con la vigencia del Reglamento anterior por la DGT, analizando el artículo 125, que disponía que la rehabilitación la debe realizar el propietario. Actualmente, nada se dice, pese a lo cual es requisito imprescindible para que haya lugar a la deducción que haya incremento de patrimonio, circunstancia que no se produce en el inquilino o usufructuario.

D) Concepto de vivienda habitual. Artículos 34 y 35 del RIRPF

1. Concepto de vivienda



Se entiende por vivienda toda edificación susceptible, en condiciones normales, de ser habitada por personas.

La Ley en el artículo 78.4.b) define la residencia habitual diciendo que es "la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años " El artículo 34 del Reglamento define la vivienda habitual como la edificación que constituya la residencia del sujeto pasivo.

El artículo 7 del Reglamento del IVA define las edificaciones como "construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente... " "En particular tendrán la consideración de edificaciones las construcciones: 1. ° Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda.... "

En consecuencia, actualmente es necesario que se trate de un inmueble. Con la vigencia de la Ley 44/1978, se admitía la deducción por la adquisición de un vehículo remolque o caravana, que constituyera la vivienda habitual del contribuyente, pese a su carácter itinerante (Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de abril de 1985). No se admitía, sin embargo, como vivienda la adquisición de un barco, aunque tuviera este destino (DGT de 12 de marzo de 1991). Con la ley de 1991 ya no se admite como vivienda la compra de caravana, aunque se sitúe en propiedad del recurrente para constituir su vivienda oficial (Resolución de la Agencia Estatal Tributaria de 14 de julio de 1994).

En cuanto a los anexos, ya hemos dicho que se consideran como parte de la misma cuando se produce la adquisición coetánea. En este sentido se dispone también por el Reglamento del IVA, cuando el artículo 13.1.22 se refiere a la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluye los terrenos en que se hallan enclavadas y efectuado obras de urbanización accesorias (151). Por su parte, el artículo 51.1.17 y hasta el límite de la superficie antes señalado somete al tipo reducido la transmisión de "viviendas, incluidos los garajes y anexos... que se transmitan conjuntamente "

En cuanto a la superficie, el artículo 35.1 del Reglamento parece partir de la idea de que los gastos de construcción son distintos de los del solar. La doctrina entendía que habría que incluir los gastos de la parte proporcional del solar utilizada para la vivienda. Sin embargo, al admitirse ahora la inclusión del valor de los anexos, si se adquieren conjuntamente, no tiene sentido no incluir los del solar en que se construye la vivienda, pues se discriminaría a quien construye por sí mismo respecto a quien compra a promotor distinto.

a) Habitualidad

La ley define la habitualidad de forma objetiva, atendiendo a la permanencia de "tres años, salvo que concurran circunstancias que exijan dicho cambio de vivienda "

Sin embargo, éste no es realmente el concepto de la Ley que de alguna forma vincula la habitualidad, de un lado, a la residencia



habitual, por lo que no existirá cuando se tiene en otro domicilio, esto es, hecho físico, y de otro lado el ánimo de tenerla como tal. De entender que la Ley exige tres años de residencia habitual, no podría deducirse hasta que transcurrieran estos tres años. Sin embargo, el párrafo segundo del artículo 34 del Reglamento dispone que se entenderá que la vivienda no es habitual si no se habita en el plazo de doce meses desde la compra o la construcción.

Lo que sí es cierto es que las deducciones están sometidas a la condición resolutoria de que el interesado ha de permanecer al menos tres años residiendo en la vivienda, so pena de que deba devolver las cantidades deducidas.

¿Y cuándo se producen esas circunstancias que exijan un cambio de residencia? Nos encontramos con un concepto jurídico indeterminado que los Tribunales habrán de llenar. Desde luego, no se exige que el cambio de residencia signifique necesariamente el cambio de población, pudiendo serlo dentro de la misma.

Los supuestos son numerosos, traslado a otra localidad por motivos de enfermedad (DGT, Resolución de 19 de mayo de 1992), traslados de lugar de trabajo de un municipio a otro, separación conyugal judicial, aumento de familia, etc. Ciertamente, de producirse el traslado efectivo será muy difícil que la Administración pueda probar que existe fraude en la percepción de la deducción. Admitido el derecho de todo ciudadano a fijar su domicilio en cualquier parte del territorio español, artículo 19 CE, al denegarla la Administración tributaria, deberá motivarse el acto administrativo y la carga de la prueba recaerá sobre ésta, ya que se trata de demostrar un hecho optativo a otro admitido con anterioridad por la misma.

En el caso de que el interesado abandone la vivienda habitual, se plantea la duda de si puede seguir deduciendo él los pagos futuros a la misma. A mi juicio, sí, salvo que adquiera otra vivienda habitual, incompatible con el disfrute de la anterior, y siempre que no dedique la vivienda anterior a otra utilidad distinta. En efecto, consolidada la vivienda como habitual por el hecho de residir durante más de tres años, o existir circunstancias subjetivas que justifiquen un plazo menor, la permanencia o residencia temporal en otra población, por ejemplo, no priva de fundamento a la exención de la que era y será posiblemente en el futuro la única residencia habitual del sujeto pasivo. Esta era la tesis mantenida por la DGT en la resolución de 24 de octubre de 1985. Sin embargo, posteriormente ha cambiado de criterio, considerando que no podía producirse la deducción, si como consecuencia del traslado no existe residencia habitual (Resolución de 12 de mayo de 1990), sin perjuicio de la posibilidad de reanudarse las deducciones una vez haya vuelto a residir el sujeto pasivo en la residencia habitual, Resolución de la Agencia Tributaria de 23 de junio de 1993).

Si deja de ser residencia habitual durante más de tres años, se pierden las deducciones practicadas, debiendo imputarse su importe al ejercicio en que se haya interrumpido el citado plazo, más los intereses de demora correspondientes.

b) Lugar de la vivienda



La Ley y el Reglamento no dicen nada acerca del lugar de la vivienda, aunque el concepto de residencia que exige la permanencia por más de 183 días en el territorio nacional (artículo 12 de la Ley) parece exigir que la vivienda esté situada en el territorio nacional. Y el propio artículo 20 no considera la deducción para los sujetos pasivos de obligación real.

Por la DGT se ha considerado, sin embargo, que las personas que desempeñan su trabajo en el extranjero, aunque sujetos por obligación personal (diplomáticos, funcionarios en organismos internacionales), tienen derecho a la deducción por adquisición en el extranjero de una vivienda basándose en el tipo de sujeción al impuesto y que la ley no distinga (DGT de 8 de mayo de 1990).

Para GARCIA MARIÑOS (152), en el supuesto de pagos anticipados a constructores o en el de imposiciones en cuenta-vivienda efectuado, nada impide que, siendo sujetos pasivos por obligación personal, la vivienda esté en el extranjero (ejecutivos de multinacionales destinados en España que disfrutan de vivienda por razón de su cargo y están adquiriendo una vivienda en su país de origen), aunque en este caso tendrán derecho a la deducción en tanto sigan sujetos por obligación personal, ya que se trata de supuestos asimilados a la adquisición y ésta exige la residencia en territorio nacional.

c) Base de la deducción

1) Importe computable como inversión

A tenor de lo dispuesto en el artículo 79.4.b) de la ley, la base de la deducción "estará constituida por las cantidades satisfechas incluidos los gastos originados excepto los intereses " La deducción de éstos se producirá vía rendimiento de capital inmobiliario hasta un límite de 800.000 pesetas [artículo 35 b) de la Ley].

En consecuencia, aquí se comprenden los siguientes conceptos:

a) El precio.

El satisfecho al vendedor, en los casos de construcción (propietario-promotor) o ampliación de las cantidades satisfechas a las personas o entidades encargadas de realizar las obras, y en el caso de cuentas viviendas, las cantidades impuestas en las mismas.

b) Los impuestos.

Que graven la operación como el impuesto sobre el valor añadido, el de transmisiones patrimoniales y el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos.

c) Gastos complementarios.

Como gastos de notaría, registro, licencias municipales, honorarios de arquitectos y aparejadores, etc., siempre que sean a cargo del adquirente (153).

d) Precio del solar.

e) Comisiones y gastos.



Satisfechos como consecuencia de la amortización anticipada de un préstamo hipotecario aplicable a la adquisición de una vivienda habitual, o del cambio de dicho préstamo por otro, no son deducibles para la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario derivados de la vivienda habitual (sí de los derivados de los inmuebles arrendados), al ser un gasto de financiación distinto de los intereses. No obstante, integrarían la base de la deducción por adquisición de vivienda habitual, al ser un gasto inherente a la adquisición distinto de los intereses (Agencia Tributaria de 5 de mayo de 1994).

f) *Gastos ocasionados por un pleito judicial.*

Los gastos ocasionados por un pleito judicial relacionado directa y exclusivamente con la adquisición de la vivienda habitual forman parte de la base de la deducción (Agencia Tributaria, resolución de 31 de mayo de 1993).

2) Utilización simultánea de la vivienda para otros usos

Si se utiliza la vivienda como vivienda habitual y centro de actividad profesional o empresarial, habrá de estarse al porcentaje utilizado como vivienda habitual (154). El resto podría acogerse a la deducción empresarial en el Impuesto de sociedades, con distintos límites sobre la base y porcentaje en la deducción.

3) Formas de pago

Siempre que se pague con recursos propios es indiferente la forma de pago, al contado, precio aplazado, renta vitalicia, etc.

Si es con precio aplazado, sólo en la parte de amortización del préstamo se podrá deducir, se trate de un préstamo hipotecario, o de préstamo entre particulares (en este caso deberá probarse ante la Administración la realidad de la operación).

4) Necesidad de incremento de patrimonio

A tenor de lo dispuesto en el artículo 81, para que pueda aplicarse esta deducción es necesario que "el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio "

La Ley pretende, en efecto, que exista un incremento de patrimonio real, lo que no siempre se consigue dada la existencia de plusvalías monetarias no fiscales (incrementos de patrimonio no gravados por aplicación de los coeficientes) y de otro lado que la renta invertida sea la generada en el ejercicio.

5) Límite de la base de inversión



El artículo 80.1 de la ley establece que la base del conjunto de las deducciones previstas en los apartados 4 y 6 del artículo 78 no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

s20 Dentro de este límite se incluyen:

- a) Importe de donativos.
- b) Contratos de seguros.
- c) Inversiones efectuadas en bienes de interés cultural.
- d) Deducciones por adquisición de vivienda nueva, no habitual, de los años 1985, 1986, 1987, 1988 y 1989 (Disposición transitoria 3ª4).

En la nueva ley, estas deducciones se harán de la base imponible regular exclusivamente. Es posible que exista un exceso de inversión no deducible. En este caso, sostiene GARCIA MAGARIÑOS (155), la inversión no se pierde totalmente para el sujeto pasivo, ya que en el futuro, si adquiere una nueva vivienda habitual podría recuperarlo, por lo que entiende que debería hacer constar el sujeto pasivo que el resto invertido y no deducido corresponde a inversión en vivienda (156).

e) *Tipo de la deducción.*

El tipo de la deducción es el 15 por 100. La disposición final 1ª 1 dispone que la Ley de Presupuestos generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7º del artículo 134 de la Constitución Española: "a) la escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota "

f) *Reducciones en la deducción.*

Existen dos magnitudes a restar de la deducción posible:

I) *Deducciones anteriores.*

El artículo 35.Tres dispone que "cuando se adquiere una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por otra vivienda anterior constituirá la base de cálculo la diferencia entre el precio de la nueva y el valor de las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción"

Por ejemplo, un contribuyente que en 1985 adquiere una vivienda por 10.000.000 de pesetas, de la que ha podido efectuar deducciones por una base total de 5.000.000 de pesetas en distintos ejercicios. En 1995 adquiere otra por valor de 13.000.000 de pesetas. La cantidad por la que podría deducir sería 13.000.000 de pesetas por 5.000.000 de pesetas = 8.000.000 de pesetas.

Ahora bien, no especifica el reglamento, en el caso de que el contribuyente compre esta segunda vivienda a plazos, a qué parte de los 13.000.000 se imputan las deducciones de 8.000.000 de pesetas, si a los primeros, hasta agotar las posibilidades de deducción, o a los últimos. La DGT sostiene que no procede la deducción por nueva vivienda habitual hasta que las cantidades invertidas en su compra no superen el importe sobre el que se practicó la deducción por la adquisición de la anterior (23 de noviembre de 1992, y resolución de la Agencia Estatal Tributaria de 19 de abril de 1993) (157).

II) *Incrementos reinvertidos.* LIRPF, artículo 78.4.b; RIPRF, artículo 10.5.



Han de restarse igualmente de la base de deducción los incrementos de patrimonio no gravados por reinversión en la adquisición de una vivienda habitual. Por ejemplo, en los casos en que se venda la anterior vivienda habitual, se obtenga un incremento de patrimonio, y dicho incremento queda exonerado por reinvertirse, en un plazo no superior a dos años, el importe de la venta de la anterior en la nueva.

El artículo 10.5 del Reglamento dispone que "cuando el importe invertido en la adquisición de la nueva vivienda supere el reinvertido como consecuencia de la enajenación de la anterior, el exceso, en su caso, es lo que puede acogerse a la mencionada deducción " En consecuencia, de la base de deducción de la vivienda habitual que ahora se adquiere habrá de restarse todo el importe de la venta de la anterior vivienda habitual.

Por ejemplo, un contribuyente vende una vivienda habitual, de la que se ha deducido en ejercicios anteriores 7.000.000 de pesetas, vendiéndola por 15.000.000 de pesetas y obteniendo un incremento de patrimonio de 8.000.000 de pesetas.

Compra una por 25.000.000 de pesetas. El incremento de patrimonio de 8.000.000 de pesetas queda exonerado por la reinversión.

La base para la deducción sería de 25.000.000 de pesetas - 15.000.000 de pesetas (importe de la venta de la vivienda anterior cuyo incremento ha quedado no gravado) - 7.000.000 de pesetas (ya deducidos por la vivienda anterior) = 3.000.000 de pesetas.

Esta es la tesis que se deriva del RIRPF y la mantenida por la Administración; sin embargo, compartimos la tesis de FRANCIS LEFEBVRE (158) en el sentido de que el Reglamento es ilegal, pues la ley claramente dice que deben restarse de la deducción las cantidades que constituyan incrementos de patrimonio "no gravados ", por lo que en el ejemplo anterior la base se hallaría por 25.000.000 de pesetas - incremento no gravado, 8.000.000 de pesetas -base deducida en anterior vivienda, 7.000.000 = 10.000.000 de pesetas. No es lo mismo incremento de patrimonio no gravado, que cantidades no gravadas.

La Administración admite, sin embargo, que el contribuyente puede optar por:

a) Dejar exento el incremento del patrimonio y deducir sólo el importe en que la inversión en la nueva vivienda exceda del obtenido por la enajenación de la anterior.

b) O, por el contrario, no exonerar el incremento de patrimonio, tributar por él, y el importe que no ha aplicado a la exoneración-reinversión, aplicarlo a la deducción por inversión en vivienda. Siempre, claro está, que se cumplan todos los requisitos necesarios para la deducción por esta inversión (Agencia Estatal Tributaria de 27 de mayo de 1993).

g) *Momento de aplicación de la deducción.*

La deducción se debe aplicar en el ejercicio en el que se haya producido la inversión (159), y mediante la presentación de la liquidación correspondiente. Pasado el plazo de presentación de la misma podría el contribuyente presentar una declaración extemporánea (con las



consecuencias en caso de ingreso establecidas en la DA 14.2 de la ley 18/91) o impugnar la autoliquidación. Si existe inspección, sería en el curso de ésta en el que se habría de regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y por todo de exceso de deducción, si esa se aplica o no el ejercicio.

En el caso de cuentas, viviendas se produce una anticipación de la deducción al momento real de adquisición de la vivienda habitual y por tanto se aplicará en los ejercicios en los que se realicen las imposiciones.

h) Pérdida del derecho a la deducción.

Como la deducción tiene la finalidad del fomento de la vivienda y de la protección de ésta en relación con los derechos a la vivienda de cada ciudadano consagrado en la Constitución, desaparecida la causa, por incumplimiento de las condiciones, se pierde igualmente aquélla.

Los supuestos de pérdida del derecho a la deducción son los siguientes:

I) La no ocupación de la vivienda en el límite de un año desde la adquisición, salvo que se disfrute de vivienda por razón de su cargo, en cuyo caso se cuenta desde la pérdida del mismo (artículo 34 Rglto).

II) La falta de permanencia de tres años en la vivienda adquirida como habitual, en los casos de adquisición y ampliación (artículo 78.b párrafo 4.º).

III) El incumplimiento del plazo de cuatro años para la finalización de las obras de construcción (artículo 35.1 Rgto).

En este caso, el contribuyente podría reclamar al constructor los intereses de demora, y aun el importe de la deducción, como indemnización de daños y perjuicios, pero deberá ventilarla ante los tribunales civiles.

IV) En el caso de las cuentas-viviendas, la disposición de las cantidades para fin diferente supone la pérdida de la deducción en la parte correspondiente a la cuantía dispuesta (artículo 33.2 Rgto). Los mismos efectos tiene el transcurso de los cuatro años sin aplicación de las cantidades depositadas a la adquisición de vivienda (artículo 33.2), no se cumplan los requisitos de identificación de las cuentas, o la adquisición o rehabilitación no cumplan los requisitos de la deducción.

V) En el caso de rehabilitación, se necesita se cumplan los requisitos previstos en los RD citados *supra*.

i) Justificación documental.

En todo caso, a tenor de lo dispuesto en el artículo 79.2 de la Ley es necesaria la justificación documental adecuada, que puede consistir en facturas u otros elementos de prueba, como escrituras públicas o privadas, certificaciones de bancos, etc.

j) Regularización.

I) Por el propio sujeto pasivo.

Debe incluir la deducción practicada en su momento en el ejercicio en que se produzca el incumplimiento, añadiendo los intereses de demora



del artículo 58.2.b) de la LGT, sumando todo a la cuota devengada (artículo 33.5 Rgto).

El artículo 33.2.a) dispone que en el caso de disposición parcial se entiende que las cantidades son las primeras depositadas.

II) *La inspección de los tributos.*

Aparte de la liquidación de los intereses de demora que correspondan, la aplicación indebida de la deducción habrá generado o un menor ingreso o una obtención indebida de devoluciones. En ambos casos existe infracción grave, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 a) y c) de la LGT.

Para GARCIA MARIÑOS (160), si durante el período objeto de inspección, está en curso una deducción por inversión en vivienda habitual, especialmente por el sistema de cuenta-vivienda, y dado que el supuesto generador de la validez de la deducción está condicionado por un hecho futuro, procedería la regularización mediante acta previa, cuya posibilidad, sin embargo, no se recoge en la Ley General Tributaria, ni en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, donde se hace referencia a bases y hechos imponibles, pero no a deducciones.

E) Adquisición de vivienda de nueva construcción no habitual, adquirida antes de 1980 (161)

Es posible la deducción en la cuota del IRPF de las cantidades invertidas en la adquisición de otras viviendas, distintas de la habitual, y de nueva construcción, siempre que tal adquisición hubiese tenido lugar en 1989 o años anteriores, y se viniese gozando del derecho a esta deducción. Se trata, en definitiva, de un derecho adquirido.

De conformidad con el DL 2/1985, se entendía por viviendas de nueva construcción las que no hubieran sido objeto de ocupación o utilización previa, cuya primera transmisión se efectuara con posterioridad al 9 de mayo de 1985, cualquiera que fuera la fase de construcción en que se encontrasen.

Respecto de las viviendas cuya construcción se hubiera iniciado con anterioridad a dicha fecha, únicamente podían ser objeto de deducción las cantidades que, en base a las condiciones establecidas para su transmisión, fuesen exigibles y satisfechas después de la citada fecha.

Se equiparaban a las viviendas de nueva construcción las adquiridas, una vez rehabilitadas de acuerdo con las condiciones establecidas en el RD 2324/83. Tal equiparación sólo surtía efectos respecto a la primera transmisión, siempre que se efectuara después del 9 de mayo de 1985, y no hubiese sido objeto de ocupación con posterioridad a su rehabilitación.

Este beneficio se ha mantenido con distintos tipos de deducción, 17 por 100 hasta 1987, 10 por 100 en 1988 y 1989, hasta su desaparición en 1990. Sin embargo, se mantiene como derecho adquirido para quienes viniesen gozando del mismo en el tipo del 10 por 100.

El derecho no se perdía si se enajenaba la vivienda antes de los tres años de su adquisición, pues este límite sólo estaba respecto a la vivienda habitual. Sin embargo, el incremento no estaba exento de



gravamen, aunque se invirtiera en otra vivienda (DGT de 1 de febrero de 1988).

Por otro lado, las cuentas-ahorro-vivienda no eran de aplicación, salvo que las viviendas fueran a constituir la habitual del contribuyente (DGT de 16 de febrero de 1989).

F) Adquisición de bienes de interés cultural

Es deducible de la cuota de IRPF el 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. Para ello son condiciones necesarias las siguientes:

1. La permanencia en el patrimonio de titular durante un período de tres años.

2. Que se formalice la *comunicación de la transmisión* del bien al citado Registro.

La Ley 16/1985 establece una singular protección y tutela para los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, declarados de interés cultural por ministerio de esa misma ley o mediante Real Decreto, de forma individualizada y previo oportuno expediente. Los bienes así declarados han de ser *inscritos* en un Registro general, dependiente de la Administración del Estado. Realizada la declaración de interés cultural, se expide por el Registro un título oficial que les identifica en el que deben reflejarse todos los actos jurídicos o artísticos que sobre ellos se realicen. Las transmisiones o traslados de dichos bienes deben inscribirse en el Registro.

G) Gastos de bienes de interés cultural

Es deducible de la cuota del IRPF el 15 por 100 del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de interés cultural.

Dos condiciones deben reunirse para la procedencia de la deducción.

1. Que se cumplan los requisitos de permanencia, inscripción y comunicación exigidos para estos bienes.

2. Que *no pueden deducirse los gastos como fiscalmente deducibles*, a efectos de determinar el rendimiento neto que en su caso procediese (actividad empresarial, etc.).

H) Límites de la deducción por inversiones personales

Las deducciones por inversiones personales que se han venido examinando hasta aquí están sujetas, todas ellas, a un primer límite y algunas de ellas, además, a un segundo. Ambos límites son independientes y distintos del que opera sobre las inversiones empresariales o profesionales.



1. Limitación en relación con la base liquidable

La base del conjunto de las deducciones por inversiones hasta aquí estudiadas *_esto es, por las inversiones personales, no empresariales_, más las deducciones por donativos*, tiene como límite el 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

2. Limitación en relación con el importe del patrimonio

a) Regla general

La aplicación de alguna de las deducciones por inversiones requiere que el *importe comprobado del patrimonio* del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, *exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas* (162).

La cuantía deducible de la inversión se condiciona, por tanto, a que se produzca el mencionado *incremento*.

b) Especificaciones

1) Las deducciones afectadas por esta limitación en los ejercicios 1994 y 1995 son las que procedan por *adquisición de vivienda habitual y adquisición de bienes de interés cultural*.

No afecta a las inversiones en seguros ni a los gastos de bienes de interés cultural (163).

2) La *comparación* de patrimonios inicial y final debe hacerse en *términos reales* y no tomando los valores del impuesto sobre el Patrimonio.

3) No se tienen en cuenta las *plusvalías o minoraciones* de valor experimentadas durante el período impositivo *por los bienes que, al final del mismo, sigan formando parte del patrimonio del contribuyente* (164).

4) Los bienes que se hayan *transmitido* a lo largo del ejercicio han de valorarse en el patrimonio inicial *por su valor de adquisición* (sin actualizar).

La *razón* de esta limitación debe buscarse en la intención del legislador de que *la inversión deducible obedezca a un ahorro real*, de forma que su financiación se efectúe, precisamente, con el producto de la *renta generada durante el período impositivo* y no con dinero procedente del propio patrimonio (AT Valencia de 11 de septiembre de 1985).

5) Si durante el período impositivo los hijos con patrimonio propio se han *desligado* de la unidad familiar, la comparación de patrimonios debe hacerse entre el patrimonio de dicha unidad familiar, excluyendo el que corresponda a los hijos que se hubieran desligado y el existente a 31 de diciembre (DGT de 25 de febrero de 1986).

6) Los *saldos* de cuentas corrientes, ahorro o a plazo, deben figurar por sus saldos finales a 31 de diciembre (DGT de 25 de febrero de 1987) (165).

7) *Ampliación de deducciones por la Inspección.*



Se discute en la doctrina si, caso de que la Inspección eleve la base liquidable, a su vez ha de tener reflejo esta operación en la subida de las deducciones.

Se han producido al respecto decisiones discrepantes. Con extremo rigor se ha entendido que no procede la actualización del importe de la deducción practicada para acomodarla al nuevo límite resultante de la base imponible *en la actualidad liquidable* regularizada por la inspección, pues quien no actúa de buena fe debe arrastrar las consecuencias de su comportamiento doloso (TSJ Andalucía de 28 de enero de 1991).

Por el contrario, la propia Administración Tributaria ha sido más moderada en su criterio. Se ha afirmado que la deducción comprende tanto la resultante de la autoliquidación del sujeto pasivo como la originada por las liquidaciones provisionales o definitivas que practique la Administración (TEAC de 21 de noviembre de 1989), y de forma más directa se ha mantenido que cabe apreciar, en sede inspectora, una deducción no practicada en su autoliquidación por la normativa propia del tributo (informe DGIFT de 28 de diciembre de 1989).

1) Deducciones en actividades empresariales o profesionales

1. Ambito subjetivo

A los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales, profesionales o artísticas, les son de aplicación los *incentivos a la inversión empresarial* (166) que se establecen en el Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción (167).

La deducción por actividad empresarial en IRPF es aplicable no sólo a los *empresarios* sino también a *profesionales y artistas*.

2. Requisito, caso de estar en estimación objetiva

En el caso de estar en estimación objetiva, todavía no es posible.

No obstante, la Ley del Impuesto indica que esta deducción sólo podrá ser aplicada por los contribuyentes que tributen en régimen de *estimación objetiva* de bases imponibles, cuando así se establezca reglamentariamente. Como aún no se ha desarrollado, estos contribuyentes están excluidos durante 1994 y 1995 de estos incentivos.

Si el sujeto pasivo ejerce de forma *simultánea* actividad empresarial y profesional, y sólo está acogido a estimación objetiva en una de ambas, puede acogerse a la deducción por inversiones en la actividad en que está.

3. Límites de la inversión. Artículo 80.2 LIRPF

La deducción por inversiones empresariales (168) no puede exceder de un determinado *límite*, que se halla de la siguiente forma:



a) A la cuota íntegra se le restan las siguientes deducciones:

- 1) Deducciones familiares.
- 2) Deducciones por gastos de enfermedad
- 3) Deducciones por alquiler de vivienda habitual (169).
- 4) Deducciones por gastos de custodia de niños
- 5) Deducciones por primas de seguros.
- 6) Deducciones por adquisición de vivienda habitual.
- 7) Deducciones por inversión en bienes interés cultural.
- 8) Deducciones en bienes de interés cultural.

b) *Aplicación de límites.*

Practicadas estas deducciones se pueden minorar las deducciones por inversión empresarial o profesional (170) siempre que no se rebase el límite conjunto del 25 por 100 o del 35 por 100, según la modalidad de inversión de la cuota obtenida en el apartado anterior.

c) A continuación, en su caso, se practican las deducciones que se aplican sin límite (171) derivadas de regímenes anteriores.

d) Finalmente se practica la deducción por creación de empleo, que puede absorber la totalidad de la cuota líquida restante.

4. Reglas especiales

a) *Cómputo en ejercicios siguientes.*

Las deducciones por inversiones y creación de empleo no practicadas por insuficiencia de cuota pueden computarse en los cinco ejercicios siguientes (172).

b) *Relación con los límites de las inversiones personales.*

Los límites que condicionan la cuantía de las deducciones personales (173) son distintos e independientes de los que aquí comentamos. Se computan de forma separada, sin que quepa mezclarlos; las inversiones personales tienen sus límites y las empresariales el suyo.

Además se miden de forma distinta, pues mientras en las inversiones personales lo que no puede exceder del 30 por 100 de la base liquidable es el importe de la inversión (no de la deducción); en la inversión empresarial o profesional en activos fijos nuevos, lo que no puede exceder del 25 por 100 o del 35 por 100 de la cuota (174) es el importe de la deducción (no de la inversión).

c) En las adquisiciones de activos, forma parte de la deducción la totalidad de la prestación convenida, con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, que no se incluyen en aquella base, con independencia de su consideración a efectos de valoración de activos.

d) Una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una empresa (175).

e) No pueden acogerse a la deducción por inversión en activos fijos nuevos los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero (176).



f) El cómputo de los plazos para la aplicación de la deducción por inversiones puede diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en caso de empresas:

1) De nueva creación.

2) Acogidas a planes oficiales de reconversión industrial, durante su vigencia.

3) Que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aplicación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de recursos.

g) La LIRPF (artículo 79.2) establece que la práctica de estas deducciones requiere su adecuada justificación documental, que no debe adjuntarse a la declaración anual del impuesto, sino que basta con mantenerla a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción (177).

h) Tributación individual.

A diferencia de lo que ocurre con las deducciones por inversiones personales _que como regla general se aplican por el sujeto pasivo titular o titulares del bien en el que se ha invertido, las deducciones empresariales y profesionales son de aplicación exclusiva a los sujetos pasivos a quienes correspondan los rendimientos de las actividades empresariales, profesionales o artísticas, aunque la titularidad en las inversiones no sea plena (DGT de 27 de noviembre de 1989).

J) Deducciones por donativos

1. Regla general

La deducción por donativos sufre una importante variación en 1995 con la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que entró en vigor el 26 de noviembre de 1994.

2. Justificación documental

La deducción requiere la justificación documental adecuada (LIRPF artículo 79.2), que no ha de adjuntarse a la declaración del impuesto, sino aportarse a requerimiento de la Administración Tributaria.

3. Alcance de la deducción

a) Deducción por donativos hasta 26 de noviembre de 1994 (178)

1) Donación de bienes del Patrimonio Histórico (LIRPF artículo 78.6)



Puede deducirse de la cuota el 15 por 100 de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la L. 16/1985, siempre que se realicen a favor de las entidades citadas en el párrafo siguiente.

2) Donativos en metálico. LIRPF artículo 78.6.b)

Puede deducirse en cuota el 10 por 100 de las cantidades donadas a los siguientes entes:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales y Universidades Públicas.

b) La Cruz Roja Española.

c) La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas que hayan firmado con el Estado español los Acuerdos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución.

d) Las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

e) Las asociaciones declaradas de Utilidad Pública.

f) Los acuerdos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución son los de cooperación con las confesiones religiosas vigentes a partir del 12 de noviembre de 1992, que son:

g) Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangelistas de España.

h) Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.

i) Acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

3) Requisitos de los donativos

a) Voluntariedad.

b) Animo de liberalidad.

En general, para determinar si existe o no ánimo de liberalidad ha de acudirse a *criterios objetivos*, sin considerarse las motivaciones subjetivas del que se realiza la aportación, pero sí los derechos que a cambio de la aportación sean otorgados por los estatutos de la entidad.

No existe ánimo de liberalidad cuando la aportación implique el derecho a obtener un bien o un servicio o cuando otorgue derecho a gozar de condiciones especiales de las actividades de la asociación o cuando el objeto de ésta sea la defensa de los intereses comunes de sus miembros.

b) *Deducción por donativos a partir del 26 de noviembre de 1994 (LIRPF artículo 78.6 y L. 30-1994, artículo 59 hasta 31 de diciembre de 1994, LIRPF artículo 78.6 redacción L. 41/1994 y L. 41/994 DA 28 a partir del 1 de enero de 1995) (179)*



1) Donativos previstos en la ley de fundaciones

La nueva redacción del artículo 78.6.a) de la LIRPF dada por la L. 41-1994 remite a las deducciones previstas en la ley de Fundaciones (L. 30/1994 artículo 59), que establece con carácter general una deducción en cuota del 20 por 100 para las donaciones en ella contempladas.

No obstante, para 1995, el porcentaje de deducción es del 25 por 100 en el caso de donativos destinados a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

c) Otras donaciones [LIRPF artículo 78.6.b) redacción L. 41/1994]

En el período comprendido entre el 26 de noviembre y el 31 de diciembre de 1994 se mantiene la deducción por donativos en metálico (180).

A partir del 1 de enero de 1995 y al margen de la Ley de Fundaciones puede deducirse en cuota el 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las Asociaciones declaradas de utilidad pública, no reguladas en la L. 30/1994.

K) Deducción por dividendos de sociedades

1. Introducción. Doble imposición

En los beneficios procedentes de sociedades se produce un efecto de doble imposición al tributar por el IS e IRPF, cuando se distribuyen dividendos.

Para atenuar ese efecto, se establece una deducción en la cuota de IRPF consistente en aplicar un determinado porcentaje sobre la base de la deducción.

2. Determinación de la base de la deducción

Esta base se constituye por:

a) El importe íntegro de los dividendos percibidos,

b) O en su caso, la parte de base imponible imputada en transparencia fiscal que proceda de esos mismos rendimientos.

Se asimilan a los dividendos las primas de asistencia a Juntas y cualquier percepción que suponga un rendimiento derivado de la participación en fondos propios de cualquier entidad, así como los resultados de cuentas en participación para el partícipe no gestor y en general todos los rendimientos a que se refiere la LIRPF artículo 37.1.1.

A efectos de esta deducción, tiene la consideración de dividendo en caso de disolución de sociedades la parte de la cuota de liquidación sujeta efectivamente al IRPF que corresponda a beneficios no distribuidos



siempre que éstos hubieran tributado por el IS en los términos expuestos líneas arriba.

En una sociedad anónima que no efectúa el reparto de dividendos en dinero sino que *capitaliza* el beneficio practicando a los socios retención a cuenta por rendimientos del capital mobiliario, se ha considerado que tal operación es un *reparto de dividendos*, pues se produce una *entrega de beneficios* a los accionistas, aunque éstos simultáneamente con el reparto de dividendos acuerden una ampliación de capital. Por consiguiente si la sociedad ha tributado efectivamente por IS, los accionistas pueden practicarse la deducción (DGT de 1987).

La *condonación de dividendos pasivos* con cargo a reservas de libre disposición origina en el socio un *rendimiento* del capital mobiliario, cuya cuantía es el importe de los dividendos pasivos condonados. Al derivar dicho rendimiento de la participación en los fondos propios de una entidad, existirá el derecho a practicar la deducción por dividendos, siempre que se cumplan los requisitos necesarios (AEAT de 8 de septiembre de 1993).

En los supuestos de *reducción del capital de una sociedad, con devolución de aportaciones* a los socios, cuando a un socio se le devuelve una cantidad que *exceda* del valor de adquisición de sus acciones afectadas, el exceso tributa como rendimiento del *capital mobiliario*. En consecuencia, el socio puede practicarse la deducción por dividendos sobre ese exceso y siempre que las cantidades percibidas *hubieran tributado sin reducción ni bonificación alguna* por el impuesto de sociedades, cumpliéndose los demás requisitos de la deducción (AEAT de 2 de noviembre de 1992).

Las personas físicas no tienen derecho a la deducción por los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a los rendimientos que hayan gozado de la bonificación para las *empresas de nueva creación* durante 1994 (L. 42/1964. Disposición Adicional 6^a).

c) *Alcance de la deducción.*

1) Ejercicio 1994 LIRPF artículo 78.7.a), RIRPF artículo 36.

En dicho ejercicio (declaración de 1995) procede una deducción en la cuota del IRPF de:

a) Del *10 por 100* del importe de los *dividendos* de sociedades percibidos por el sujeto pasivo.

Se exige además:

I) Adecuada justificación documental.

II) Que la sociedad de la que proceden los dividendos sea residente en territorio español.

III) Y que tanto el beneficio del que el dividendo proceda como la sociedad haya tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna por el IS.

a) En este sentido, no se consideran reducciones ni bonificaciones.

— Las deducciones de la cuota que sean consecuencia de impuestos satisfechos por la sociedad en el extranjero.



_ Las que se deriven exclusivamente de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio.

_ Las deducciones en cuota procedentes del régimen de incentivos a la inversión y al empleo establecidos por la LIS.

_ La bonificación a que se refiere la letra c) del artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades.

_ La parte de los beneficios de las sociedades españolas que obtengan rentas en el extranjero y que, de acuerdo con lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición, deben quedar exentos del impuesto español.

b) Del 10 por 100 de la parte de base imponible imputada al socio, persona física, por una sociedad en régimen de *transparencia fiscal* que corresponda a dividendos o participaciones en beneficios que perciba dicha sociedad.

Los dividendos que el socio percibe de una sociedad *transparente* no dan derecho a deducción por dividendos, pues no hay doble imposición (las sociedades transparentes no tributan por el IS). Sin embargo, es posible que la sociedad transparente a su vez haya recibido dividendos de otra no transparente. La transparente no puede beneficiarse de la deducción por dividendos, pero sí el socio de ésta en los términos expuestos.

Los rendimientos obtenidos por *participaciones en el capital social de instituciones de inversión colectiva* en ningún caso generan derecho a la deducción contemplada.

Cuando se perciben *retornos de cooperativas protegidas y especialmente protegidas*, la deducción por doble imposición por los mismos se practica al tipo del 10 por 100 ó 5 por 100 respectivamente.

2) Ejercicio 1995 (LIRPF artículo 78.7).

A partir del 1 de enero de 1995, y para completar el esquema de integración entre el IRPF y el IS cuando se perciban dividendos o asimilados de entidades residentes en España y también a la parte de la base imponible imputada en *transparencia fiscal* que proceda de esos mismos rendimientos, puede aplicarse la deducción en la cuota del IRPF que resulte de multiplicar los porcentajes siguientes por los importes íntegros percibidos:

a) El 40 por 100 con carácter general.

b) El 26 por 100 cuando procedan de mutuas de seguros generales, mutualidades de previsión social y sociedades de garantía recíproca.

c) El 25 por 100 cuando procedan de las entidades parcialmente exentas del impuesto a que se refieren el artículo 5.1 y 5.2 de las LIS.

d) El 0 por 100 cuando procedan de sociedades y fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria que tributan al 7 por 100 o al 1 por 100 y de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas.

Con la nueva redacción del artículo 78.7 de la LIRPF vigente desde el 1 de enero de 1995 ha de entenderse que a partir de entonces ha sido derogado el artículo 36 del RIRPF, que desarrolla aquel precepto legal.

Respecto a los *retornos de cooperativas*, en el caso de la parte de base imponible imputada por sociedades en *transparencia fiscal* que



corresponda a los dividendos o participaciones en beneficios que perciba la propia sociedad, la deducción a practicar por el socio personas físicas será del 40 por 100, 26 por 100, ó 25 por 100, ó 0 por 100, según que tales dividendos o participaciones procedan de las sociedades antes citadas; la integración en el IRPF de aquella base imputada se realiza conforme a lo expuesto (181).

L) Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. LIRPF 78.7.c)

1. Regulación legal

Dispone este artículo que es deducible:

"El 75 por 100 de la cuota del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana satisfecho por los sujetos pasivos en el ejercicio, cuando corresponda a alteraciones patrimoniales de las que hayan derivado incremento de patrimonio sujetos efectivamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. "

El 25 por 100 restante opera como minusvalor de enajenación, si pagó el impuesto el vendedor.

No es infrecuente que por pacto entre las partes el pago de este tributo local se trasladen al comprador los gastos impuestos derivados de la transmisión ("de cuenta y cargo del comprador ").

A nuestro juicio, no procede la deducción para el comprador, al no ser sujeto pasivo del impuesto municipal, aunque lo pague (DGT de 16 de diciembre de 1992).

La cuota impositiva satisfecha será mayor valor de adquisición del inmueble a la hora de fijar, cuando lo transmita, la alteración patrimonial correspondiente.

2. Requisitos

Para que proceda la deducción es preciso:

a) Que dicho impuesto municipal corresponda a alteraciones patrimoniales de las que hayan derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al IRPF.

Cuando el incremento de patrimonio por la transmisión del inmuebles no esté sujeto. No podrá deducirse el 75 por 100 del impuesto municipal. Si no ha existido incremento, tampoco (AEAT de 25 de noviembre de 1993).

Si se produce un incremento sujeto al IRPF, pero exento, por ejemplo por reinversión. La doctrina se divide en el tema, aunque la AEAT (25 de noviembre de 1993) se ha pronunciado en contra de la deducción por entender que no se produce el requisito de gravamen efectivo para las disminuciones de patrimonio, y de incrementos no sujetos o exentos.

b) Que exista la adecuada justificación documental _L. 18-1991 artículo 79.2.



M) *Deducción por rendimiento de trabajo dependiente (LIRPF art. 78.7.c) y 92.4 redacción L. 41-1994) (182)*

1) *Regla general.* Como regla general, se deducirán 25.200 ptas. en 1994 ó 26.000 en 1995.

2) *Deducción elevada* para los trabajadores que obtengan rendimientos netos del trabajo inferiores a determinadas cantidades y cuyos rendimientos netos distintos del trabajo dependiente sean iguales o superiores a 2.000.000 de ptas. (183):

a) 1994:

I) Menor que 1.000.000 = 68.000 de ptas.

II) Entre 1.000.000 y 1.300.000 = 68.000 ptas. - 0,05 (Rendimiento neto -1.000.000. Es decir, 68.000 ptas. menos la cantidad resultante de restar al rendimiento neto un millón de pesetas y multiplicarlo por 0,05 (184).

III) 1995:

a) Menor que 1.035.000 = 70.000 ptas.

b) Entre 1.035.000 y 1.915.000 = 70.000 - 0,05 (Rendimiento neto - 1.035.000).

3) *Período impositivo inferior al año natural.*

La deducción ha de ser prorrateada. También se reducirán proporcionalmente los límites de los rendimientos netos citados (AEAT de 28 de mayo de 1993).

4) *Tributación conjunta.*

La deducción es de 25.200 ptas. en 1994 ó 26.000 en 1995 por cada *perceptor* de este tipo de rendimientos integrado en la unidad familiar.

La deducción sólo puede practicarse cuando los *rendimientos netos* del trabajo sean *positivos*. No procede cuando únicamente se perciban rendimientos exentos (por ejemplo, pensiones por gran invalidez), o cuando no existan ingresos, pero sí gastos (en caso de convenios especiales con la SS), o cuando los ingresos sean superiores a los gastos (AEAT de 17 de junio de 1993).

N) *Deducción por ingresos obtenidos en Ceuta y Melilla (185)*

Si entre los rendimientos o incrementos computados para determinar las bases liquidables figurase alguno obtenido en Ceuta, Melilla y sus dependencias se deduce del 50 por 100 la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas en dichos territorios.

La deducción no es aplicable a los *no residentes* en dichas plazas, salvo por lo que se refiere a las *rentas procedentes de valores representativos del capital social* de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social exclusivo en las mismas y a los rendimientos de *establecimientos permanentes* situados en las mismas. En estos dos últimos caso se aplica la bonificación del 50 por 100, con independencia de que el *perceptor* resida o no en Ceuta, Melilla o sus dependencias.



De forma expresa se exige para la práctica de la deducción la adecuada *justificación documental*.

A estos efectos *se consideran obtenidos* en dichos términos:

1. Los rendimientos de trabajo personal, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

2. Los rendimientos de capital inmobiliario, cuando los inmuebles de que deriven estén situados en dichos territorios.

3. Los rendimientos del capital mobiliario consistentes en dividendos, cuando procedan de beneficios obtenidos en dichos territorios. En este sentido, cuando se trate de sociedades domiciliadas fuera de los territorios considerados con establecimiento permanente en ellos, o viceversa, se consideran rendimientos obtenidos en Ceuta, Melilla o sus dependencias, la parte del rendimiento total de la sociedad equivalente a la proporción en que se encuentre el capital fiscal total de la mismas con el correspondiente al establecimiento permanente, situado dentro o fuera de dichos territorios, según se trate.

4. En el caso de intereses de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

5. Los rendimientos de actividades empresariales y profesionales realizadas en los indicados territorios.

6. Los incrementos y disminuciones patrimoniales que se deriven de bienes muebles o inmuebles situados en dichos territorios, de derechos sobre los mismos y de títulos-valores emitidos por empresas con domicilio en dichos territorios.

La deducción por trabajo activo realizado en Ceuta y Melilla no es de aplicación a los *pensionistas*, incluidos los de viudedad, a menos que sean allí residentes (186), en cuyo caso es indiferente la residencia del pagador (DGT de 7 de septiembre de 1992). Igual consideración cabe hacer respecto de las prestaciones obtenidas por beneficiarios de *planes de pensiones*, ya que, conforme al criterio administrativo (DGT de 16 de enero de 1989) dichas prestaciones tienen el mismo tratamiento que los rendimientos netos del trabajo.

Ello equivale a *mantener* la aplicación de la deducción si se acredita que los rendimientos de trabajo derivan de trabajos realizados en estos territorios (187) y se cumple el requisito de residencia en los mismos.

En los rendimientos generados por *letras del Tesoro* no se cumple que el capital se haya invertido en su totalidad en los citados territorios, ni se han generado en los mismos las rentas correspondientes a las letras. Por ello, aquellos rendimientos *no se pueden beneficiar* en ningún caso de la deducción del 50 por 100 (DGT de 31 de mayo de 1990).

En cuanto a los intereses de *depósitos bancarios*, la deducción es procedente cuando concurren estas circunstancias:

- a) El depositante sea residente en Ceuta o Melilla
- b) La sucursal bancaria donde se realicen los depósitos se encuentre situada en dichas plazas o sus dependencias (DGT de 5 de marzo de 1993).



En el supuesto de militares en situación de reserva que tengan fijadas su residencia en Ceuta o *Melilla*, cabe distinguir:

c) Reserva activa. La deducción procede cuando se cumplan conjuntamente estas condiciones:

1) Tengan su residencia habitual en Ceuta o *Melilla*.

2) Tengan asignado destino en dichos territorios o no teniéndolo, su residencia a efectos de posibles destinos se encuentre en dichas plazas.

d) Reserva transitoria.

En un principio, la Administración consideró que no les era aplicable la deducción (DGT de 23 de octubre de 1992). Sin embargo el TEA local de Ceuta de 6 de noviembre de 1992 estimó que sí, siempre que mantengan su residencia en Ceuta o *Melilla* (DGT de 15 de febrero de 1993).

vi. NOTAS DEL ARTÍCULO

NOTAS:

(1) CORTES DOMINGUEZ, M., "Proyecto Docente ", presentado para el concurso de acceso para la provisión de una plaza de Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1987, pág. 44. Tomo la cita de COLLADO YURRITA, Miguel Angel, "La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ", ed. Civitas, S.A.

(2) CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento tributario español ", Madrid, pág. 418.

(3) PALAO TABOADA, C. "La retención a cuenta " *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm 74, pág. 258.

(4) Obra y lugar citados, pág. 13.

(5) PUVIANI, A., "Teoría de la Ilusión Financiera " (Traducción, estudio preliminar y notas de A. RODRIGUEZ BEREIJO), Madrid, 1972, págs. 171 y ss.

(6) En este sentido, el Libro Blanco de 1976, en el que se dice textualmente: "Para las rentas procedentes del Impuesto sintético sobre la Renta introducido en 1978, trabajo personal y del capital mobiliario, la experiencia de otros países aconseja el mantenimiento de meras retenciones en la fuente, de modo que el impuesto se vaya satisfaciendo cómodamente a medida que la renta se obtiene. "

(7) Obra y lugar citados.

(8) Aunque de forma incidental, al tratar las infracciones tributarias o la regulación de las consultas (donde se habla de "los sujetos pasivos y demás obligados tributarios ", artículo 107.1), sin que se plantee la ley la elaboración de una teoría general de la subjetividad tributaria.

(9) CORTES DOMINGUEZ, M., "Ordenamiento tributario español ", *cit.*

(10) PABLO TABOADA, C., "La retención a cuenta " *Revista de Derecho Financiero y Administración Pública*, número 74, pág. 258. *Vid.* también



BOSELLO, F. "Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta", cit., pág. 214.

(11) Sin embargo, esto se admite por CORTES DOMINGUEZ, para quien la retención a cuenta se caracteriza por su parcialidad, frente a la totalidad propia de la retención indirecta o sustitución tradicional.

(12) PALAO TABOADA, C., "La retención a cuenta", cit., pág. 276; CASADO OLLERO, G., "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La retención a cuenta", págs. 81 y 82; SOLER ROCH, M. T. "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 26.

(13) En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, M. T., "Derecho financiero", vol. II, cit., pág. 215; RODRIGUEZ BEREIJO, A., "Las garantías del crédito tributario", Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, número 30, 1981, pág. 192, nota 13; MARTIN QUERALT, J., "Notas en torno a la configuración jurídica de la retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 134.

(14) FERREIRO LAPATZA, J. J., "La figura del sustituto en las nuevas leyes del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas y Sociedades" Crónica tributaria, número 28, 1979, pág. 67.

(15) Artículos 1.766, 1.767 y 1.770 y 1.724 del Código Civil.

(16) BOSELLO, F., "Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta", cit., págs. 221 y ss.

(17) Obra y lugar citados, pág. 66.

(18) CASADO OLLERO, G., "La colaboración con la Administración tributaria" Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. Hacienda Pública Española. núm. 68/1981, página 159. En el mismo sentido, CHECA GONZALEZ, C., "La revisión de los actos tributarios" Valladolid, 1988, págs. 189-190.

(19) LOPEZ MARTINEZ, J., "Los deberes de información tributaria" Madrid, 1992, pág. 16.

(20) En este sentido también COLLADO YURRITA. Obra y lugar citados, pág. 68.

(21) SANCHO REBULLIDA, F., "Estudio preliminar" a la obra de LEJEUNE VALCARCEL, E., "La anticipación de ingresos en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas"

(22) Obra y lugar citados.

(23) SOLER ROCH, M. T., "Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios, con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", cit., pág. 26.

(24) Obra y lugar citados.

(25) MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., "Curso de Derecho Financiero y Tributario", cit., pág. 345.

(26) A esta tesis parece llegar también COLLADO YURRITA (Obra y lugar citados) cuando sostiene que "entendido el tributo como prestación pecuniaria coactiva adquirida a través de diversos mecanismos jurídicos y que se legitima por una manifestación de capacidad económica, resulta entonces claro que la figura de la retención a cuenta significa la escisión del tributo en dos obligaciones pecuniarias distintas, cada una



de las cuales seguirá sus propias vicisitudes, en materia de infracción, prescripción, etc. "

(27)Obra y lugar citados.

(28)El artículo 42.uno.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, habla de "entidades en régimen de atribución de rentas "

(29)La mención de las comunidades de propietarios tiene su causa en el hecho de que la Administración declarara que no estaban sujetas con la ley de 1978, dado el carácter accesorio de los elementos comunes en la propiedad horizontal sobre el de los pisos. Orden de 17 de abril de 1980 por la que se aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(30)Artículo 42.uno.b) del Reglamento.

(31)Artículo 42.uno.c) del Reglamento.

(32)Ved además los artículos 17.4 y 19.2 de la Ley.

(33)Obra y lugar citados, pág. 29.

(34)En este caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45, al que se remite el 18.3, el incremento de patrimonio no está sujeto al impuesto.

(35)Obra y lugar citados.

(36)Artículo 16.2.2.

(37)Ha sido derogado por la Ley de 30 de diciembre de 1994.

(38)Obra y lugar citados.

(39)Obra y lugar citados.

(40)Obra y lugar citados.

(41)Obra y lugar citados.

(42)COLLADO YURRITA sostiene, sin embargo, en defensa de su tesis que en este caso nos encontramos con una exención de contenido complejo, sometida a la condición de no retirada de las cantidades ingresadas, por lo que cabría entender que en realidad, si se retiran, no nos encontramos ante un caso de exención.

(43)Salvo lo previsto en el artículo 2 del Real Decreto-ley 1/1989, de 2 de marzo, por el que se regula el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las letras del Tesoro para no residentes.

(44)Supuestos de reducción de capital que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, en que el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

(45)Artículo 45 del Reglamento. El Estatuto de los Trabajadores de 10 de marzo de 1980 define el salario como "la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo " El Decreto 2380/1973, de 17 de agosto, sobre ordenación del Salario, distingue en la estructura de las retribuciones del trabajo, entre el salario base y los complementos del mismo. Es en estos donde se dan las mayores complicaciones, primas, incentivos, horas extraordinarias, etc; aunque existen otros complementos de carácter variable no relacionados



con la cantidad o calidad del trabajo, sino con los resultados económicos o participaciones en beneficios, volumen de ventas, etc. Así lo establecía el derogado artículo 149.1.d) LIRPF.

(46) Como pone de relieve José María LOPEZ GETA ("Actuaciones inspectoras y retenciones a cuenta ", *Impuestos*, 1993, febrero, página 41), la actividad administrativa de inspección resulta compleja y especialmente delicada en las actuaciones inspectoras relacionadas con las retenciones practicadas a cuenta, sobre todo en los rendimientos de trabajo personal. Las grandes empresas quieren a veces mantener las retribuciones netas rebajando los tipos de retención. La inclusión de retribuciones variables en los tipos de retención puede dar lugar a importantes gastos de viaje, cuando superan el límite máximo establecido reglamentariamente. El TEAC (3 de marzo de 1993) sostiene que 1. ° ... "la propia Administración y el propio legislador han realizado su estudio técnico y objetivo, plasmado en la norma, para fijar una cantidad de gasto por km... y en cuya cuantía típicamente habrán de haberse tenido en cuenta ponderaciones de tipo medio de vehículo, consumo y otras variables " 2. ° En esta línea, la doctrina administrativa tradicional ha señalado para estos casos de imposible o difícil justificación la aplicación de índices o coeficientes para gastos de compleja probanza, tanto en relación a empresarios, profesionales. como en las llamadas dietas y gastos de viaje y en el régimen de estimación objetiva "

(47) Ya no se contempla, como hacía la primera redacción del Reglamento, el que el sujeto pasivo estuviera o no casado.

(48) El Reglamento anterior disponía que cuando ambos cónyuges obtuvieran rendimientos procedentes del trabajo personal o de actividades profesionales o artísticas..., el número de hijos sólo se tendría en cuenta a uno de ellos y a opción de los mismos, artículo 149.1.h).

(49) La Dirección General de Tributos (resoluciones de 20 de mayo de 1992 y 14 de marzo de 1992) sostiene que por "retribuciones variables previsibles " hay que mantener las obtenidas en el año inmediato anterior, sin excluir las no previsibles.

Del artículo 46.Dos.2 se desprende la tesis contraria, y deben entenderse como "la suma de conceptos variables obtenidos en el año anterior, que el retenedor prevea que se van a devengar "

(50) A mi juicio, la expresión "notoria " significa "ostensible ", sin atender a la cuantía. Sin embargo, RUIZ GONZALEZ, R. (*Ob. y loc. citados*, pág. 148) sostiene que se refiere a la cantidad y entiende que notoria significa una minoración de más de un 25 por 100.

(51) Como sostiene RUIZ GONZALEZ, Ricardo ("Las retribuciones variables y el tipo de retención en el IRPF ", *Impuestos*, 1994, febrero, pág. 147), la norma fiscal obliga al sujeto retenedor a hacer presunciones apriorísticas, por lo que su razonamiento deductivo debe ser eliminado a la luz de que se trata de un ejercicio mental, y por tanto subjetivo, realizado previamente al hecho consecuencia que se deduce. Lo cual debe tenerse presente, porque aunque posteriormente la previsión de la retribución variable no se cumpla, dicho hecho no puede tomarse, en ningún caso, como prueba de invalidez de la presunción, La censura de la presunción deberá realizarse de la demostración de lo irracional del



ejercicio subjetivo previo al hecho consecuencia que se deduce (TS Sentencia de 18 de enero de 1990, sala de lo Civil).

(52) Sin perjuicio de los ingresos a cuenta previstos en el artículo 53 del reglamento.

(53) Artículo 46.2.2 *in fine* del Reglamento.

(54) La Sentencia 131/93 de la Audiencia Nacional, de 15 de noviembre, sostiene que es correcto que el empresario deduzca del abono de prima por economato fijado en Convenio Colectivo la retención por IRPF, pues a tenor del artículo 26.3 ET, "todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario "

(55) Artículo 46.2.3 *in fine* del Reglamento.

(56) Artículo 46.3.4^a del Reglamento.

(57) Artículo 46.3.6.

(58) Artículo 46. Cuatro.

(59) Artículo 48 del Reglamento.

(60) Artículo 49.1 del Reglamento.

(61) Artículo 50 del Reglamento.

(62) Artículo 51 del Reglamento.

(63) GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, Enrique, y ZURDO RUIZ-AYUCAR, Juan Ignacio, ponen en duda la cobertura legal de la obligación de efectuar ingresos a cuenta en las retribuciones en especie ("los rendimientos del trabajo en el nuevo IRPF ", *Impuestos*, núm. 6, 1992) "pues la ley, aparte de algunas referencias, sólo los contempla con claridad en el artículo 27.2: "el ingreso a cuenta que, en su caso, se establezca sobre las retribuciones en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 " (que sólo los prevé en su título) de esta Ley, se calculará sobre los valores reales a que se refiere el apartado anterior " Es el Reglamento el que aborda con rotundidad su establecimiento y régimen "

(64) Artículo 41.2 del Reglamento. El artículo 59 del Reglamento establece la obligación de los pagadores de comunicar a los sujetos pasivos la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que se satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

(65) MORENO FERNANDEZ, Juan Ignacio ("Derecho del trabajo versus derecho tributario, la traslación de ingreso a cuenta en las retribuciones en especie " *Impuestos*, 1994, enero pág. 412).

(66) Ejemplo de aplicación del ingreso a cuenta. Artículo 60.2 del Reglamento.

Un empleado dispone de una vivienda facilitada por su empresa con un coste anual de 500.000 ptas. y con un porcentaje de reducción salarial del 16 % = a 80.000 ptas.

En su declaración deberá consignar como ingresos percibidos por este concepto 580.000 ptas., deduciéndose 80.000.

(67) DOCAVO, Alberto Luis (*Impuestos*, 1992, I, pág. 1384).

(68) En la resolución de 3 de julio de 1990 sostiene que en el caso de rentas de capital gravadas en concepto de intereses por aplazamientos de pagos, sin retención, se entienden percibidas netas..., por lo que hay que incrementarlas con el importe de la retención. Cambiando el criterio de la resolución de 25 de enero de 1989, el TEAC entiende más ajustada a Derecho declarar que los rendimientos procedentes del "tronco de propinas



" están sujetos a retención en el IRPF (resolución de 30 de enero de 1991). La resolución de este Tribunal de 30 de enero de 1991 sostiene que la contratación de unas actuaciones artísticas llevadas a cabo con personas físicas, aunque exista una sociedad civil secreta, carente de personalidad jurídica, obliga a efectuar retenciones a cuenta por los rendimientos abonados.

(69) Artículo 53.2 del Reglamento.

(70) Artículo 56 del Reglamento.

(71) FALCON Y TELLERÍA Ramón, "Los pagos a cuenta del IRPF ", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 19, pág. 114.

(72) El Auto del TSJ de la Comunidad de Madrid suspendió la resolución de la DGT de 7 de noviembre de 1988, que obligaba a los retenedores en los modelos de declaración a rellenar la casilla "otras percepciones no sujetas a retención "

(73) Sobre la posibilidad de abrir el procedimiento de apremio plantea dudas CASADO OLLERO, G., "De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La retención a cuenta ", *cit.*, págs. 80-81.

(74) "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. "

(75) "Las infracciones graves existentes en la falta de ingresos de tributos repercutidos de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto serán condenadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por 100. "

(76) RUIZ GONZALEZ, Ricardo. Obra y lugar citados.

(77) Se repite la fórmula del artículo 36.1, último párrafo de la Ley 44/1978 y el artículo 98/2 de la ley 18/1991, añadiendo la ley del 91 "salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas " Antes de esta Ley, la única excepción, sin cobertura legal alguna, la estableció el artículo 151.4 del Reglamento del Impuesto respecto de los "rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobado por disposiciones legales o reglamentarias "

(78) Esta presunción de que las rentas percibidas por los contribuyentes son netas hace que MARTIN QUERALT (obra y lugar citados) sostenga que no nos encontramos ante una sustitución. A nuestro juicio, se trata de una sustitución en la que se impone al retenedor el deber de cumplir la obligación formal de retener e ingresar parte de la renta del sujeto pasivo, que luego en su caso podrá descontar de la cantidad definitiva a ingresar en su renta, pero con la especialidad de establecer la presunción de retención en todo caso.

Para LAMOCA PEREZ, C., "El retenedor como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta ", págs. 88-89, la Ley del Impuesto sobre la Renta no presume hecha siempre la retención, sino recibida líquida la percepción, con la consecuencia de que el perceptor de rentas que no ha sido objeto de retención no puede deducirlas en su declaración.

(79) Obra y lugar citados.



(80) "La única cuestión que se somete a examen y decisión de este Tribunal es de estricto alcance jurídico, y se cierne a determinar si la elevación al bruto de la cantidad íntegra percibida salarialmente, por haber sido retenida esta última a su tipo inferior al correspondiente en las tablas de retenciones recogidas en el artículo 162 del Reglamento del IRPF, es o no conforme al ordenamiento jurídico, habiendo de tenerse en cuenta la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de octubre de 1980, por la que se aclaran dudas sobre el modo de practicar las retenciones a cuenta del IRPF. Esta Sala de lo Contencioso-Administrativo ha venido reiterando en numerosas Sentencias _de 21 de septiembre de 1991, 26 de septiembre de 1992 y 21 de febrero de 1994, entre otras _ que con el limitado alcance y eficacia que había de darse a aquella Orden, dictada en ejercicio de las facultades interpretativas y aclaratorias que el artículo 18 de la Ley General Tributaria establece, la cuestión había de ser resuelta armonizando los preceptos de los artículos 36.1 de la entonces vigente Ley estatal del tributo, y 151.1 de su Reglamento, aprobado por RD 2384/1981, de 3 de agosto, aplicables en territorio vizcaíno, ex artículo 7.seis de la Ley del Concierto Económico, con el conjunto sistemático de dichas disposiciones, deduciendo de los mismos que tales preceptos propenden a definir la obligación autónoma del retenedor como obligado tributario por deuda propia, sin que la expresión "en todo caso" pueda dar base, a modo de ficción tributaria, a alterar la determinación de la base imponible del obligado como contribuyente, o a que éste pueda deducir a cuenta, como retenidas, cantidades que no lo han sido efectivamente (artículo 131 del Reglamento). De este modo, la expresión "en todo caso" no debe ser extrapolada y trasladada al ámbito de la obligación principal, pues si ciertamente establecían los preceptos fundamentales en la materia antes citados que "los sujetos pasivos no serán responsables por falta de ingreso de las retenciones efectuadas por las Personas o Entidades obligadas a ello", no quiere con ello decirse cosa distinta a que los contribuyentes no pueden ser obligados a ingresar el contenido de la deuda autónoma en que la retención consiste, pero no significa que en el marco de la liquidación de la deuda principal que les incumbe como propia entre en juego una posibilidad de aplicar deducciones ficticias sobre la base de cuál hubiese de ser el contenido de la obligación del retenedor "

(81)FALCON Y TELLA Ramón, "El mito de la elevación al íntegro en materia de retenciones ", *Impuestos*, 1944, II, pág. 254.

(82)PEREZ ROYO, I. ("La nueva regulación sobre la Renta de las Personas Físicas ", editorial Pons, Madrid, 1991, pág. 267).

(83) "Sentado lo anterior hay que señalar que el artículo 36 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, vigente en el ejercicio de 1989, disponía que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente.

Este precepto establecía una presunción *iuris tantum* de que las retribuciones recibidas se percibían libres de impuestos. Pero no puede ser aplicado siempre y sin excepción, sino que admite prueba en contrario, de forma que su aplicabilidad queda reducida a los supuestos en que la remuneración íntegra no es susceptible de ser conocida con



certeza por otros medios distintos de la propia presunción, o en otras palabras, en que no resulte acreditada la remuneración íntegra y ésta deba deducirse por vía de presunciones.

Ello resulta en primer lugar de varios preceptos del Reglamento del Impuesto entonces vigente (RD 2384/1981, de 3 de agosto), donde se exceptúa la aplicación de la presunción cuando se trata de rendimientos de las actividades profesionales, cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias (artículo 151.4); o se reconozca que la remuneración íntegra es la pactada, y al regular el cálculo de la retención, se disponga que la cuantía de la retención es el resultado de aplicar al rendimiento íntegro satisfecho los porcentajes fijados, con remisión a las estipulaciones contractuales (artículos 148 y 149.1.a).

Se trata de una presunción *iuris tantum* desde el momento en que las expresadas normas reglamentarias, explícitamente, recogen casos en los que no es aplicable la presunción o consideran como rendimiento íntegro el estipulado contractualmente o fijado por convenio colectivo, caso en que no es necesario acudir a la presunción para averiguar algo que ya es conocido.

La conclusión es la misma desde el punto de vista de la lógica, pues la aplicación ciega de una inexistencia ficción conduce a desconocer la realidad, al suponer la declaración de una retribución íntegra superior a la efectivamente percibida, producto tan sólo de una discrepancia sobre la aplicación de las normas en materia de retenciones. Si la prueba existente permite conocer la cuantía íntegra percibida es improcedente la elevación al íntegro, sólo reservada para los casos de ausencia de prueba sobre tal extremo.

Aunque es cierto que la nueva normativa sobre este Impuesto consagra el sistema de la ficción en el artículo 98.2 de la Ley 18/1991, de 6 junio, en relación con el artículo 60 del Reglamento de 30 de diciembre de 1991, sin prever las excepciones señaladas en la anterior norma reglamentaria, ambos preceptos contienen la salvedad de las retribuciones legalmente establecidas, lo que significa que dicho cambio normativo, no aplicable al caso enjuiciado, abunda en la conclusión expuesta de que el sistema anterior contenía exclusivamente una presunción *iuris tantum*, que pudo ser desvirtuada por prueba en contrario que acredite las retribuciones íntegras percibidas y el tipo de retención practicado sobre las mismas por la entidad pagadora.

Hay que tener en cuenta que se trata de una retribución satisfecha a un funcionario en prácticas, cuya cuantía no ofrece dudas por estar previamente presupuestada con independencia de la retención que se aplique sobre la misma. "

(84) "El mito de la elevación al íntegro en materia de retenciones. " Citado.

(85) Al no cumplirse dos condiciones: a) que los importes consignados en las autoliquidaciones de los empleados coincidan con los recogidos en el modelo 190.b) Que los empleados no se hayan deducido las retenciones a cuenta en aplicación del artículo 36.Uno, de la Ley 44/78, de 8 de septiembre.

(86) MORENO FERNANDEZ, J. Ignacio (*ob. y loc. cit.*, pág. 413).



(87) "... debiendo resolverse, pues, ante todo, si procede la aplicación de la Orden de 30 de octubre de 1980, en el caso de no ser correcto el cálculo de las retenciones practicadas por el pagador cuando se opera sobre rendimientos derivados de una relación administrativa con el Estado o con sus organismos. El Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, sostiene que la facultad de "elevar a íntegro" a que se refiere la Orden Ministerial citada sólo tiene sentido en el caso de contribuyentes que pactan rendimientos netos, pero no cuando se opera sobre los rendimientos íntegros derivados de una relación administrativa contractual con la Administración Pública, resaltando que una interpretación como la promovida por el recurrente sería además contraria al artículo 31 de la Constitución, ya que, a través de unas ficticias retenciones, el Sujeto Pasivo quedaría exonerado del pago debido de la deuda tributaria ajustada a su capacidad económica, vulnerando los principios de igualdad y justicia que aquel precepto impone.

Suprimidos los impuestos a cuenta a nivel estatal por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, para evitar un distanciamiento grande entre la percepción del rendimiento y el pago del impuesto, se establecen en la Ley dos sistemas o mecanismos de pagos a cuenta: el sistema de retenciones en la fuente y el de fraccionamiento de pago, con lo que se disminuye el esfuerzo tributario del contribuyente. graduándolo a lo largo del período en que se van produciendo los rendimientos, evitando los inconvenientes que puedan derivarse de hacer frente al pago del impuesto de una sola vez y, además, se aproxima la detracción impositiva al momento en que se genera la renta, facilitando la recaudación.

El sistema de retenciones en la fuente se aplica sobre los rendimientos del trabajo y los del capital y el sistema de fraccionamiento de pago a los rendimientos de actividades empresariales, profesional o artísticas. El problema que se plantea inmediatamente en torno a la figura del retenedor es el de si puede o no ser considerado como sustituto del contribuyente. El Impuesto pretende gravar toda la renta, cualquiera que sea la fuente, que obtenga el contribuyente, de manera que éste, junto a las rentas sometidas a retención, tendrá normalmente rentas no sometidas a la misma; por otra parte, el Impuesto pretende tomar en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente, por lo que la relación entre el retenido y la Administración tributaria subsiste, pese a la intervención de la figura del retenedor, que al igual que el sustituto es un deudor principal, de manera que satisface una deuda propia, aunque luego ésta sea imputable por el retenido como pago a cuenta de su deuda tributaria, existiendo en la normativa, artículo 36.1 de la Ley de 1978, actual 98.2 de la Ley de 6 junio, la presunción de que los ingresos sometidos legalmente a retención son satisfechos una vez practicada la misma, de manera que el contribuyente, para calcular el importe íntegro de la renta obtenida deberá elevar al íntegro, según el tipo de retención correspondiente, el importe neto percibido y, por tanto, ha de declarar como ingreso ese importe íntegro y deducir de la cuota a pagar la retención correspondiente, se le haya o no practicado, por lo que en caso



de no haberse practicado la retención, ésta será exigible del retenedor, no del contribuyente retenido, sin perjuicio de la acción del retenedor frente al perceptor de las rentas, bien por el principio de enriquecimiento injusto, bien por el principio de capacidad económica, ya que del artículo 36.3 de la Ley de 8 de septiembre de 1978 no se deduce con claridad la no devolución de las cantidades presuntas, al establecer en su inciso final que "cuando la suma de las cantidades retenidas en la fuente y las ingresadas a cuenta supere el importe de la cuota resultante de la liquidación provisional, la Administración procederá a devolver de oficio, en el plazo de treinta días, el exceso ingresado sobre la cuota que corresponda", a diferencia del actual artículo 100.2, que se refiere a cantidades efectivamente retenidas.

Ahora bien, no cabe olvidar, que junto a la denominada retención indirecta, en la que quien paga no es el sujeto activo, existe también la retención directa, en la que el pago y subsiguiente retención se realiza por el sujeto activo o acreedor del tributo. En este tipo de retención no existe más relación entre el sujeto activo y el pasivo y, por tanto, no da ocasión, en ningún caso, a un supuesto de sustitución. A la que se refiere el artículo 150 del Reglamento del Impuesto de 3 de agosto de 1981, estando reguladas las obligaciones formales de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos por Orden de 23 de enero de 1979. Pues bien, resulta patente que la Orden de 30 de octubre de 1980, por haber sido dictada ante las dudas surgidas con ocasión del cumplimiento de practicar las retenciones a cuenta del Impuesto previstas en el artículo 147 del Reglamento, tanto por parte del sujeto retenedor, como del perceptor del rendimiento, sólo puede jugar en el supuesto de retención indirecta, pero no en el caso de retención directa, lo cual parece lógico, ya que si se admitiese también aquí la elevación al íntegro, al no existir en el artículo 36.1 de la Ley 44/1978 excepción alguna a la regla de presunción de retención, a diferencia del actual 98.2, que deja a salvo las retribuciones legalmente establecidas, tendríamos que reconocer también al sujeto activo la acción de repetición frente al que debió haber soportado la retención, lo que dejaría sin sentido el beneficio de elevación al íntegro. "

(88) "Este sistema se establece en el indicado artículo 36 para los supuestos en que el retenedor no efectúe la retención o la efectúe en cantidad menor a la debida, a cuyo tenor "las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe de la retención correspondiente". De acuerdo con ello, el perceptor deberá declarar como ingreso bruto una cantidad superior a la que efectivamente recibió, es decir, una cantidad de la que restada la retención que debió hacérsele arroje la efectivamente percibida, deduciendo como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y dicha cantidad consignada como ingresos brutos.

Sin embargo, la pretensión del actor debe rechazarse, porque la elevación al íntegro únicamente puede operar en aquellos supuestos en que los rendimientos de trabajo personal se obtengan en virtud de relaciones de todo privado en donde no exista una norma que establezca las cantidades que por este concepto debe percibir una persona, pues en



aqueños otros en que los rendimientos estén preconfigurados legalmente no es posible aplicar la presunción del artículo 36 de la Ley 44/1978, Pues resultarían recibidas como ingresos brutos cantidades superiores a las establecidas en la Ley, lo que indudablemente es ilógico. Es el caso, por ejemplo, de los profesionales y artistas cuyos ingresos se determinen conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales o reglamentarias, los cuales no pueden utilizar el sistema indicado. Lo mismo cabe decir de los funcionarios o personas ligadas a la Administración por contrato laboral, como el recurrente, cuyas retribuciones están establecidas por la Ley. Y es que entender lo contrario supondría para la Hacienda Pública una merma en el ingreso al que tiene derecho por este Impuesto, ya que no puede resarcirse dirigiéndose contra el retenedor, por ser ésta una Administración Pública, y no tener virtualidad respecto de ella lo previsto en el artículo 15 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, que a modo de contraprestación por el menor ingreso que supone aplicar al perceptor el sistema de elevación al íntegro, impone al sujeto obligado a retener que incumple su deber de retención la sanción de efectuar el correspondiente ingreso en el Tesoro.

" (89) "La cuestión debatida parece resuelta por la propia Administración, pues el Tribunal Económico-Administrativo Central, resolviendo un recurso de alzada interpuesto para unificación de criterio respecto a la interpretación que debe darse al artículo 36.1.3 de la Ley 44/1978, en su Resolución de 4 de julio de 1991, declaró que dicho apartado tenía una norma de obligado cumplimiento, siendo la misma de aplicación en todo caso con independencia de que las retribuciones pactadas sean netas o íntegras. El propio TEAR Andalucía de Málaga, en su Resolución de 20 de mayo de 1993, en aplicación de la anterior doctrina, admitió la procedencia de dicha "elevación al íntegro" con independencia de la condición de funcionario o no del perceptor.

Esta última postura de los Tribunales Económico-Administrativos parece más adecuada a la luz de la actual legislación. En efecto, el artículo 98.2 Ley 18/1991, de 6 de junio, mantiene idéntica redacción al artículo 36.1.3 de la Ley 44/1978, con el añadido "salvo que se trate de retribuciones legalmente establecidas". En el Precepto reglamentario que desarrolla este precepto, artículo 60, se dispone que "tratándose de retribuciones legalmente establecidas, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración el legalmente establecido y deducirá como retención" la que se "haya practicado efectivamente".

No existe precepto reglamentario similar en el RD 2384/1981, al no tratar el supuesto efectivo de retenciones cuando se está ante retribuciones legalmente establecidas. Por tanto, puede deducirse lo siguiente:

a) La especial consideración de las retenciones de funcionarios aparece por primera vez en la Ley de 1991 y su Reglamento.

b) Con anterioridad a esta norma, no había especialidad para las retenciones de funcionarios.

c) El procedimiento regulado en el artículo 60.1, párrafo tercero del Reglamento vigente implica que no puede hablarse de presunción *iuris*



et de iure en la aplicación de retenciones a los funcionarios, puesto que contempla la posibilidad de discordancia entre la retención que se debió practicar y la efectivamente hecha. "

(90) "... es preciso efectuar una cierta distinción entre normas fiscales y normas laborales; que las leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio aprueban los gastos públicos, y, entre otros, las retribuciones de los funcionarios de las administraciones del Estado, y ello no es, desde el punto de vista de la efectiva obtención de los ingresos y desde el marco laboral o funcionarial, modificable en relación con sus correspondientes cuantías; que no obstante la Ley Fiscal, aunque se adecue normalmente a una realidad, muchas veces contiene presunciones, ficciones normativas y estimaciones objetivas, que no se ajustan estrictamente a lo dispuesto en otros marcos del Derecho o a la realidad, como ocurre en presunciones de rentabilidad en viviendas propias, en Estimación Objetiva Singular, en el no reconocimiento de algunas bases negativas reales, para evitar alusiones del Impuesto, etc...

Que el artículo 10 y 36 de la Ley del Impuesto establecen la obligación de retener a cuenta del mismo, disponiendo este último que "las cantidades efectivamente satisfechas por los obligados a retener se entenderán percibidas en todo caso con deducción del importe correspondiente", cuya norma es de aplicación no sólo a las percepciones a las que no se ha practicado la retención, sino también a aquellas en que el tipo de retención aplicado sea inferior al que debía de aplicarse, y cuya obligación de ingreso de la retención adecuada también viene constatada en el artículo 12 de la ley 5/1983, de 29 de junio; que si bien es cierto que este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 2 de noviembre de 1989, entendió que la expresada norma contiene una presunción *iuris tantum* que no juega cuando se puede conocer fehacientemente la remuneración íntegra abonada, también lo es que este mismo Tribunal, en Resolución de 29 de mayo de 1991, consideró más ajustado a Derecho entender, a la vista de la normativa vigente y abundando en lo ya indicado en sus resoluciones de 5 de junio y 3 y 18 de julio de 1990, que el transcrito párrafo del artículo 36 de la Ley reguladora del Impuesto no es constitutivo de tal presunción *iuris tantum* dirigida a conocer la retribución íntegra satisfecha por el pagador, sino que contiene no una verdadera presunción, sino una ficción legal o norma de obligada aplicación establecida para determinar, a efectos de las obligaciones fiscales impuestas al contribuyente y al retenedor, la base imponible para el primero y la base de cálculo de la retención para el segundo, con la única y estricta excepción establecida por el artículo 151.4 de Reglamento del Impuesto (que no se produce en el supuesto objeto de este expediente), todo lo cual se deduce no solamente de los términos literales del precepto sino también de que su aplicación, con relación tanto al retenedor como al contribuyente, incrementando al rendimiento efectivamente pagado y percibido el importe de la retención no practicada en la cuantía en que debió haberlo sido, importe que se deducirá el contribuyente de su cuota, es el fundamento de la propia estructura que a la obligación de retener da la actual normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y en especial el artículo 12.2 de la Ley 5/83, de 29 de junio), que la constituye como obligación propia del



retenedor, desvinculada de la que en su día habrá de asumir el perceptor de los rendimientos sujetos a retención y evitando así la duplicidad de pago que, en caso de no aplicarse tal precepto, produciría la acción administrativa dirigida contra el retenedor que no retuvo o lo hizo insuficientemente, con el fin de exigirle el ingreso de las retenciones no efectuadas, al mismo tiempo que habría de denegarse la posibilidad al perceptor del rendimiento de deducir en su impuesto personal las retenciones que no le fueron practicadas.

Que en tal sentido, en los ejercicios anteriores a 1992, se hallaba en vigor la Orden de 30 de octubre de 1980, declarada vigente en la Disposición Final 3ª del Reglamento del Impuesto, de 3 de agosto de 1981, y cuya Orden Ministerial, desarrollando aquél, dispone que en el caso de que la Empresa o Entidad haya practicado la retención pero a un tipo inferior al que proceda, declarando e ingresando el importe retenido ", el perceptor deberá declarar en el Impuesto sobre la Renta una cantidad de la que, restada la correspondiente retención, arroje la efectivamente percibida, deduciendo de la cuota del Impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración; que a dicho precepto, que deriva de lo dispuesto en el artículo 151.1 del Reglamento del Impuesto, se le puede oponer los supuestos excepcionales a que alude el número 4 de dicho artículo, como se ha dicho, "que la presunción a que se refiere el apartado 1 anterior no se aplicará cuando se trate de rendimiento de actividades profesionales, cuyos ingresos se determinan conforme a tarifas, aranceles o derechos de obligado cumplimiento y aprobados por disposiciones legales reglamentarias ", norma del Reglamento que viene a desarrollar lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley, la cual, como norma de carácter general, no podía regular todos los supuestos concretos de aplicación

Que de esta última norma se infiere que a pesar de la existencia de la ficción legal, cuando los ingresos profesionales vienen fijados en virtud de norma jurídica legal o reglamentaria, no puede variarse a efectos de cálculo de la base sobre la que ha de practicarse la retención, el nivel de retribuciones que resulta de la aplicación de tal norma jurídica; que siguiendo esta letra y espíritu del Reglamento del Impuesto, la excepción no puede ampliarse a otros supuestos, teniendo en cuenta la prohibición de interpretaciones analógicas en determinados temas; que los ingresos de los funcionarios no son derivados de actividades profesionales, sino originadas por el trabajo dependiente y, por tanto, no se encuentran en el ámbito de excepción, que precisamente ha sido necesaria una norma con rango legal, la Ley 18/1991, de 6 de junio, que regula el nuevo Impuesto sobre la Renta personal, desarrollada por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, para establecer la excepción de la no integración o alteración del rendimiento a los efectos de que se trate cuando las retribuciones sean legalmente establecidas, como señalan los artículos 98.2 de la citada norma legal y el 60.1 del Reglamento de 30 de diciembre de 1991, antes dicho; que, por otro lado, para que proceda la integración y la adecuada retención es preciso que efectivamente aquélla no se haya aplicado o se haya practicado a un tipo inferior al reglamentario señalado, sin que ello implique la elevación de



la retribución del funcionario público afectado, sino únicamente la elevación de la base imponible y de la base de cálculo de la retención a los únicos efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; que por todo ello este Tribunal no puede ampliar de las excepciones a la ficción legal de alteración del rendimiento en caso de retención inadecuada o falta de retención a otros distintos supuestos no contemplados por el propio Reglamento del Impuesto, sin perjuicio de la nueva situación que se produce en la normativa vigente a partir del ejercicio de 1992.

(91) "... este Tribunal Central tiene ya declarado, en resoluciones de 13 de octubre de 1988 y 5 de junio de 1990, que a la vista de lo dispuesto en el número 1 del artículo 36 de la Ley del Impuesto y en el mismo apartado del artículo 151 de su reglamento de desarrollo, la cuestión está clara, al disponer que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderán percibidas, en todo caso, con deducción del importe de la retención que corresponda, es preciso calcular la cuantía de la remuneración para que una vez deducida la retención resulte el líquido satisfecho al perceptor del rendimiento, completándose el precepto en el apartado 2, siguiente, al establecer que el incumplimiento de la obligación de retener lo que proceda, no puede servir de excusa para la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, siendo claro que al referirse el artículo 151 citado al ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto en el Tesoro, la aplicación del mecanismo de elevación al íntegro se dirige tanto al pagador de los rendimientos para el cálculo de la base de retención como al perceptor de los mismos "

(92) "Al no aportarse ningún dato que permita determinar si el porcentaje de retención aplicado sobre los rendimientos del trabajo es el correcto, la presente contestación tiene un carácter meramente informativo respecto a la aplicación genérica de lo dispuesto en el número 5. ° de la O.M. de 30 de octubre de 1980 y en el artículo 60. Uno del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo 1 del RD 1841/1991, de 30 de diciembre.

Esta doble referencia normativa es consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 1992 del RD 1841/1991, que derogó la OM de 30 de octubre de 1980. No obstante, ya sea bajo la vigencia de una u otra norma, la mecánica de la "elevación al íntegro " es la misma, es decir:

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al reglamentariamente establecido, el perceptor computará como rendimiento íntegro en su declaración del Impuesto una cantidad de la que restada la retención procedente (retención reglamentaria), arroje la efectivamente percibida. Asimismo, deducirá de la cuota del Impuesto, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y la cantidad por él consignada en la mencionada declaración "

(93)Obra y lugar citados, pág. 257.

(94)Para la Dirección General de Tributos (resolución de 23 de febrero de 1989), esta presunción sólo juega en el marco de la obligación principal.



(95) FERREIRO LAPATZA, J. J., "Los sujetos pasivos de la obligación tributaria", *cit.*, pág. 481.

(96) Lugar y obras citados.

(97) Obra y lugar citados.

(98) Un ejemplo aritmético. Un perceptor de una renta de trabajo personal 1.242.000 pesetas, sin hijos, viene sujeto a una retención del 6 por 100, según el artículo 46 del Reglamento del Impuesto. Si añadiera a 1.242.000 pesetas, ese 6 por 100, o sea 74.520 pesetas, la retención ya no debería ser sólo del 6, sino del 7, por lo que habrá que calcular una retención del 7 por 100, y sumarla a lo realmente percibido como neto, dando una base imponible superior, 1.328.940, frente al 1.316.520, caso de haber aplicado una retención del 6 por 100.

(99) FALCON Y TELLA, Ramón (obra y lugar citados, página 257).

(100) Por ejemplo, el hijo se presume legítimo si nace dentro de los 180 días posteriores al matrimonio, salvo que demuestre el marido la imposibilidad física de acceso en los ciento veinte primeros días, sin admitir prueba en contrario, artículo 108 del Código Civil.

(101) Obra y lugar citados.

(102) Obra y lugar citados.

(103) Supuesto novedoso.

(104) Para CHECA GONZALEZ, Clemente, "La deuda tributaria en el nuevo IRPF", *Impuestos 1991*, febrero, pág. 168, esta presunción *iuris tantum*, ha supuesto un notable avance respecto a lo dispuesto en el Proyecto Ley de 4 de agosto de 1990, aunque provoca un deber anual adicional para el que deba alegarla; el cual no existiría si, como parece más lógico, el legislador no hubiese acogido esta presunción, que trae consigo, en el caso de no tributar de manera conjunta, que un sujeto pasivo determine la sujeción al IRPF español de otro, independiente desde la óptica tributaria de aquél, lo que no casa muy bien con los artículos 13 y 32.1 CE, ni cuadra con la doctrina sentada por el STC 45/89, de 20 de febrero, a partir de que la concepción del IRPF como (impuesto de grupo) debe reputarse definitivamente superada.

(105) Según se desprende a *contrario sensu* de los artículos 59.2 y 64 de la Ley.

(106) Artículo 64 LIRPF, el cual, tras señalar que los rendimientos irregulares del trabajo personal o del capital, así como los rendimientos irregulares positivos de actividades empresariales o profesionales, se dividirán por el número de años comprendidos en el período en que se hayan generado contados de fecha a fecha, y en los casos en que no pueda determinarse dicho período se tomará el de cinco años, indica que el cociente así hallado se integrará por los rendimientos regulares del sujeto pasivo para determinar así su renta regular.

(107) Ejemplo (lo tomamos de CHECA GONZALEZ, Clemente, obra y lugar citados): Supongamos un contribuyente cuya base liquidable regular del ejercicio es de 7.100.000 ptas. mientras que su base irregular asciende a 7.700.000 ptas.

a) Tipo medio resultante de aplicar la escala de gravamen del artículo 74 a la mitad de su base liquidable irregular:

— 50 por 100 de la base liquidable irregular, 3.850.000 ptas.

— Cuota 861.000 ptas.



- _ Tipo medio: 22,36 por 100.
- b) Tipo medio de gravamen (artículo 74.2 de la Ley).
- _ base liquidable regular = 7.100.000 ptas.
- _ cuota:
- 6.700.000 ptas... 1.887.000
- 400.000 x 42 %... 168.000
- ... 2.055.000
- _ tipo medio: 28,94 %

Por tanto, en base a lo indicado por el artículo 75 de la Ley, la base liquidable irregular sería gravada, en nuestro caso, al tipo del 28,94 por 100, por ser el mayor de los dos calculados, elevándose, pues, la cuota de la base liquidable irregular a la cifra de 2.228.380 ptas.

Siguiendo el ejemplo anterior, la cuota íntegra en ese supuesto sería:

- _ Cuota base liquidable regular: 7.100.000 = 2.055.00.
- _ Cuota base liquidable irregular: 7.700.000 = 2.228 380.
- Cuota íntegra = 4.283.380.

(108)

(109) "Cuando el tipo medio de gravamen a que se refiere el artículo 74 resulte superior al tipo general del IS, la cuota íntegra se reducirá en la cuantía resultante de aplicar la diferencia entre el citado tipo medio y el tipo general del citado Impuesto sobre sociedades al importe de los incrementos de patrimonio que formen parte del rendimiento neto positivo de las actividades empresariales o profesionales. "

(110) Supongamos a este fin que un sujeto pasivo, contribuyente del IRPF, tiene una base imponible en el ejercicio de 11.300.000 ptas, dentro de la cual se ha computado un incremento de patrimonio derivado de un elemento patrimonial afecto a una actividad empresarial de 3.300.000 ptas.

El modo de operar sería el siguiente:

- _ Base liquidable = 11.300.000 ptas.
- _ Cuota = 4.128.350 ptas.
- _ Tipo medio de gravamen = 36,53 por 100.
- _ Diferencia entre dicho tipo medio de gravamen y el tipo general del IS = 1,53 por 100.
- _ Reducción en la cuota íntegra = 3.300.000 por 1,53 por 100 = 50.490 ptas.

(111) Los Organismos Internacionales especializados en temas fiscales vienen sostenidamente recomendando la simplificación y reducción de aquéllas, pero este consejo no se ha seguido plenamente en España por ser de difícil materialización, debido a la conflictividad social que se podría generar, y así se reconoció expresamente en el Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio, conocido como Libro Blanco, en donde se indicó que las deducciones con valor recaudatorio son las familiares, las de vivienda y la correspondiente a la percepción de los rendimientos del trabajo, plenamente asumidas por el cuerpo social como factores de justicia tributaria y, por tanto, las más conflictivas a la hora de planear cualquier reducción de las mismas _ en base a lo cual el citado Libro



Blanco se mostró partidario del mantenimiento esencial del actual cuadro de deducciones en la cuota, si bien simplificándolo y adaptándolo, en lo necesario, a las alteraciones estructurales de otro tipo a introducir en el Impuesto.

(112) Para CHECA GONZALEZ, Clemente, obra y lugar citados, esta técnica es más natural y progresiva que la de las reducciones o deducciones en la base imponible, ya que si se deducen los gastos de la base una misma cuantía de gasto supone mayores beneficios cuando más elevada sea la renta del sujeto pasivo.

(113) Ejemplo: sujeto pasivo que tributa individualmente con una base liquidable en 1995 de 4.420.000 ptas., de las que ha obtenido 420.000 en el extranjero, pagando allí por ellas 100.000 ptas. por un impuesto equivalente al IRPF español.

Base liquidable, 4.420. Cuota íntegra, 1.071.350; Deducciones, 50.000 (por gastos de enfermedad, por trabajo dependiente, etc.). Cuota líquida, 1.071.350 - 50.000 = 1.021.350.

Tipo medio efectivo $(1.021 \times 100) / 4.420.000 = 23,10 \%$ Cantidades a comparar:

a) Lo pagado en el extranjero, 100.000

b) Resultado de aplicar el tipo medio efectivo 420.000 por 23,10 por 100 = 97.020

Deducción por doble imposición internacional, la menor de las dos cantidades anteriores, esto es 97.020 ptas.

(114) Declaración a presentar en 1995 y 1996, respectivamente.

(115) La Sentencia de 23/12/92 del TSJ País Vasco sostiene que el tratamiento fiscal de las familias numerosas de honor no vulnera los principios de igualdad y progresividad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

(116) Se utiliza el término descendiente, en lugar de hijo, como hiciera el RDL 5/1990, de 20 de diciembre.

(117) Ejemplo. Matrimonio con un hijo de diecisiete años que, a pesar de estar soltero, tiene un hijo de tres meses al finalizar el período impositivo.

Puede suceder:

_ Que la unidad familiar formada por el hijo de diecisiete años y su hijo tenga rentas superiores al salario mínimo interprofesional:

_ El hijo de diecisiete años no da derecho a deducción a sus padres.

_ El de tres meses, sí lo da al suyo.

_ Que la unidad citada tenga rentas iguales o inferiores al salario mínimo interprofesional.

_ Los padres tienen derecho a la deducción por el hijo de diecisiete años.

_ Y además por el nieto, si convive con ellos.

(118) Un caso extremo sería el de un bisnieto menor de edad que convive con sus padres, sus abuelos y sus bisabuelos. En principio, sólo tienen derecho a la deducción los padres. Si no obtienen rentas superiores al salario mínimo interprofesional, la deducción pasa a los abuelos. Y si éstos estuvieran en las mismas circunstancias a los bisabuelos. Si éstos tampoco lo superan, la deducción se perdería.



(119) Por tanto, no sólo el padre, la madre, abuelos, sino también suegros. Por ejemplo, un matrimonio con el que convive durante 1994 el padre, de setenta años, del marido, que no tiene rentas superiores al salario mínimo. Si el matrimonio tributa de forma conjunta, deducirá 15.000. Pero si tributan separadamente, cada uno en su declaración puede deducir 7.500 ptas.

(120) Si por ejemplo, un abuelo, con ingresos inferiores al salario mínimo interprofesional, convive con su hijo, su nieto, aunque éste declare por IRPF, no puede practicar la deducción por el primero, pues es su padre quien tiene derecho a ella.

(121) Por ejemplo, en un matrimonio conviven en 1994 el padre del marido con rentas superiores al salario mínimo y los padres de la mujer con una pensión cada uno inferior al salario mínimo y menores de setenta y cinco años. El primero no da derecho a deducción. Los padres de la mujer sí, a razón de 15.000 ptas. cada uno.

(122) Comentarios a la LRIPF, EDERSA, Madrid, obra y lugar citados.

(123) Por ejemplo, padres que conviven con sus tres hijos en el piso de los padres y los padres no tienen ingresos superiores al salario mínimo.

(124) En los casos en que un matrimonio de ascendientes conviva con descendientes, para saber los ingresos que corresponden a cada uno deben utilizarse los criterios de atribución de rentas que se utilizan en caso de tributación individual (DGT de 13 de junio de 1990).

(125) Declaración a presentar en 1995 y 1996, respectivamente.

(126) Se redujo la edad primitiva de setenta años a sesenta y cinco.

(127) La Sentencia de 31 de enero de 1994 del TSJ Galicia sostiene que "no procede deducir de la cuota la cifra de 13.200 pesetas correspondientes a la madre política inválida del contribuyente, por no ser miembro de la unidad familiar "

(128) La resolución de 5 de mayo de 1993 del TEAC sostiene que la deducción familiar de la cuota del Impuesto, para situaciones de tutela o acogimiento, a que se refiere el artículo 29.C).cuatro, de la Ley 44/1978, en su redacción, según Ley 37/1988, sólo será procedente cuando se reúnan los requisitos previstos en el Código Civil para la existencia de tales instituciones, no siendo suficiente para la procedencia de dicha deducción que se trate de situaciones meramente de hecho.

(129) La Sentencia de 21 de octubre de 1992 del TSJ Navarra, que no procede deducir de la cuota la correspondiente por invalidez, ya que el sujeto pasivo no acredita por cualquiera de los medios de prueba válidos en Derecho, que concurren las circunstancias de una minusvalía igual al 33 por 100. "El artículo 29 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la redacción de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, con vigencia para el ejercicio de 1985, reconocía una deducción en la cuota por importe de 38.000 ptas. a los sujetos pasivos que fueran "invidentes, mutilados, inválidos ", "en el grado que reglamentariamente se determine " Ciertamente, esta determinación reglamentaria no tuvo lugar hasta la publicación del Real Decreto 566/1987, de 10 abril, en cuyo artículo 1 se disponía que "el grado de disminución física o psíquica a que se refiere



el artículo 29 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, en la redacción dada por la Ley 50/1984, de 30 de diciembre... es el correspondiente a quienes tengan la condición legal de persona con minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con los baremos establecidos en el anexo I de la Orden de 8 de marzo de 1984 "... la cuestión es si con la documentación aportada en la vía administrativa y en la presente jurisdiccional puede entenderse acreditada la concurrencia en el recurrente de la minusvalía igual o superior al 33 por 100 que le confería el derecho a disfrutar de la controvertida deducción ", para añadir más tarde que "acerca de la minusvalía del recurrente, la prueba practicada por él..., tanto en el expediente administrativo, como en el presente proceso, no acredita sino que tiene reconocida desde 1978 por la Seguridad Social una invalidez permanente en grado de incapacidad permanente total para su profesión habitual... Ciertamente este reconocimiento es revelador, conforme al artículo 135.4 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social de 1974, de su inhabilidad para la realización de todas o las fundamentales tareas de las que años atrás fuera su profesión habitual... pero por sí sólo no acredita una minusvalía global de su persona igual o superior al 33 por 100, según los baremos del anexo I de la Orden de 8 de marzo de 1984, que ordena conjugar en su valoración y determinación no sólo la discapacidad física, psíquica o sensorial del sujeto, sino también ciertos factores sociales complementarios... Con arreglo a lo prevenido en el artículo 3 del Real Decreto 566/1987, de 10 abril, el hoy recurrente debió acreditar, "por cualquiera de los medios de prueba válidos en Derecho ", que, en atención a ese conjunto de circunstancias, concurría en él una minusvalía igual al 33 por 100 "... y acaba diciendo que "de las situaciones de invalidez permanente reconocidas por la Seguridad Social, las únicas que por sí solas y sin necesidad de justificaciones complementarias acreditan la condición de minusválido en porcentaje suficiente para la aplicación de la deducción son las de invalidez permanente absoluta o gran invalidez, no la de invalidez permanente total que tiene reconocida y prueba el recurrente "

(130) Por ejemplo, con un matrimonio.

(131) Tomo el listado de LEFEBVRE, Francis. Obra y lugar citados.

(132) Pero no la compra del vehículo en sí (DG de 28 de octubre de 1992).

(133) Tomo las referencias de LEFEBVRE, Francis, EDERSA. Obra y lugar citados.

(134) Ley 18/1991, artículo 78.3.a) y 92.2. Redacción Ley 41/1994, artículo 62.

(135) O sea, el alquiler deducible es de hasta 500.000 ptas. en 1994 ó 666.667 en 1995.

(136) CHECA GONZALEZ, Clemente, "La deuda tributaria en el nuevo IRPF ", *Impuestos 1991*, febrero, pág. 177.

(137) Obra y lugar citados.

(138) Se ha admitido que esa persona pueda ser la abuela, siempre que efectivamente sea ese su cometido y que se justifiquen documentalmente las cantidades pagadas a la abuela, bastando a tal efecto un "recibí " firmado por la misma (AEAT de 21 de mayo de 1993).



(139) "Por el que el deudor se obliga a pagar una pensión o un rédito anual durante la vida de una o más personas por un capital en bienes inmuebles cuyo dominio se le transfiere desde luego con la carga de la pensión. "

(140) "Por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. " Frecuente en el ámbito inmobiliario donde se cambian solares por obra.

(141) La Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1993 dispone que "la deducción del artículo 29.f).1 está referida, desde su más primitiva redacción, a la cantidad satisfecha durante el período impositivo por la adquisición de vivienda, y no la cantidad pactada como precio al tiempo del otorgamiento del contrato, lo que hace que tal deducción quedara a merced, desde el primer momento, de los avatares tributarios de cada ejercicio y no cristalizada en la situación jurídica existente cuando la...

(142) "Es también donación... aquélla que impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado. "

(143) "Es reservativo el censo cuando una persona cede a otra el pleno dominio de un inmueble reservándose el derecho a percibir sobre el mismo inmueble una pensión a pagar por el censatario. "

(144) "Las disposiciones testamentarias, tanto a título universal como particular, podrán hacerse bajo condición. " Y el artículo 114 del Código Civil dispone que: "en las obligaciones condicionales la adquisición de los derechos... dependerá del acontecimiento que constituya la condición "

(145) Si no lo es habrá más dificultad para demostrar que el mismo se destina a la adquisición de una vivienda habitual.

(146) Ya hemos visto que la construcción es una forma de adquisición de la propiedad. La actual redacción del artículo 35 viene establecida por el RD 1100/1994.

(147) Esta subvención se considera como un incremento de patrimonio generado en un año. DGT de 27 de febrero de 1987.

(148) GARCIA MAGARIÑOS, Francisco, "La deducción por adquisición de vivienda habitual en la nueva Ley del IRPF " *Gaceta Fiscal*, número 103, de 1992, pág. 150.

(149) Sin embargo, como el Reglamento establece la analogía entre adquisición y ampliación y rehabilitación, debe entenderse que cabe también para éstas, así se ha admitido para la ampliación por la DGT resoluciones de 19 de junio de 1990 y 16 de julio de 1992, incluso que se aplique a la adquisición de una parcela de terreno para construir la vivienda habitual, si se termina la construcción en un plazo máximo de cuatro años, desde la adquisición del terreno. (DGT de 10 de abril de 1994).

(150) Obra y lugar citados.

(151) Si se trata de viviendas unifamiliares, se impone un límite de 5.000 m².

(152) Obra y lugar citados, pág. 55.

(153) La Sentencia de 21/10/92 del TSJ Navarra sostiene que no se consideran cantidades reinvertidas las que procedan de los gastos de la escritura y demás originados por la adquisición de la vivienda enajenada.



(154) Incluso cuando se adquiere como "local " y luego se demuestra por el contribuyente que se vive en él, ampliándolo como despacho profesional (S. TSJ de Madrid de 3 de febrero de 1994).

(155) Obra y lugar citados.

(156) El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 14 de mayo de 1993 sostiene la constitucionalidad del RDL 24/1982, que limita la deducción de la cuota por adquisición de vivienda al 30 por 100 de la base imponible.

(157) LEFEBVRE, Francis, "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (obra y lugar citados), se muestra partidario de que elija el contribuyente, siempre que no se supere la cantidad deducible.

(158) IRPF, EDERSA. Madrid, pág. 214.

(159) Desde el primer pago, aun antes de habitarla, o de empezar la construcción.

(160) Ob. y lugar citados.

(161) RDL 2/1985; LIRPF Disposición Adicional Tercera.

(162) Esta limitación, en relación con el importe de patrimonio, se encontraba también prevista para los planes de ahorro popular, pero desaparece en 1995 _LIRPF artículo 81, redacción 42, 1994, artículo 6.

Asimismo, también se preveía su no exigencia en el supuesto de reinversión de incrementos netos de patrimonio procedentes de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en los aludidos planes de ahorro popular _LIRPF artículo 44.1, redacción Ley 42-1994, art. . Todo ello ligado a la desaparición de dichos planes que nunca llegaron a concretarse.

(163) LIRPF, artículo 81, redacción Ley 42/1994, artículo 6.

(164) Elevación de valores catastrales, bienes depreciados, etc.

(165) Ejemplos:

1. Contribuyente cuyo patrimonio _a 1 de enero de 1995 _ está formado por 15.000.000 ptas. en el banco y 1.000 acciones cotizadas. Durante el ejercicio adquiere una vivienda habitual por 12.000.000 ptas. A 31 de diciembre de 1995 su patrimonio se integra por 3.500.000 ptas. en el banco, las 1.000 acciones y la vivienda. Su patrimonio en términos comparativos reales sólo ha aumentado en 500.000 ptas _15.000.000 _ 12.000.000 + 3.500.000. Por tanto, su máxima deducción por adquisición de vivienda en el ejercicio 1995 será de 75.000 ptas. - 15 por 100 de 500.000.

2. Contribuyente con un patrimonio constituido a 1 de enero de 1995 por 10.000 acciones _valor en Bolsa 40.000.000. En 1995 obtiene rentas por 12.000.000 ptas. de las que se destina 5.000.000 al consumo y 7.000.000 a la entrada de una vivienda habitual de 20.000.000 ptas de precio total y 11.000.000 de valor catastral. Para el resto del precio concierta un préstamo de 13.000.000, Base liquidable en IRPF 11.666.000, durante 1995 no vende ni compra acciones, pero las que tenía se desvalorizan, siendo su valor medio de cotización en el último trimestre de 25.000.000.

Si comparamos patrimonios de valores reales, a 1 de enero de 1995 tiene 10.000 acciones. A 31 de diciembre de 1995 mantiene las 10.000 acciones _por lo que no han de computarse alteraciones en su valor _.



Pero su patrimonio se ha incrementado en 7.000.000 _20.000.000, valor de la vivienda _ 13.000.000 deudas.

Por tanto, se cumple el requisito del incremento de patrimonio en la cuantía de la inversión. Sin embargo, no se cumple el límite en relación con la base liquidable la inversión _7.000.000 _ excede del 30 por 100 de la base liquidable _11.666.000 por 30 por 100 _ 3.499.800. Deducción familiar 3.499.800 por 15 % = 524.970 ptas.

(166)Artículo 26 IS.

(167)Incidimos en las cuestiones específicas del IRPF. Existe además un régimen particular, que puede resultar de aplicación a las actividades desarrolladas en Canarias por personas físicas, que afecta tanto a la deducción por inversiones como a la reserva para inversiones en Canarias.

(168)No la deducción por creación de empleo, que puede absorber la totalidad de la cuota.

(169)También por la no habitual adquirida antes de 1990.

(170)No ahora por creación de empleo.

(171)Las deducciones por inversiones empresariales o profesionales procedentes de regímenes anteriores se aplican respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas.

(172)Excepto las relativas a inversiones en los acontecimientos de 1992, cuyo plazo de cómputo es de cuatro ejercicios.

(173)El 30 por 100 de la base imponible e incremento del patrimonio en la cuantía de la inversión.

(174)Resultante de aplicar a la cuota íntegra las deducciones previstas en el apartado a).

(175)No pierde la deducción por adquisición de activos fijos el profesional, que aporta estos a una sociedad por él constituida ni a una comunidad de bienes _aunque lógicamente la sociedad no pueda gozar de nueva deducción por inversión respecto a los bienes apostados (DGT de 26 de febrero de 1988).

(176)Con alguna excepción.

(177)Según la Administración, el requisito de contabilización exigido con carácter general por las normas del IS se sustituye por el de la justificación documental de la efectividad de la inversión, para aquellos sujetos pasivos no obligados fiscalmente a llevar los libros del Código de Comercio (DGT de 5 de junio de 1990).

(178)Afecta plenamente al ejercicio 1994 a declarar en 1995.

(179)Aplicable al ejercicio de 1995 a declarar en 1996 y al de 1994, a declarar en 1995, siempre que, para este último la donación haya tenido lugar del 26-11 al 31-12.

(180)Aunque no cumplan los requisitos previstos en la nueva Ley de Fundaciones para las Fundaciones que rindan cuentas al Organismo de Protectorado correspondiente y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública.

(181)Ejemplo. Un sujeto pasivo recibe de una sociedad anónima que tributa en el IS al tipo normal del 35 por 100 un dividendo de 100.000 ptas. Si se percibe en 1994 a declarar en 1995 el sujeto pasivo se imputará en su base imponible del IRPF un rendimiento del capital mobiliario de 100.000 y se deducirá en su cuota íntegra 100.000 por 10



por 100 = 10.000 ptas. Si se percibe en 1995, a declarar en 1996, el sujeto pasivo se imputará en su base imponible del IRPF un rendimiento del capital mobiliario de 100.000 por 140 por 100 = 140.000 ptas. Y se deducirá de su cuota íntegra 100.000 por 40 por 100 = 40.000 ptas.

(182)Aplicable en los ejercicios 1994 y 1995.

(183)En tal caso, la deducción por rendimientos del trabajo dependiente que en su caso, les corresponderá será la general.

(184)Por ejemplo, si un sujeto pasivo tiene en 1994 unos rendimientos netos de trabajo de 1.300.000, su deducción será igual a 68.000 pesetas, menos la cantidad resultante de multiplicar 0,05 por la diferencia existente entre 1.300.000 y 1.000.000, es decir, 15.000 ptas., lo que daría lugar a una deducción de 53.000 pesetas.

(185)LIRPF artículo 78.d), RIRPF artículo 37.

(186)No es aplicable la deducción a un militar retirado residente en la Península aunque hubiese estado destinado en Melilla (DGT de 15 de octubre de 1992).

(187)Se consideró improcedente la deducción en el caso de un marino mercante con residencia en Ceuta, que realiza su trabajo en la línea marítima Ceuta-Algeciras. El argumento era que el trabajo no se desempeñaba propiamente en Ceuta, sino que se realizaba entre dos territorios, a uno de los cuales no alcanzaba la deducción (DGT de 6 de julio de 1987).

b. IMPUESTO A LOS NO RESIDENTES

i. LEY 41 DE 9 DE DICIEMBRE DE 1998 ⁹

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y NORMAS TRIBUTARIAS.

Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias.

(BOE

10/12/1998)

(Incorporada corrección de errores BOE 07/05/1999)

Modificada por:

- **Ley 14/2000**, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. 30/12/2000)
- **Ley 6/2000**, de 14 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. 14/12/2000)
- **Ley 24/2001**, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. 31/12/2001)
- **Ley 46/2002**, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. (B.O.E. 19/12/2002).
- **Ley 62/2003**, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. (BOE 31-12-2003)



- [Real Decreto Legislativo 5/2004](#), de 5 de marzo (BOE 12/03/2004)

CAPÍTULO PRELIMINAR. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.

Artículo 1. Naturaleza y objeto.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

Artículo 2. Ámbito de aplicación.

1. El presente Impuesto se aplicará en todo el territorio español.
2. El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores así como el mar territorial y las áreas exteriores a él en las que, con arreglo al Derecho Internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.
3. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.
4. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta Ley.

Artículo 3. Normativa aplicable.

El Impuesto se rige por la presente Ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda.

Artículo 4. Tratados y Convenios.

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española.

CAPÍTULO I. ELEMENTOS PERSONALES.

Artículo 5. Contribuyentes.

Son contribuyentes por este Impuesto:

- a. Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 de esta Ley, que obtengan rentas



en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- b. Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 9 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Artículo 6. Residencia en territorio español.

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 7. Individualización de rentas.

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias sobre individualización de rentas.

Artículo 8. Responsables.

1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 30 de esta Ley, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

2. No se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad, por cuenta y orden de un tercero.
3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes por este Impuesto, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, siendo exigible la deuda tributaria sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre,



General Tributaria.

En el caso del depositario o gestor de los bienes o derechos no afectados a un establecimiento permanente, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 9. Representantes.

1. Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refiere el artículo 23.2 de esta Ley o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.

El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por el Impuesto, acompañando a la indicada comunicación la expresa aceptación del representante.

2. Se considerarán representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

Cuando estas personas no fuesen residentes en territorio español, será aplicable lo dispuesto en el apartado anterior.

3. El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1 constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas.

Artículo 10. Domicilio fiscal.

1. Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en España:
 - a. Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En



el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

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

CAPÍTULO II. SUJECCIÓN AL IMPUESTO.

Artículo 11. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.
2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este Impuesto.
3. No estarán sujetas a este Impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 12. Rentas obtenidas en territorio español.

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:
 - a. Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u



otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.

- b. Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente:
 - a') Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del 20 por 100 del precio de adquisición de dichos elementos.
 - b') Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en el mismo.
 - c') Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- c.
- d. Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio español.
- e. Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.
- f. Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- g. Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- h. Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- i. Las ganancias patrimoniales:



a') Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.
b') Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
c') Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:

§ Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español.

§ Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán asimismo obtenidos en territorio español los rendimientos satisfechos por:

a. Personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes en territorio español.

b. Establecimientos permanentes situados en territorio español.

3. Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:

a. Los satisfechos por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en la letra siguiente, cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en esta letra los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

b. Los satisfechos por razón de las prestaciones de servicios a que se refiere el subapartado b') de la letra b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio español.

c. Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

d. Los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 16.1 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos



- estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
- e. Los rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en el extranjero.
4. Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos en la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Artículo 13. Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas:
- Las rentas mencionadas en el artículo 7 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias percibidas por personas físicas.
 - Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

- Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.
- Cuando, en algún momento, durante el período de doce meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.
- Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.
- Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.



No obstante, cuando el titular de los valores sea un establecimiento permanente en territorio español, las rentas a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetas a este Impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

- e. Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este Impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.
- f. Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
- g. Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, cuando concurren los siguientes requisitos:

a´)Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

b´)Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

c´)Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 25 por 100. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.



En este último caso la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los Convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por 100, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra.

Lo establecido en esta letra no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra.

- h. Las rentas derivadas de las transmisiones de valores realizadas en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
2. En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra g) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.



Artículo 14. Formas de sujeción.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III de la presente Ley.
2. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas y en los términos previstos en el Capítulo IV de esta Ley.

CAPÍTULO III. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 15. Rentas imputables a los establecimientos permanentes.

1. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:
 - a. Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
 - b. Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
 - c. Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.
Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.
2. En los casos de reexportación de bienes previamente importados por el mismo contribuyente, se considerará:
 - a. Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.
 - b. Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.
 - c. Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias.

Artículo 16. Diversidad de establecimientos permanentes.

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las



siguientes circunstancias:

- a. Que realicen actividades claramente diferenciables.
 - b. Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.
2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Artículo 17. Determinación de la base imponible.

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en las letras siguientes:
 - a. Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

No obstante lo dispuesto anteriormente, serán deducibles los intereses abonados por los establecimientos permanentes de bancos extranjeros a su casa central o a otros establecimientos permanentes, para la realización de su actividad.

- b. Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a´) Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
 - b´) Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
 - c´) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.
- c. Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.
- d. En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el



criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:

a') Cifra de negocios.

b') Costes y gastos directos.

c') Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.

d') Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

e. Será aplicable a la determinación de los gastos de dirección y generales de administración deducibles conforme a este apartado, en la forma que reglamentariamente se determine, el procedimiento previsto en el artículo 9 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

f. En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

2. Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, ya estén situados en territorio español o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

a. Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades,



determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

b. Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

a') La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

b') La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

5. Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el Impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

a. Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en los artículos 23.2 y 24 de la presente Ley, siendo de aplicación a estos efectos las siguientes normas:

a') Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

b') Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento



de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar, y mantener a disposición de la Administración Tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos.

- b. Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.
- c. No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes. Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en la letra a) anterior cuando el establecimiento permanente no dispusiese de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español. La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.
- d. No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en la letra a) anterior, las normas establecidas en los Convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Artículo 18. Deuda tributaria.

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del 35 por 100, excepto cuando la actividad del establecimiento permanente fuese la de investigación y explotación de hidrocarburos, en cuyo caso el tipo de gravamen será del 40 por 100.
2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 24 de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 17.1, a), de esta Ley, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

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



3. La imposición complementaria no será aplicable, a condición de reciprocidad, a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea.
4. En la cuota íntegra del Impuesto podrán aplicarse:
 - a. El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 28 y 31 al 37 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - b. El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.
5. Las distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.
6. Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y deducciones a que se refiere la letra a) del apartado 4 de este artículo, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y condiciones previstos en el artículo 145 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 19. Período impositivo y devengo.

1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de doce meses.

Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

La comunicación del período impositivo deberá formularse en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este Impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

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

Artículo 20. Declaración.

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar



declaración, determinando e ingresandola deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

2. Cuando se produzcan los supuestos del artículo 19.2 de esta Ley, el plazo de presentación será el previsto con carácter general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a partir de la fecha en que se produzca el supuesto, sin que pueda autorizarse su baja en el índice de Entidades en tanto no haya sido presentada tal declaración.

Artículo 21. Obligaciones contables, registrales y formales.

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.
2. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 22. Pagos a cuenta.

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

CAPÍTULO IV. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Artículo 23. Base imponible.

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de la Ley .../ 1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, sin que sean de



aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicha Ley ni las reducciones.

2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.
3. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.
4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sección 4.a del Capítulo I del Título II, salvo el artículo 31, apartados 2 y 3a) y en el Capítulo II del Título VIII de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Artículo 24. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:
 - a. Con carácter general, el 25 por 100.
 - b. Las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual pensión Hasta pesetas	Cuota Pesetas	Resto pensión Hasta pesetas	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	1.600.000	8



1.600.000	128.000	900.000	30
2.500.000	398.000	en adelante	40

c. Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.

d. Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por 100.

e. El 4 por 100 en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

f. En el caso de ganancias patrimoniales, el 35 por 100.

2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 5 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto correspondiente a aquéllos.

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el titular del inmueble transmitido fuese una persona física y, a 31 de diciembre de 1996, el inmueble hubiese permanecido en su patrimonio más de diez años, sin haber sido objeto de mejoras durante ese tiempo.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes



transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el Impuesto correspondiente.

Artículo 25. Deduciones.

De la cuota sólo se deducirán:

- a. Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 55.3 de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.
- b. Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Artículo 26. Devengo.

1. El Impuesto se devengará:
 - a. Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
 - b. Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
 - c. Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.
 - d. En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.
2. Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 11.2 de esta Ley, se devengarán cuando resultaran exigibles o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.
3. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Artículo 27. Declaración.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este Impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.
2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 8 de esta Ley.
3. No se exigirá a los contribuyentes por este Impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 30 de esta Ley.

Artículo 28. Obligaciones formales.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas de las referidas en el



artículo 23.2 de esta Ley estarán obligados a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se establezcan.

2. Cuando hubieren de practicar retenciones e ingresos a cuenta, estarán obligados a presentar la declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se determinen.

Artículo 29. Retenciones.

Los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 23.2 de esta Ley.

Artículo 30. Obligación de retener e ingresar a cuenta.

1. Estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, respecto de las rentas sujetas a este Impuesto, que satisfagan o abonen:
 - a. Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
 - b. Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de las mismas.
 - c. Los contribuyentes de este Impuesto mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 29 de esta Ley.
2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 23.2, 25 y 32.7 de esta Ley.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.
4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de



lo dispuesto en el artículo 13 de esta Ley o en un Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

No se exigirá la retención respecto de:

- a. Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del Impuesto o la procedencia de exención.
 - b. Las rentas a que se refiere la letra c) del artículo 131 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - c. Las rentas que se establezcan reglamentariamente.
5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

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

6. Lo establecido en el presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 24 de esta Ley.

Artículo 31. Inversiones de no residentes en Letras del Tesoro y en otras modalidades de Deuda Pública.

Las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones en Cuenta estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, como sustitutos del contribuyente, el importe de este Impuesto correspondiente a los rendimientos de las Letras del Tesoro y demás valores representativos de la Deuda Pública que establezca el Ministro de Economía y Hacienda obtenidos por inversores no residentes en España, sin establecimiento permanente, siempre que no sean de aplicación las exenciones sobre los rendimientos procedentes de los diferentes instrumentos de la Deuda Pública previstas en la presente Ley.

CAPÍTULO V. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Artículo 32. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.



1. Las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España por cualquier título bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos, estarán sujetas al Impuesto mediante un gravamen especial que se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezcan.
2. La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.
3. El tipo del gravamen especial será del 3 por 100.
4. La falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes del gravamen especial en el plazo establecido en el apartado 1 dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el Impuesto y de la cuantía del mismo.
5. El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles no será exigible a:
 - a. Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
 - b. Las entidades con derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición internacional, cuando el Convenio aplicable contenga cláusula de intercambio de información, y siempre que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español o tengan derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información.

Para la aplicación de la exención a que se refiere esta letra, las entidades no residentes estarán obligadas a presentar una declaración en la que se relacionen los inmuebles situados en territorio español que posean, así como las personas físicas tenedoras últimas de su capital o patrimonio, haciendo constar la residencia fiscal, nacionalidad y domicilio de la propia entidad y de dichas personas físicas. A la declaración, que deberá presentarse en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble, se acompañará certificación de la residencia fiscal de la entidad y de los titulares finales personas físicas, expedida por las autoridades fiscales competentes del Estado de que se trate. Dicha declaración habrá de presentarse en el mismo plazo previsto para el



ingreso del Impuesto.

- c. Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.
 - d. Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.
 - e. Las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, reconocidas con arreglo a la legislación de un Estado que tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, siempre que los inmuebles se utilicen en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto.
6. En los supuestos en que una entidad no residente participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquéllos.

Cuando las condiciones de residencia de los socios, partícipes o beneficiarios de la entidad no residente a que se refiere la letra b) del apartado 5 se cumplan parcialmente, la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España se reducirá en la proporción que corresponda a la participación en la entidad correspondiente a los socios, partícipes o beneficiarios que cumplan las condiciones de residencia exigidas.

7. La cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto que, en su caso, correspondiese con arreglo a los artículos anteriores de esta Ley.

CAPÍTULO VI. OTRAS DISPOSICIONES

Artículo 33. Opción para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea.

El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y que ha obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de



su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Reglamentariamente se desarrollará este régimen opcional.

Artículo 34. Sucesión en la deuda tributaria.

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Artículo 35. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por las deudas que, por tal concepto, hayan sido contraídas por cualquiera de los cónyuges.

Artículo 36. Infracciones y sanciones.

Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 37. Orden jurisdiccional.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

Artículo 38. Liquidación provisional.

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
2. Lo señalado en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración Tributaria.

DISPOSICIONES ADICIONALES



Primera. Remisiones normativas.

1. Las referencias efectuadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y por su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, a los artículos contenidos en el Título VII de aquella, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.
2. Las referencias efectuadas a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, se entenderán hechas a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Segunda. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

A partir de la entrada en vigor de esta Ley el artículo 4. Siete de la Ley 19/1991, de 6 de junio, sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, quedará redactado en los siguientes términos:

«Siete. Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.»

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Única.

Las disposiciones transitorias tercera, quinta, sexta y novena de la Ley .../1998, de ..., del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, serán aplicables a los contribuyentes sin establecimiento permanente que sean personas físicas.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única.

1. A la entrada en vigor de la presente Ley quedarán derogadas las siguientes normas:
 - a. El Título VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
 - b. Las disposiciones adicionales sexta y séptima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
2. A la entrada en vigor de esta Ley conservarán su vigencia, en particular:
 - a. El título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluso en lo referente a personas o entidades no residentes en territorio español.
 - b. La disposición adicional vigésima octava de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado



para 1987.

3. Las normas reglamentarias relativas a la obligación real de contribuir dictadas en desarrollo de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en la presente Ley, hasta la entrada en vigor de las normas reglamentarias que se dicten en virtud de las habilitaciones contenidas en la misma.
4. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.
5. Conservarán su vigencia las Órdenes por las que se declara la exención, a condición de reciprocidad, de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

- a. Modificar los tipos de gravamen.
- b. Modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos.
- c. Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del Derecho que del mismo se derive.

Segunda. Habilidadación reglamentaria.

1. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.
2. Los modelos de declaración de este Impuesto y los de sus pagos a cuenta se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos para su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las mismas por medios telemáticos.

Tercera. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el 1 de enero de 1999. En el caso de contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente, esta Ley será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha.



ii. SOBRE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS A LA LEY 41 DE 9 DE DICIEMBRE DE 1998

“La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» el 10 de diciembre de 1998, respondió a la necesidad de configurar una norma que regulase, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir», debido a la creciente inter-nacionalización de las relaciones económicas y la integración progresiva de España en la Unión Europea.

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 1999, ha experimentado importantes modificaciones, entre las que cabe destacar las introducidas por las siguientes normas:

a) La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, que incorporó un nuevo artículo a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la deducción de pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando un contribuyente adquiere su condición por cambio de residencia y cambió la redacción del cálculo de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales.

b) La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció nuevos supuestos de exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, por la interrelación existente entre ambas normativas, repercutió en el artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, y equiparó, para determinados supuestos, los tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con los tipos de retención existentes para residentes.

c) La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció un nuevo tipo de gravamen para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajadores de temporada.

d) La mencionada Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que ha sido la que ha originado la reforma más sustancial en el texto de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, desde que entró en vigor. Con ella se pretendió mejorar técnicamente el texto anterior a la vista de la experiencia que ha proporcionado su aplicación, al tiempo que se incorporaron algunas cuestiones que no estaban expresamente reguladas con anterioridad, como las definiciones de cánones o pensiones o el régimen de entidades en atribución de rentas.



e) Finalmente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha introducido determinadas modificaciones como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa aun régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, con un régimen transitorio específico para cánones. Por otra parte, también se ha excluido de la obligación de retener e ingresar a cuenta a las misiones diplomáticas u oficinas diplomáticas de Estados extranjeros.

III

En el texto aprobado por este real decreto legislativo, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, se refunde con las siguientes normas:

a) La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que reguló en su disposición adicional cuarta las normas sobre retenciones y otras cuestiones relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios. Esta norma se incorpora en los apartados 2 y siguientes del artículo 53 del texto refundido.

b) La Ley 50/1 998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció, en su artículo 24, la posibilidad de regular reglamentariamente las obligaciones de retención e ingreso a cuenta que podían incumbir a determinadas entidades o a los propios partícipes en los casos de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva en manos de contribuyentes no residentes. Esta regulación se incorpora en el apartado 1 del artículo 53 del texto refundido.

c) La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, que reguló, en el apartado cuatro de su artículo 23, el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios y de devolución de la prima de emisión. Esta regulación se incorpora en el apartado 4 del artículo 31 del texto refundido.

e) La Ley 34/2003, de 4 de noviembre, de modificación y adaptación a la normativa comunitaria de la legislación de seguros privados, que ha modificado la Ley 30/1 995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, estableciendo la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta para los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios en España, a los que se refiere el artículo 86.1 y la disposición adicional decimoséptima déla citada Ley 30/1995, de 8 de noviembre.



f) Por último, con la finalidad de conseguir mayor claridad, se desglosa la actual regulación en un solo artículo del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en los artículos 40 a 45 de este texto refundido.”¹⁰

c. EL IMPUESTO DE REMESAS AL EXTERIOR

i. NORMA QUE EXIME DEL IMPUESTO DE REMESAS AL QUE REALICE SU ACTIVIDAD EN COLOMBIA

[110/000084 (CD) Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005.]

“En el momento de proceder a la firma del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, los signatarios han convenido en las siguientes disposiciones que forma parte integrante del Convenio:

(...)

IV. Ad. Artículos 5 y 7.

No se gravarán con el impuesto de remesas las rentas y ganancias ocasionales de un residente de España, que realice su actividad en Colombia a través de un establecimiento permanente situado en Colombia.”¹¹

ii. NORMA QUE EXIME DEL IMPUESTO DE REMESAS A ESTUDIANTES Y PERSONAS EN PRÁCTICA

[110/000163 (CD) Convenio entre el Reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006.]

“ARTÍCULO 20

Estudiantes y personas en prácticas Una persona física que sea residente de un Estado contratante inmediatamente antes de su llegada al otro Estado contratante y que se encuentre en ese otro Estado únicamente:

a) como estudiante de una universidad, establecimiento de enseñanza superior, escuela u otra institución educativa reconocida en ese otro Estado;

b) como persona en prácticas de carácter técnico o empresarial; o

c) como receptor de una beca, asignación o premio con el objeto fundamental de sufragar sus estudios, investigaciones o formación práctica, procedentes de organismos gubernamentales de cualquiera de los dos Estados o de una institución de carácter científico, educativo, religioso o benéfico, o en virtud de un programa de asistencia técnica desarrollado por la Administración de cualquiera de los Estados, estará exenta de imposición en ese otro Estado por razón:

i) de las remesas procedentes del extranjero para su manutención,



estudios, formación, investigación o prácticas; y
ii) del importe de dicha beca, asignación o premio."¹²

3. MODIFICACIONES QUE PLANTEA EL PROYECTO DE LEY DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EXPEDIENTE LEGISLATIVO N° 14.828

PROYECTO DE LEY

IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Expediente N° 14.828

ASAMBLEA LEGISLATIVA

Durante los últimos días de la Administración fue presentado el informe "Agenda de Transformación Fiscal para el desarrollo", el cual fue elaborado por una Comisión de Exministros de Hacienda y recoge el resultado de un estudio de 8 meses sobre la situación de la Hacienda Pública costarricense y de los inminentes peligros de que el déficit fiscal llegue a extremos inmanejables (más del 11% del PIB en el 2006) si no se toman las medidas correctivas necesarias.

En este contexto, ante los contundentes resultados del estudio en mención y la seriedad de quienes suscribieron dicho informe, dicha Administración tomó la determinación de presentar a consideración de la Asamblea Legislativa el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, el cual en esencia constituye un plan integral de reforma orientado a brindar una solución sostenible de la situación fiscal que afronta el país.

No obstante lo anterior y conscientes del hecho de que la discusión de un proyecto de las dimensiones del mencionado constituye un obstáculo importante a la agilidad necesaria con que el país requiere que se adopten soluciones a la problemática fiscal, esta administración se ha dado a la tarea de dividir el Proyecto de Ordenamiento Fiscal en iniciativas concretas que faciliten su pronta discusión.

En el caso concreto de esta iniciativa, se presenta a consideración de los señores Diputados un proyecto particular de Ley de Imposición sobre la Renta, para cuyo efecto se extrajo íntegramente el artículo relativo a esta Ley contenido en el



Proyecto de Ordenamiento Fiscal sin realizar ningún cambio en el texto original de este tema, a efecto de que sirva de base para su discusión en el seno de la Asamblea Legislativa.

Pese a lo anterior, debe aclararse que el Ministerio de Hacienda durante los últimos meses ha estado en un proceso de revisión continua de los diferentes componentes del Proyecto de Ordenamiento Fiscal y como resultado de esta tarea se han podido detectar una serie de errores de forma presentes en el texto original y que por transparencia se ha considerado prudente no incluir en el articulado de la presente iniciativa. Para estos efectos, se presenta, como Anexo a esta exposición de motivos, un detalle con las sugerencias de modificación que han surgido en este sentido, con el fin de que sean tomadas en consideración por los señores Diputados en el momento de la discusión de este tema.

Por otra parte debe tenerse presente que la imposición sobre la renta debe regular tres aspectos fundamentales: la imposición de las personas físicas residentes en el territorio nacional, la imposición sobre las sociedades y otras entidades colectivas sin personalidad jurídica también residentes en el territorio nacional y la imposición sobre los no residentes en el territorio nacional, sean personas físicas o no.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye uno de los pilares estructurales de cualquier sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el principio de capacidad económica de igualdad y progresividad tributaria encuentran su más adecuada proyección. Es por ello que este impuesto es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución Política propugna y que dotan de contenido al Estado. El Impuesto sobre Sociedades busca alcanzar una capacidad económica hasta cierto punto autónoma que es la resultante de la puesta en común de recursos materiales, humanos y tecnológicos, operando el gravamen al nivel de la empresa, antes que esa capacidad económica se manifieste en las personas físicas socias. Sin embargo, precisamente por enmarcar también el gravamen de una capacidad económica que, en última instancia, es de las personas físicas socias, es necesario establecer mecanismos de integración entre ambos niveles de imposición. Por último, el mecanismo de cierre del sistema es la imposición de los no residentes, basado en el criterio de la fuente de la que proviene la riqueza: así, la riqueza producida en territorio nacional, por no residentes, debe ser sometida también a gravamen.



El actual Impuesto sobre la Renta se implantó en 1988 y aunque ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de su historia, es necesario reformarlo para adaptarlo a los cambios sociales, económicos, incluso tecnológicos, ocurridos en nuestro país.

El carácter de gravamen cedular -que no permite realmente hablar de un impuesto sobre la renta, sino de un número de ellos- y territorial, la excesiva complejidad del impuesto con los costes indirectos de gestión que ello entraña; la dispersión, su poca coherencia y la falta de sistematización de su normativa y las deficiencias funcionales que dificultan la lucha contra el fraude fiscal, ocasionan una significativa falta de elasticidad recaudatoria. Asimismo, la Ley actual no recoge ordenada y sistemáticamente la distinción entre la imposición sobre la renta de las personas físicas residentes, la imposición de las sociedades y la imposición de los no residentes.

En los momentos actuales, resulta imprescindible la adaptación del Impuesto al modelo vigente en los países más desarrollados, pues las decisiones de política fiscal pueden determinar consecuencias no deseables si se alejan de los criterios seguidos por el resto de los países occidentales en esta materia de política fiscal. En tal marco de actuación, el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento, así como dar cumplimiento al compromiso político de introducir mayor recaudación y equidad en el reparto de la carga tributaria entre todos, aunque más esfuerzo a quienes tienen una mayor capacidad económica.

La reforma de la imposición sobre la renta en un contexto de globalización económica, requería un estudio detallado de sus consecuencias económicas y sociales. Asimismo, la incidencia del impuesto y su generalidad necesitan de un apoyo social indudable; de ahí que en su reforma se deba implicar el mayor número posible de interlocutores sociales.

Por ello, la elaboración de esta Ley ha sido objeto de un proceso de reflexión y estudio amplio, que tiene su manifestación más importante en la creación de la Comisión de Exministros de Hacienda, cuyas recomendaciones sirven de base y fundamento al proyecto de ley.

Los trabajos de esta Comisión, supusieron un refrendo a la necesidad de la reforma del Impuesto sobre la Renta, a la vez que



aportan sólidos argumentos en favor de la misma, y se señalan sus objetivos y características generales.

Los resultados de este laborioso proceso, de los informes y análisis recibidos y de las opiniones contrastadas se condensan en el proyecto de Ley, en el cual el Gobierno ha tenido también en cuenta las corrientes de opinión de distintos ámbitos sociales así como los informes elaborados por expertos internacionales a los que se solicitó colaboración.

Antes de exponer el contenido del articulado, resumimos las dos grandes líneas maestras de la reforma, a saber, el tránsito hacia una forma de imposición sobre la renta de carácter global, a diferencia del actual modelo cedular, por una parte, y el tránsito hacia una forma de imposición sobre la renta total del contribuyente residente, independientemente del lugar donde genere u obtenga dicha renta, a diferencia del actual modelo territorial.

Un sistema cedular sobre la renta -como el que está vigente en nuestro país- se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador: por ejemplo, la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc. Este sistema es considerado en la doctrina y el Derecho comparado como una forma primitiva y poco técnica de la imposición sobre la renta. Trata desigual rentas de igual cuantía sin razón clara y aceptable, no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes y deja zonas de renta sin tributar.

Por ello, la opción hacia un sistema de renta unitaria puede encontrar justificación en razones de equidad horizontal, vertical y en razones recaudatorias:

- a)** De equidad horizontal, por cuanto sujeta a tratamiento igual a todas las rentas de igual cuantía, con independencia de su origen y naturaleza. Permite incorporar formas de renta hasta hoy no sujetas: fundamentalmente las ganancias de capital o patrimoniales típicas (diferencias entre precio de adquisición y de enajenación fuera de una actividad habitual de compraventa). Igualmente, permite tomar en cuenta diferencias familiares.
- b)** De equidad vertical pues permite gravar en función de la riqueza global de los contribuyentes personas físicas, según la cuantía de ésta. Además, es el sistema técnicamente más racional para aplicar el principio de progresividad.



c) Al gravar rentas hoy no gravadas, al gravar de manera uniforme rentas hoy gravadas preferencialmente y al plantear una coherencia mayor en la equidad del sistema que propicie la adhesión social y el cumplimiento voluntario, es de esperar un aumento en la recaudación conforme se consolide el sistema.

Mención especial merecen las ganancias y pérdidas patrimoniales que son sometidas a un tratamiento especial, dada su generación irregular en el tiempo, que podría generar un impulso desproporcionado de la progresividad en el año en que se realiza la ganancia. De ahí es que se crea una base especial gravada a un tipo fijo.

La imposición global sobre la renta debe descansar en un sistema de retenciones e ingresos a cuenta, que permitan garantizar el control de cumplimiento. Es decir, los pagadores de renta deben tener la obligación de retener un cierto porcentaje de ésta, con la obligación de ingresarlo al Fisco. Este porcentaje opera como un crédito de impuesto que el contribuyente se puede aplicar al determinar su obligación tributaria al final del período, compensando contra su deuda o solicitando una devolución, en caso de que lo retenido sea superior a lo determinado. En la legislación actual del impuesto de utilidades se tiene este sistema, sólo que reducido a muy pocas hipótesis, como las contrataciones con el Estado y otros entes públicos. De hecho, no existe impedimento para que tales retenciones a cuenta incluso puedan ser establecidas, previa autorización legal genérica, por la propia Administración, según las posibilidades reales de crear supuestos en que el pagador de renta retenga a cuenta del impuesto. La propuesta del proyecto va en este sentido.

Ahora, un sistema de imposición global sobre la renta plantea el problema administrativo de gestionar una cantidad excesiva de declaraciones. Para evitar este problema, el proyecto propone exonerar del deber de declarar a los contribuyentes que únicamente reciben rentas del trabajo sujetas a retención o que tienen además rentas complementarias que no superan un cierto porcentaje de las del trabajo y están sujetas a retención a cuenta.

En cuanto al concepto de "renta", la imposición sobre la renta en Costa Rica se basa, actualmente, en el llamado concepto de "renta producto", de acuerdo con el cual únicamente se someten a imposición las rentas provenientes del uso de factores productivos: trabajo, capital, tierra, mixtas (empresariales). En cambio, no se someten a imposición las ganancias de capital, entendidas éstas como las diferencias en el valor de determinados elementos de



patrimonio entre dos momentos en el tiempo, imputables a razones ajenas a la actividad del sujeto, como la evolución de los precios de mercado, la realización de obras públicas, etc. Por el contrario, los países más evolucionados en materia de imposición sobre la renta adoptan un concepto de "renta entrada", de acuerdo con el cual se someten a imposición las ganancias en el patrimonio entre el inicio y el final del período, independientemente de que tales incrementos provengan de la aplicación de factores productivos. En la realidad jurídica de dichos ordenamientos, no obstante, se suele restringir el concepto de renta entrada en el sentido de limitar la imposición al gravamen de la renta producto más las ganancias de capital y otros ingresos gratuitos, como herencias y donaciones. El proyecto amplía el concepto de renta a estas otras manifestaciones de capacidad económica.

El esquema global se estructura -a nivel del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)- en torno a una base imponible general sujeta a una progresividad moderada, con un tipo marginal del 30% para los tramos de renta más alta. Asimismo, el ideal de justicia tributaria se estructura en torno a un mínimo exento a deducir de la base imponible que tiene una doble vertiente: el mínimo personal y el mínimo familiar. Este último, toma en cuenta, a todos los niveles de renta, las distintas necesidades que se tienen según el tamaño de la familia a cargo. Con este sistema, se busca que la tributación recaiga sobre una renta disponible para el contribuyente.

El Impuesto de Sociedades se mantiene al tipo actual del 30%, si bien la proyección lógica sería la reducción de este tipo en el momento en que las empresas de zonas francas empiecen a tributar para dar cumplimiento al Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias incluido en la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, tratado internacional suscrito y aprobado por Ley 7475, publicada en el Alcance No. 40 a La Gaceta No. 245 de 26 de diciembre de 1994. Estudios encargados por el Gobierno de la República, como el informe de la *Foreign Investment Advisory Service (FIAS)*, de marzo del 2001, sugieren la reducción, en la hipótesis de que las zonas francas pasen a tributar, hacia el tipo del 15%. Es por ello que se incluye una disposición especial modificatoria que reduce el tipo progresivamente a partir del período impositivo 2007.

El mecanismo de integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se plantea se basa en el principio de que la imposición de las rentas del capital propio invertido en sociedades tribute a nivel societario



y, a nivel de la persona física perceptora de dividendos, éstos contribuyan a fijar el tipo medio dentro de la escala progresiva aplicable al conjunto de las rentas del contribuyente. Hecho esto, se prevé una deducción en la cuota tributaria del IRPF que sea el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al monto íntegro de los dividendos. Constituye éste un mecanismo razonable para evitar la doble imposición, por una parte y, por otra, tutelar el carácter global de la imposición sobre la renta de las personas físicas. En relación con la situación actual, que implica la tributación al 30% a nivel de la sociedad y al 15% a nivel del socio, se alivia sensiblemente la tributación de este tipo de rentas. El paso de convertir el IS en una especie de impuesto a cuenta del IRPF no es posible en estos momentos por razones recaudatorias y por cuanto el tipo del IS coincide con el marginal del IRPF. En efecto, en los países en que se asume este enfoque, el IRPF tiene marginales superiores al del IS. Con la previsión de reducir el tipo del IS a 15%, también se incluye la modificación a este régimen de integración, que debe emigrar hacia uno en que el IS sea tendencialmente a cuenta del IRPF, el cual no puede ser aplicado desde ya pues el tipo impositivo del IS implica una tributación más alta que la que corresponde a IRPF.

La segunda gran línea, que es pasar al concepto de renta mundial, se basa en las siguientes consideraciones:

- a) Desde el punto de vista de la equidad y del principio de capacidad económica, el criterio de territorialidad discrimina indebidamente entre los residentes que obtienen rentas territorial y los que obtienen rentas del extranjero.
- b) Con el criterio de territorialidad, el resultado de la tributación y la recaudación queda supeditada a las decisiones de los residentes entre invertir dentro o fuera del territorio.
- c) Con el criterio de territorialidad, pueden sacrificarse más recursos de los necesarios para evitar la doble imposición internacional, pues se renuncia al gravamen de todas las rentas de procedencia extranjera con independencia de que hayan estado o no sujetas a tributación en el país de la fuente. Es decir, con un criterio territorial, se sacrifica el 100% de los recursos tributarios potenciales generados por estas rentas de procedencia extranjera. Para evitar la doble imposición internacional con un régimen de renta mundial, podría obtenerse un cierto porcentaje de esos recursos potenciales, que se comparten con el país de la fuente.
- d) El criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior en la medida que, a igualdad de tasas marginales antes de impuestos de las inversiones, un comportamiento



económicamente racional del sujeto pasivo lo llevará a realizar aquellas que no están sujetas a tributación, esto es, las realizadas en el exterior. Esto es especialmente digno de consideración en los países en los que el ahorro interno privado es insuficiente para promover el desarrollo del país. Es en este sentido contradictorio establecer una política de incentivación fiscal para atraer inversión extranjera que contribuya al desarrollo del país y simultáneamente desfiscalizar la tributación de los capitales propios que salen al extranjero.

e) El criterio de territorialidad disminuye la capacidad negociadora en los convenios para evitar la doble imposición, pues ya de plano se ha renunciado al gravamen de los propios residentes cuando éstos obtengan rentas en el país de la fuente. Es decir, el criterio de territorialidad implica la renuncia a una porción de la soberanía fiscal cuya existencia es lo que da sentido a su negociación en el contexto de un convenio para evitar la doble imposición.

f) De acuerdo con el Reporte de la OCDE sobre Prácticas Tributarias Dañinas (1998, p. 32, n. 73), uno de los factores que pueden ser considerados por los países como elementos para determinar la existencia de comportamientos fiscales nocivos en su perjuicio es el hecho de que "el país exonere todas las rentas de fuente extranjera del impuesto, ie, el régimen es un sistema territorial, puede ser particularmente atractivo pues la exención reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocio. Desde que entidades que toman ventaja de estos regímenes pueden ser utilizados como mamparas o para involucrarse en el abuso de tratado (treaty shopping)¹ .

g) Las dificultades administrativas de gestionar un sistema de renta mundial no resultan insuperables si se dan las siguientes condiciones:

§ Un proceso de modernización y fortalecimiento de la Administración Tributaria. En este sentido Costa Rica se encuentra avanzada en un proceso de modernización que, con atrasos, lleva ya dos gobiernos de estar en marcha. Tal proceso podría consolidarse mediante la creación de la

¹ "El treaty shopping indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones." **T. ROSEMBUJ**, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 111.



Agencia Nacional de Administración Tributaria (ANAT), ente autónomo adecuadamente financiado que cuente con los recursos materiales, tecnológicos y humanos necesarios para una gestión tributaria altamente profesional, lo cual es objeto de otro artículo de esta Ley de Ordenamiento Fiscal que presenta el Gobierno de la República.

§ Implementación de una red de convenios para evitar la doble imposición y para el intercambio de información. Hoy mismo, mediante el Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos, la Administración costarricense recibe rutinariamente reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación por el criterio de territorialidad.

h) Una restricción a tomar en cuenta a la opción de pasar al criterio de renta mundial es que, mientras otros países centroamericanos mantengan el criterio territorial, Costa Rica podría pasar de "perjudicial" a "perjudicada" ya que las inversiones costarricenses podrían deslocalizarse a los países vecinos si éstos siguen con la tributación territorial. Para contrarrestar esto, fuera de convenios centroamericanos, es necesario implementar un régimen de transparencia internacional: sujeción a imposición de las rentas pasivas obtenidas por una entidad no residente, en cabeza de una entidad residente que la controle, cuando la tributación de la no residente sea inferior a la tributación de la residente.

En general, éste es precisamente el problema que se presenta a todo país con renta mundial con los paraísos fiscales y regímenes fiscalmente dañinos. La OCDE recomienda, en su reporte de 1998, que los países adopten medidas internas básicas, como son: la introducción del régimen CFC (controlled foreign corporations o transparencia fiscal internacional) así como el FIF (foreign investment funds) En gran síntesis, el primero establece que las rentas pasivas obtenidas por una sociedad radicada en el exterior en que se tenga un cierto nivel de participación se consideran como obtenidas por el socio residente en el mismo año que se generan. El segundo es lo mismo, pero para inversiones pasivas en fondos de inversión en que no se requiere un nivel de participación o control, todo lo cual está regulado en el proyecto. Pero estas medidas requieren montarse también en el carro internacional, en que la OCDE está intentando llamar a cuenta a todos los países que generen prácticas nocivas al permitir a este tipo de sociedades gozar de un régimen de secreto y ausencia de intercambio de información. Así, sería básico tener convenios de intercambio de



información con los otros países centroamericanos, así como de doble imposición para el tratamiento de este tipo de situaciones. El argumento es que siendo ésta una dificultad para la plena operatividad de un régimen de renta mundial, ello es un problema compartido con los países desarrollados y, por tanto, forma parte de un programa de mejora. No obstante, ello no impide que la sola implementación del sistema, con normas internas inteligentes, promueva el cumplimiento voluntario para aumentar la recaudación.

Con la introducción del criterio de renta mundial, por las razones ampliamente expuestas en los documentos técnicos preparados, se avanza en la legitimidad del sistema.

Expuestas las líneas orientadoras de la reforma y su justificación, nos parece importante ofrecer un vistazo panorámico al sistema propuesto.

Así, a nivel del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en el Título I, se establece lo que podríamos llamar un sistema dual de liquidación del impuesto compuesto por una base imponible general y una especial.

La base general se conforma con los rendimientos del trabajo (dinerarios y en especie), los rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales), los rendimientos del capital inmueble o inmobiliario, ciertas rentas imputadas por ley (las de inmueble propio, las de transparencia internacional), rendimientos de capital mueble o mobiliario provenientes de mercados no financieros, con una cláusula de cierre que presume gravables los incrementos injustificados de patrimonio. A estos rendimientos deben restársele las aportaciones a planes de pensiones -con límite-, el mínimo exento personal y familiar, para obtener así la base liquidable general. Esta base es sometida a una tarifa progresiva por escalones con tramos que van del 10% al 30% - con algunas correcciones de progresividad para las rentas irregulares-, de la cual se obtiene la cuota íntegra general, para obtener la cuota líquida. A la cuota líquida se le aplican las deducciones por doble imposición internacional, por doble imposición interna (sociedades) y las retenciones o pagos a cuenta realizados, para obtener la cuota a ingresar con la declaración o a devolver.

La base especial grava las ganancias y pérdidas patrimoniales, declarables y compensables entre ellas únicamente, que tributarían, en general, al 12%, salvo las adquisiciones gratuitas por herencia que, con generosos mínimos exentos, tributarían al 3%.



En cuanto al sistema de retenciones:

- a) Los rendimientos del trabajo estarían sujetos a una retención mensual ajustada a la cuota íntegra anual. La retención se vuelve liberatoria o definitiva si se dan las condiciones que excluyen el deber de declarar; de lo contrario es a cuenta.
- b) Los rendimientos de actividades económicas tendrán pago a cuenta trimestral, si bien puede sustituirse éste por retenciones a cuenta, según se fije reglamentariamente.
- c) Los rendimientos del capital inmobiliario no tendrían retención si se trata de alquiler de vivienda; tendrían retención a cuenta del 10% si se trata de alquiler de locales de negocios o de alquiler de vivienda para empleados o funcionarios de la empresa.
- d) Los rendimientos de activos y depósitos de mercados financieros tendrían retención a cuenta del 10%.
- e) Los dividendos no tendrían retención, visto que se diseña un mecanismo para eliminar la doble imposición a nivel del IRPF.
- f) Los rendimientos del capital cedido a terceros tendrían retención del 10%.
- g) Las ganancias patrimoniales, en general, no tendrían retención, salvo en casos excepcionales, como podrían ser los fondos de inversión, en que la retención a fijarse reglamentariamente no puede ser superior al tipo especial de gravamen del 12%.

En cuanto a la obligación de declarar, estarían obligados a declarar los empresarios, profesionales, trabajadores en ciertas situaciones especiales de complejidad (altos directivos), rentistas sin retención, rentistas con retención y con rendimientos superiores a determinada cuantía y las rentas de fuente extranjera. Por el contrario, estarían excluidos del deber de declarar: los trabajadores con rendimientos exclusivos del trabajo que no superen un cierto límite anual; los trabajadores con rendimientos complementarios que no superen el 20% de sus rendimientos de trabajo y estén sujetos a retención, o que estén sujetos a retenciones liberatorias; en general, quienes tengan rentas del capital inferiores al mínimo vital.

Se prevé un sistema de tributación simplificada para las actividades empresariales de reducida dimensión, que se caracteriza, en primer lugar, por la previsión de límites conjuntos de ingresos brutos, consumo de kilovatios, trabajadores contratados y salarios pagados, superficie del local, etc., orientados a



asegurar la dimensión pequeña de quienes accedan al régimen; en segundo lugar, por la estimación objetiva, mediante módulos y variables, del rendimiento neto y, por otra, por un tipo de gravamen que puede oscilar entre el 10% y el 15%, según se defina reglamentariamente, cuya fijación aspira a aproximarse a lo que en la normalidad de los casos, sería el tipo de gravamen marginal de las personas físicas de esa dimensión en el régimen general. Este régimen se extiende a las sociedades y entidades sujetas al IS.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, regulado en el Título II, éste se basa en un concepto de renta-ingreso, entendido como el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. A diferencia del IRPF, se estructura con una única base imponible general, atendiendo al hecho de que el uso natural de la forma de producción societaria es el de realización de actividades económicas, de modo que los distintos rendimientos se conectan de una u otra forma con el desarrollo de la actividad.

Como regímenes excepcionales que toman en cuenta situaciones en que pese al uso de una forma societaria o de otros esquemas colectivos en realidad la producción es más bien equivalente a la producción a nivel de persona física, se prevé, por una parte, el régimen de atribución de rentas y, por otra, el régimen de transparencia fiscal interna. El primero, aplicable a sociedades de hecho, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, cuentas en participación, implica atribuir a las personas físicas intervinientes la renta proporcional según el pacto respectivo o por partes iguales en ausencia de prueba sobre éste, operándose la tributación a nivel del IRPF y no en el IS. El segundo, aplicable a sociedades de mera tenencia de bienes y a sociedades de actividades profesionales, sí implica la tributación a nivel del IS, pero las base imponibles, cuotas tributarias y pagos hechos se imputan al IRPF.

La base imponible busca acercarse a los principios contables (Normas Internacionales de Contabilidad) y se prevé la publicación de un Plan General Contable, el cual tendrá por objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos.



En la determinación de la base imponible, cabe destacar algunas regulaciones relativas a gastos deducibles:

- a) Se incluye una normativa mucho más razonable que la actual para la deducción de deudas incobrables, eliminándose el requisito rígido del agotamiento de todas las instancias judiciales.
- b) En materia de depreciaciones, se vuelve al sistema anterior a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en que se admitía la revaluación de activos, limitándose los métodos que se entienden aceptables para la Administración, y eliminándose el actual sistema de depreciaciones aceleradas.
- c) Se incluye una regulación específica para la deducción o amortización de intangibles.
- d) Se introduce una regla para la identificación de los contratos de arrendamiento financiero y su diferencia con los operativos: se entenderá la existencia del primero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o la renovación sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

Se introducen reglas de valoración de los elementos patrimoniales, en especial algunas relativas a los supuestos de transmisiones gratuitas o aportaciones societarias, las cuales son importantes para determinar las ganancias patrimoniales gravables.

El impuesto de sociedades debe estructurarse para enfrentar adecuadamente el fenómeno de los grupos económicos y de las empresas transnacionales. Ello implica el conocimiento de la deducibilidad de los pagos por servicios y otros conceptos entre empresas vinculadas (como los intangibles), con normas sobre precios de transferencia que permita ajustar dichos precios al valor de mercado que se pactaría entre partes independientes, así como la posibilidad de realizar acuerdos previos sobre precios de transferencia con la Administración Tributaria. Asimismo, implica la admisibilidad de los prorrateos de gastos incurridos en beneficio de las subsidiarias de transnacionales, así como claridad en cuanto al régimen probatorio de la existencia de los servicios y los otros conceptos. En ese sentido, el proyecto presenta como importante avance en relación con el régimen actual la introducción de un régimen tributario para las sociedades vinculadas que abarque el tema de los ajustes por precios de transferencia, incluyendo la de acuerdos previos con la Administración sobre la materia, la regulación del régimen probatorio de las relaciones intragrupo, con



base en los modelos desarrollados por la OECD. Se convierte ésta en una normativa indispensable para, por un lado, reconocer adecuadamente la existencia de sociedades vinculadas y, por otro, evitar que por esta vía se ubiquen las bases imponibles en la jurisdicción más económica, a la pura decisión de los contribuyentes.

En la misma línea, se introduce un régimen para evitar la subcapitalización, excluyendo la deducibilidad de los intereses y considerándolos equivalentes a dividendos cuando la relación entre endeudamiento y patrimonio sea mayor a tres a uno.

El régimen de reinversión de beneficios extraordinarios permite diferir en siete años la tributación de las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de elementos patrimoniales del activo fijo, tangible o intangible, así como de los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades, siempre y cuando se reinviertan. Esta norma permite solucionar casos que en nuestra práctica actual no han encontrado adecuada solución, como es el de la sustitución de elementos del activo fijo con la contribución de las ganancias de patrimonio generadas en la venta de los elementos sustituidos, que hoy día se enfrenta a la tributación plena de dicha ganancia sin atender a su reinversión.

El tradicional régimen de pérdidas es regulado con mejor precisión técnica, como compensación de bases imponibles negativas. Éste se extiende a todo tipo de empresas y no sólo, como en el régimen actual, a las actividades industriales y agropecuarias. Esto es lógico pues la compensación de pérdidas no puede verse como un elemento de incentivo sino como un elemento de determinación de la real capacidad económica de la empresa.

Para evitar la doble imposición interna, al distribuirse dividendos de una sociedad a otra, se puede aplicar una deducción equivalente al 100% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos.

Para evitar la doble imposición internacional, se prevén sendas normas tanto para la llamada doble imposición jurídica -una sociedad residente obtiene rentas en otro país con o sin mediación de establecimiento permanente y es sometida a gravamen- como para la doble imposición económica -una sociedad residente obtiene dividendos de una entidad residente en otro país, la cual es sometida a gravamen tanto a nivel de la sociedad como, incluso, a nivel de los dividendos distribuidos. En ambos casos, se acude el



método de imputación ordinaria, que implica deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: a) el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o, b) el importe de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

Por último, cabe destacar la previsión de varios regímenes tributarios especiales, a saber:

- a) Régimen de transparencia fiscal interna, cuyo objeto ya se expuso.
- b) Régimen de transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva, necesarios como complemento a la introducción del criterio de renta mundial, según se expuso.
- c) Régimen de los grupos de sociedades: a los grupos de sociedades dominados por una sociedad en alto porcentaje, se les da la opción de tributar consolidadamente.
- d) Régimen de las uniones temporales de empresa: aplicable a consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, según el cual las citadas uniones no tributarán por este impuesto por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
- e) Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros: la existencia en nuestro país de entidades de tenencia de valores de entidades no residentes (*holding*), cuyas ganancias fluyen efectivamente a socios personas físicas residentes en el país, aconseja no arriesgar esa permanencia, que podría redundar en una relocalización de la *holding*. Para ello, se acude a un sistema que implica diferir la tributación al momento de la distribución al socio, momento en que también podrán aplicarse las deducciones para evitar la doble imposición internacional.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir».

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los



residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

Procede, ahora, en el marco de una profunda reforma del Impuesto sobre la Renta, dar carta de mayor independencia jurídica a la tributación de los no residentes, lo que redundará en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece.

De este modo, el impuesto no supone una innovación radical en el área de la tributación de los no residentes en relación con el actual impuesto sobre las remesas al exterior, si bien se le estructura de una manera técnicamente más depurada. Quizá lo más notorio es que las rentas de no residentes con establecimiento permanente hoy aparecen gravadas en el impuesto de utilidades, asimilándoseles a los domiciliados en Costa Rica, reservándose el impuesto de remesas al exterior para aquellas rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En cambio, el proyecto regula ambas modalidades en el contexto de un impuesto para no residentes.

El capítulo preliminar establece la naturaleza directa del impuesto y su objeto: las rentas obtenidas en territorio costarricense por los contribuyentes, personas físicas y entidades, no residentes en el mismo.



Los elementos personales se definen en el capítulo I. Los aspectos vinculados al hecho imponible, así como la determinación de las rentas obtenidas en territorio costarricense que se someten al impuesto, junto con las exenciones, aparecen integrados en el capítulo II.

Las dos formas de sujeción al impuesto, rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, junto con su regulación, se incorporan en los capítulos III y IV, respectivamente. En particular, tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se simplifica la actual estructura de tipos y se aclara el tratamiento para el caso de entidades no residentes que prestan servicios a través de personas físicas también no residentes, que en la regulación actual podría llevar a una plurimposición de rentas brutas -la de la sociedad y la de su personal. Así, se opta por la exención del impuesto de las rentas que impliquen gastos de personal y otros para la sociedad no residente e ingresos gravados en este impuesto a cargo de sus perceptores. El capítulo V mantiene el tratamiento especial introducido por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributario para las entidades no residentes que forman parte de un grupo financiero nacional.

En cuanto al Impuesto sobre los No Residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación real de contribuir».

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la



soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

Procede, ahora, en el marco de una profunda reforma del Impuesto sobre la Renta, dar carta de mayor independencia jurídica a la tributación de los no residentes, lo que redundará en una mayor coordinación y seguridad jurídicas y permitirá en el futuro incorporar las novedades que una realidad, tan cambiante como es la fiscalidad internacional, merece.

De este modo, el impuesto no supone una innovación radical en el área de la tributación de los no residentes en relación con el actual impuesto sobre las remesas al exterior, si bien se le estructura de una manera técnicamente más depurada. Quizá lo más notorio es que las rentas de no residentes con establecimiento permanente hoy aparecen gravadas en el impuesto de utilidades, asimilándoseles a los domiciliados en Costa Rica, reservándose el impuesto de remesas al exterior para aquellas rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En cambio, el proyecto regula ambas modalidades en el contexto de un impuesto para no residentes.

El capítulo preliminar establece la naturaleza directa del impuesto y su objeto: las rentas obtenidas en territorio costarricense por los contribuyentes, personas físicas y entidades, no residentes en el mismo.

Los elementos personales se definen en el capítulo I. Los aspectos vinculados al hecho imponible, así como la determinación de las rentas obtenidas en territorio costarricense que se someten al impuesto, junto con las exenciones, aparecen integrados en el capítulo II.

Las dos formas de sujeción al impuesto, rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente, junto con su regulación, se incorporan en los capítulos III y IV, respectivamente. En particular, tratándose de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se simplifica la actual estructura de tipos y se aclara el tratamiento para el caso de entidades no residentes que prestan servicios a través de personas físicas también no residentes, que en la regulación actual podría



llevar a una plurimposición de rentas brutas -la de la sociedad y la de su personal. Así, se opta por la exención del impuesto de las rentas que impliquen gastos de personal y otros para la sociedad no residente e ingresos gravados en este impuesto a cargo de sus perceptores. El capítulo V mantiene el tratamiento especial introducido por la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria para las entidades no residentes que forman parte de un grupo financiero nacional.

En cuanto al Impuesto sobre los No Residentes, regulado en el Título III, debe destacarse la importancia de configurar una norma que regule, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por «obligación» real de contribuir”.

Esta modalidad de sujeción a los impuestos sobre la renta posee importantes especificidades respecto de la tributación de los residentes. En primer lugar, si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente, el gravamen recae sobre cada operación, con devengo instantáneo y sobre los ingresos brutos obtenidos por el no residente, lo cual diferencia radicalmente esta modalidad de exacción de nuestros impuestos generales sobre la renta, donde el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida, de forma unitaria, por el contribuyente. Asimismo, la renta obtenida por un no residente por mediación de un establecimiento permanente, a pesar de la personalización del mismo, posee algunas diferencias con relación al régimen general de los impuestos sobre la renta.

Estos factores, unidos a la dificultad de gestionar, controlar y recaudar una exacción que pagan contribuyentes sin un contacto permanente con el territorio costarricense, donde se ejerce la soberanía de la Administración Tributaria, requiere configurar una modalidad de gravamen sobre las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes muy diferenciada de la relativa a los residentes en territorio costarricense, con rasgos propios y con una acusada singularidad en el tratamiento tributario de las rentas obtenidas, con independencia de la naturaleza, física o jurídica, del perceptor.

En razón de lo expuesto, presentamos el presente Proyecto de Ley, el cual esperamos cuente con el apoyo de los señores Diputados con el fin de incorporar en nuestro ordenamiento jurídico las modificaciones necesarias orientadas a buscar una solución de largo plazo al problema fiscal del país.



ANEXO

MODIFICACIÓN DE FORMA Y CORRECCIÓN DE

ERRORES MATERIALES

- 1.- Artículo 16 aparte 2 sustituir "c)" por "b)".
Justificación: Para corregir error de consecutividad.
- 2.- Artículo 20 aparte 3 primer renglón sustitúyase "pecuniarios" por "dinerarios". Justificación: Para que sea consistente con la referencia del inciso c apartado 7 del mismo artículo.
- 3.- Artículo 42 inciso b) sustitúyase la frase "cincuenta mil" por "cincuenta millones".
Justificación: La intención es que sean cincuenta millones, tal como se expresó con el monto indicado en números.
- 4.- Artículo 45 segundo renglón eliminar "b)".
Justificación: Si se deja la "b" se estaría excluyendo el contenido del inciso "a" y realmente la determinación de la cuota íntegra está conformada por la base general y la base especial (incisos a) y b).
- 5.- Artículo 46 corregir tabla en el siguiente sentido:

	Tramos en colones (base liquidable)	Tarifa
Hasta	2.829.000,00	10%
Sobre el exceso	2.8929.0000,00 hasta 5.160.000,00	15%
Sobre el exceso	5.160.000,00 hasta 7.560.000,00	20%
Sobre el exceso	7.560.000,00 hasta 9.960.000,00	25%
Más de	9.960.000,00	30%

Justificación: Porque en el artículo 27 ya está considerado el mínimo personal, y mantener la tabla como estaba, implicaría dos mínimos exentos para el contribuyente.



Centro de Información Jurídica en Línea





6.- Artículo 47 sustituir el inciso a) por: "a) Con carácter general, doce por ciento (12%).", y en el inciso b) primer párrafo sustituir "colones 3%" por "colones, tres por ciento (3%)".

Justificación: Para que las tarifas también se expresen en letras y mantener la consistencia.

7.- En los siguientes artículos efectuar los cambios que se indican:

- a) Artículo 44 aparte 1, primer párrafo, quinto renglón sustitúyase "86" por "87".
- b) Artículo 49 inciso e), sustitúyase "57" por "56".
- c) Artículo 53 aparte 1, segundo renglón sustitúyase, "38" por "35".
- d) Artículo 56 aparte 3, tercer párrafo sustitúyase "34" por "35".
- e) Artículo 56 aparte 8, sustitúyase "35" por "38".
- f) Artículo 57 inciso b) sustitúyase "51" por "50".
- g) Artículo 63 aparte 3 sustitúyase "60" por "59".
- h) Artículo 64 aparte 2 sustitúyase "50" por "49".
- i) Artículo 70 aparte 1 primer párrafo, después de "sub sección V" agréguese "sección I, capítulo II,"
- j) Artículo 72 aparte 2 sustitúyase "101 y 102" por "100 y 101".
- k) Artículo 75 aparte 1 sustitúyase "74" por "73".
- l) Artículo 78 segundo renglón sustitúyase "77 inciso 2" por "76 aparte 2".
- m) Artículo 85 Agregar el numeral "3" al párrafo que inicia con: "Los sujetos pasivos...", además en ese mismo párrafo sustitúyase "82.6" por "81 aparte 6".
- n) Artículo 89 aparte 2 inciso c) segundo párrafo sustitúyase "15.3" por "80. aparte 3".
- o) Artículo 93 aparte 3 segundo párrafo sustitúyase "88" por "87".
- p) Artículo 106 aparte 3, sustitúyase "55" por "54".
- q) Artículo 107 aparte 1, inciso a) primer párrafo sustitúyase "82" por "81".
- r) Artículo 107 aparte 9, sustitúyase "81" por "80".
- s) Artículo 129 aparte 3, sustituir por: "3. Las entidades acogidas al régimen previsto en el presente artículo no podrán formar parte de los grupos de sociedades a que se refiere la sección IV de este capítulo.
- t) Artículo 130 aparte 1, inciso a) sustitúyase "119" por "113".



- u) Artículo 130 aparte 4, sustitúyase "95 y 96" por "94 y 95".
- v) Artículo 131 inciso a), sustitúyase "95 y 96" por "94 y 95".
- w) Artículo 154 apartado 3. sustitúyase la frase "sub sección 4º" por "sub sección V" y agréguese después de: "apartado 2, y en", la frase: "la sección IV" y sustitúyase "el" por "del".
- x) Artículo 161 en el aparte 1 renglón final y en el subinciso ii), cambiar, "144 inciso e)" por "145 inciso c)".
- y) Artículo 161 en el inciso i) y en el último párrafo de este artículo, cambiar, "12 inciso e)" por "145 inciso c)".

8.- "Sección VI" del capítulo IX denominada "Régimen de las uniones temporales de empresas", sustitúyase "Sección VI" por "Sección V".

9.- Transitorio III cambiar, "77.3" por "76 aparte 5".
Justificación: Errores materiales de referencia.

10.- Artículo 93 aparte 2. elimínese a partir de la frase "incorporados al capital", lo siguiente: "y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible". Y agréguese un segundo párrafo a este aparte que diga:

"La deducción también se practicará sobre la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 80.3 de esta Ley."

Justificación: El aparte 2 regula en primer lugar aquellos casos en que la distribución proviene de operaciones de liquidación de una sociedad y similares, que puede implicar distribución de beneficios no distribuidos previamente. La distribución de estos beneficios estaría en principio sujeta al impuesto en la sociedad que lo recibe. Sin embargo como ya en la sociedad liquidada habían tributado, debe reconocerse la deducción para evitar la doble imposición. Esta hipótesis general viene descrita hasta la palabra "capital". El apartado 2 también incluye una segunda hipótesis que es un supuesto especial en relación con la regla general, y se refiere a las ganancias patrimoniales generadas, por ejemplo, por la transmisión o adquisición gratuita de un elemento patrimonial. De este modo una sociedad, los beneficios no distribuidos de esa sociedad han debido incluir la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos gratuitamente y su valor contable. En consecuencia, la deducción debe incluir también esta parte de los beneficios no distribuidos.



11.- Artículo 93 aparte 3 sustitúyase la frase: "persona jurídica" por "entidad".

Justificación: Para mantener la congruencia del contenido del mismo apartado.

12.- Artículo 93 aparte 4, eliminar tercer párrafo que inicia con: ".Esta deducción ...".

Justificación: Porque estas transacciones no tributan en base especial, sino que están comprendidas en la base general.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

LEY DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

ARTÍCULO 1.- Naturaleza del Impuesto

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

ARTÍCULO 2.- Objeto del Impuesto

1.- Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.



2.- El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta total en la cuantía del mínimo vital previsto en esta Ley.

ARTÍCULO 3.- Ámbito de aplicación

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

ARTÍCULO 4.- Normas Internacionales

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

CAPÍTULO I

Aspectos materiales, personales y temporales del Impuesto Sección I

Hecho generador y exenciones

ARTÍCULO 5.- Hecho generador

1.- Constituye el hecho generador de este impuesto la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente.

2.- Componen la renta del contribuyente:

- a) Los rendimientos del trabajo definidos en esta Ley
- b) Los rendimientos del capital definidos en esta Ley
- c) Los rendimientos de las actividades económicas definidas en esta Ley
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3.- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas.

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



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

ARTÍCULO 6.- Exenciones

Estarán exentas del Impuesto las siguientes rentas :

- a) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las indemnizaciones de contratos de seguros por idéntico tipo de daños hasta la cuantía de 170 salarios base.
- b) Las indemnizaciones por rompimiento de la relación del trabajador procedentes del Fondo de capitalización laboral, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Código de Trabajo, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato entre las partes.
- c) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por los sistemas públicos y obligatorios de Seguridad Social, como consecuencia de incapacidad permanente.
- d) El denominado aguinaldo, hasta por la suma que no exceda la doceava parte de los salarios devengados en el año o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
- e) Las becas públicas y las otorgadas por fundaciones y organismos internacionales y, en general, por las entidades de enseñanza internacionales, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.

Sección II

Contribuyentes y atribución de rentas

ARTÍCULO 7.- Contribuyentes

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio costarricense.
- b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.



ARTÍCULO 8.- Residencia habitual en territorio costarricense

1.- El contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a)** Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio costarricense. Para determinar este período de permanencia en territorio de Costa Rica se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país. En el supuesto de países o territorios de los calificados, por la OCDE o reglamentariamente, como paraísos fiscales, la Administración Tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.
- b)** Que radique en Costa Rica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en Costa Rica el cónyuge no separado legalmente o el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

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

- a)** Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- b)** Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
- c)** Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos



internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

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

No será de aplicación lo dispuesto en las letras anteriores:

- Cuando las personas a que se refieren las letras anteriores no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en las mismas.

- En el caso de los cónyuges no separados legalmente y en el de convivientes de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el o la conviviente de hecho, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en las letras anteriores.

3.- No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto, las personas físicas de nacionalidad costarricense que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal por la OCDE o que se califique internamente como tal mediante norma reglamentaria. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los tres períodos impositivos siguientes.

4.- Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en Costa Rica, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

ARTÍCULO 9.- Régimen de atribución de rentas

1.- Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, los encargos de confianza, las sucesiones mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.



2.- Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3.- Se imputarán también los restantes elementos con trascendencia en el Impuesto, como las inversiones realizadas, las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados.

4.- La imputación debe hacerse en el ejercicio en el que las rentas se obtienen.

5.- Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, podrá aplicarse su régimen de retenciones y pagos a cuenta.

ARTÍCULO 10.- Reglas de individualización de rentas

1.- En general la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma.

2.- Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y las prestaciones de planes de pensiones se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3.- Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4.- Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5.- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan. Las ganancias patrimoniales injustificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego o la usucapión, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien



corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

Sección III

Elementos temporales del impuesto

ARTÍCULO 11.- Período impositivo y devengo del impuesto

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

Asimismo, en la hipótesis a que se refiere el artículo 46, apartado 4, en relación con el régimen de estimación objetiva se podrá establecer, reglamentariamente, un período impositivo trimestral, así: de enero a marzo; de abril a junio; de julio a setiembre; de octubre a diciembre.

ARTÍCULO 12.- Imputación temporal

1.- Regla general

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

- a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.
- b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en el Reglamento de la presente Ley.
- c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2.- Reglas especiales



a) En el caso de operaciones a plazos, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Cuando el pago de una operación a plazos se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

b) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, se imputarán de conformidad con lo dispuesto en el aparte 6 del artículo 78 de esta Ley.

c) Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 5.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

3.- En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

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



CAPÍTULO II

Cuantificación de las bases imponibles y liquidables

Sección I

Definición y cuantificación de las rentas gravables

Sub sección I

Rendimientos del trabajo

ARTÍCULO 13.- Rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena y otros rendimientos del trabajo.

1.- Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena, todas las contraprestaciones o ingresos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, entre otros, los siguientes:

- a) Los sueldos y salarios de cualquier clase.
- b) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de transporte y los normales de alimentación y hospedaje con los límites que reglamentariamente se establezcan. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
- c) Los montos reconocidos por gastos en telecomunicaciones y en general de conectividad, por gastos de alquiler de vehículo o de reconocimiento de kilometraje, excepto los normales que por estos conceptos sean reconocidos reglamentariamente. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
- d) Entre las retribuciones en especie se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de ésta, siempre que no se trate de vivienda facilitada por necesidades de desplazamiento especial del personal, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos a planes de pensiones de sus empleados, tanto las obligatorias como las voluntarias, así como las cantidades aportadas por aquellos para hacer frente a



los compromisos por pensiones a otros sistemas diferentes de los planes de pensiones que se establezcan, en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones.

2.- También se consideran rendimientos del trabajo, aunque no respondieran a las características del apartado anterior y no provengan del trabajo por cuenta ajena, los siguientes:

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

i.- Las pensiones percibidas de los regímenes públicos y obligatorios de Seguridad Social, por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudez, orfandad o similares.

ii.- Las prestaciones en forma de rentas vitalicias, programadas o permanentes percibidas por los beneficiarios de los sistemas complementarios de planes de pensiones, tanto obligatorios como voluntarios, y de otros sistemas de previsión social alternativos a los planes de pensiones que puedan establecerse, de acuerdo con la Ley de Protección al Trabajador.

Las prestaciones se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, de acuerdo al artículo 43.1 de la Ley.

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los Diputados, Regidores y Síndicos, y miembros de otras Instituciones Públicas, con exclusión de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, con exclusión de las cantidades que se asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las mismas condiciones que se fijen reglamentariamente para los trabajadores por cuenta ajena.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y no exista organización propia para el desarrollo de estas actividades por no ser habituales.



- e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos.
- f) Las pensiones alimentarias recibidas del cónyuge, o del o de la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, en caso de separación o divorcio.
- g) Las retribuciones percibidas por quienes laboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por las organizaciones no gubernamentales o por otras entidades sin ánimo de lucro, salvo las cantidades para gastos que se determinen reglamentariamente.

ARTÍCULO 14.- Rendimiento neto del trabajo

El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los siguientes gastos deducibles exclusivamente:

- a) Las cotizaciones obligatorias de los trabajadores a los regímenes de Seguridad Social costarricenses.
- b) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite de medio salario base anual.

ARTÍCULO 15. Reducciones generales

1.- El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías de 1.693.000,00 (un millón seiscientos noventa y tres mil) colones anuales:

2.- Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.



Sub sección II.

Rendimientos del capital

ARTÍCULO 16.- Definición de rendimientos del capital

1.- Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.

2.- En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

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

Sub sección II-1

Rendimientos del capital inmobiliario

ARTÍCULO 17.- Rendimientos íntegros del capital inmobiliario

1.- Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2.- Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente del derecho, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

ARTÍCULO 18.- Gastos deducibles



1.- Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

ARTÍCULO 19.- Rendimiento mínimo en caso de parentesco

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 52 de esta Ley para los inmuebles de uso propio.

Sub sección II-2

Rendimientos del capital mobiliario

ARTÍCULO 20.- Rendimientos íntegros del capital mobiliario

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1.- Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos y otras participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, con independencia del origen de la transacción mediante la cual se adquirieron los títulos valores o los valores generadores de esos rendimientos.



b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

2.- Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

a) En particular, tendrán esta consideración:

i.- Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

ii.- -La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

iii.- Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra o reportos. Como valor de canje o conversión de estos reportos se tomará el que corresponda a los valores que se



reciban. Asimismo, los rendimientos provenientes de negociaciones bajo la modalidad de préstamo de valores y similares.

iv.- Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

3.- Rendimientos pecuniarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 13,2 a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo. En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

a) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la edad del perceptor, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

c) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la duración de la renta, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital.

d) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores,



incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine.

e) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario.

4.- Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

d) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la captación de capitales. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por las letras b) y c) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

5.- No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6.- Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones gratuitas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.



7.- También tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, los procedentes de las transacciones efectuadas en el mercado financiero y los derivados de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:

- a) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades que captan del público en función de intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
- b) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas que captan del público por intermedio del mercado de valores.
- c) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades aseguradoras por seguros de vida, según se especifica en el aparte 3 de este artículo, denominado "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez".
- d) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado.

ARTÍCULO 21.- Gastos deducibles

Se deducirá de los rendimientos íntegros, únicamente los siguientes:

- a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.
- b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan, conforme se establezca reglamentariamente.

Sub sección III

Rendimientos de actividades económicas



ARTÍCULO 22.- Rendimientos íntegros de actividades económicas

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

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2.- A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

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

ARTÍCULO 23.- Reglas generales de cálculo del rendimiento neto

1.- El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el Artículo 28 de esta Ley.

2.- Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sub sección 5ª del presente capítulo.

3.- Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o



preste a terceros de forma gratuita y por el coste de producción o de adquisición cuando se destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

ARTÍCULO 24.- Elementos patrimoniales afectos

1.- Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2.- Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3.- La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio y en virtud de las correspondientes capitulaciones matrimoniales, pudiera resultar común a ambos cónyuges. La misma regla se aplicará para la unión de hecho pública, notoria, única y estable y por más de tres años.

ARTÍCULO 25.- Normas simplificadas para la determinación del rendimiento neto en base cierta



Junto a las reglas generales del artículo 23 de esta Ley, reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de base cierta, en aquellos casos en que la cuantificación exacta de los gastos presente dificultades significativas o encarezca desproporcionadamente los costos de gestión.

ARTÍCULO 26.- Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva

El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el apartado 2 inciso c) del artículo 42 de esta Ley.

Sub-sección IV

Reducciones por irregularidad

ARTÍCULO 27.- Reducciones de los rendimientos netos

1.- Como regla general, de los rendimientos netos a que se refieren las secciones anteriores les serán de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

- a) Con carácter general el veinte por ciento (20%) de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a un año.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los años anteriores.

- b) El treinta por ciento (30%) de reducción, en el caso de las prestaciones que se perciban en forma de capita de los sistemas complementarios y voluntarios de planes de pensiones, siempre que hayan transcurrido más de un año desde la primera



aportación. El plazo de un año no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o fallecimiento.

c) El cuarenta por ciento (40%) de reducción en caso de prestaciones procedentes de sistemas de previsión social cuyas aportaciones no se hubieran podido reducir en la base imponible.

d) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible.

Sub Sección V

Ganancias y pérdidas patrimoniales

ARTÍCULO 28.- Concepto

1.- Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél y que no se califiquen por esta Ley como rendimientos u otra categoría específica de renta. En el artículo 32 se contiene una lista no exhaustiva de operaciones que pueden dar lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio, entre las que se incluyen aquellas adquisiciones de bienes y derechos a favor de los herederos o legatarios en las transmisiones gratuitas de cualquier tipo, lo cual confiere a las rentas definidas en esta sección un carácter residual y de cierre de los conceptos gravados por este impuesto de manera global.

2.- Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- a)** En los supuestos de división de la cosa común.
- b)** En la extinción del vínculo entre los cónyuges (o convivientes de hecho), de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia.
- c)** En los supuestos de aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.

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

3.- Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:



- a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación, tributando el exceso que pudiera resultar como rendimiento del capital mobiliario.
- b) Con ocasión de transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente.

Estarán exentas del impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a) Con ocasión de las donaciones al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.
- b) Con ocasión de la transmisión, por única vez, por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

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

ARTÍCULO 29.- Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. **Norma general**

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

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



ARTÍCULO 30.- Transmisiones a título oneroso

1.- El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses de la financiación ajena, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

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

2.- El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La actualización se aplicará de la siguiente manera:

- a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
- b) Sobre las amortizaciones y depreciaciones, atendiendo al año al que correspondan.

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

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

ARTÍCULO 31.- Transmisiones a título gratuito

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

ARTÍCULO 32.- Normas específicas de valoración

1.- Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:



a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados organizados de valores costarricenses y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado organizado en la fecha en que se produzca aquella 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.

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

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

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

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

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo veinte por ciento (20%) el promedio de los resultados de los tres ejercicios



fiscales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

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

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

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

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

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

i.- Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

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

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



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

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores.

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

i.- El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

ii.- El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

iii.- El valor de mercado del bien o derecho aportado.

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

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

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

f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.



Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, este tendrá la consideración de precio de adquisición.

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

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

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

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

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones por depreciación.

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

ARTÍCULO 33.- Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas.

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

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación



la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

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

ARTÍCULO 34.- Ganancias patrimoniales injustificadas

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

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

Sección II

Integración y compensación de rentas: bases imponibles

ARTÍCULO 35.- Integración y compensación de rentas en la base imponible general

La base imponible general se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales, y estará constituida por el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los conceptos incluidos en este artículo, es decir, los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, de capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario y las imputaciones de renta de los regímenes especiales y cualquier otra que establezca la Ley no incluida en la base especial.

ARTÍCULO 36.- Integración y compensación de rentas en la base imponible especial



La base imponible especial estará constituida por ganancias y pérdidas patrimoniales, conformada por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, distinguiendo entre las de cada grupo de los recogidos en el artículo 47 de esta Ley.

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

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

Sección III

Mínimo vital

ARTÍCULO 37.- Mínimo vital

El mínimo vital de cada contribuyente se aplicará como una reducción a la base imponible general, sin que pueda esta resultar negativa como consecuencia de tal disminución y estará formado por la suma del mínimo personal y el familiar, según los apartados siguientes.

1.- Mínimo personal.

El mínimo personal será con carácter general de ₡1.200.000,00 (un millón doscientos mil) colones anuales.

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

2.- Mínimo familiar

1.º El mínimo familiar será:

a) Por el cónyuge o el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, ₡91.200,00 (noventa y un mil doscientos) colones anuales.



b) Por cada ascendiente, hasta un máximo de dos, mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, $\text{C}₡61.200,00$ (sesenta y un mil doscientos) colones anuales.

c) Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar, la suma de $\text{C}₡61.200,00$ (sesenta y un mil doscientos) colones anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:

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

Las reducciones indicadas en este inciso c) también son aplicables para aquellos casos en que exista la obligación legal de manutención, de conformidad con la legislación civil y de familia, aún cuando no se dé el grado de consanguinidad indicado, con excepción de lo dispuesto por el artículo 43 inciso b) de esta Ley.

Estas cuantías se incrementarán:

a') En $\text{C}₡35.000,00$ (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los cinco hasta los diecisiete años de edad.

b') En $\text{C}₡35.000,00$ (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de gastos de guarda y crianza tempranas, por cada descendiente a cargo menor de cinco años.

c') Por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a doble del mínimo personal, que sean discapacitadas y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente, la reducción será la misma que la prevista para estas situaciones como mínimo personal.

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

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



los contribuyentes o, de no tomarse esta opción, se prorrateará entre ellos por partes iguales.

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

3.- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.- Gastos médicos:

También reducirá la base imponible el quince por ciento (15%) de los gastos médicos, tanto los directos como los incurridos a través de seguros médicos en la parte no cubierta por la póliza, en los que haya incurrido el contribuyente o cualquiera de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, reducción que tendrá como límite la suma de ₡120.000,00 colones (ciento veinte mil colones). La forma de probar y documentar la existencia de tales gastos será fijada reglamentariamente.

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

5. Gastos por alquiler de vivienda:

También reducirá la base imponible el cinco por ciento (5%) de los gastos de alquiler de vivienda, con un límite de ₡60.000 colones (sesenta mil colones).

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



Sección IV

Operaciones vinculadas y retribuciones en especie

ARTÍCULO 38.- Valoración de operaciones vinculadas

1.- Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

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

ARTÍCULO 39. Rentas en especie

1.- En general constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda o satisfaga.

2.- Están excluidas de tributación por este impuesto las siguientes retribuciones en especie:

- a) Las cantidades destinadas a la capacitación del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- b) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad de un diez por ciento (10%) del salario base diario, con las condiciones que reglamentariamente se determine.
- c) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.



ARTÍCULO 40.- Valoración de las rentas en especie

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

1.º En el caso de rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de vivienda, el coste del alquiler o su valor de mercado.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

-En el supuesto de entrega, el costo de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

-En el supuesto de uso, el veinte por ciento (20%) anual del costo a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

-En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, la diferencia entre el interés pagado y el antes citado vigente en el período.

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

-Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

-Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.

-Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por las empresas a planes de pensiones de sus empleados, así como las cantidades satisfechas por empresarios a otros sistemas similares para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador.



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

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 29 y 32 de esta Ley.

ARTÍCULO 41.- Integración en la base imponible de las rentas en especie

En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley y a dicho valor se le adicionará el ingreso a cuenta para constituir el importe íntegro de la retribución correspondiente.

Sección V

Regímenes de determinación de la base imponible

ARTÍCULO 42.- Regímenes de determinación de la base imponible

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

2.-La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes:

a) El régimen de base cierta, que se aplicará como régimen general.

b) El régimen de base cierta simplificado, que se aplicará para determinadas actividades económicas cuyos ingresos brutos no superen los cincuenta mil (₡50.000.000) colones en el año inmediato anterior, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas de reducida dimensión, que se regulará reglamentariamente y por resolución general, con arreglo a las siguientes normas:

1ª.- Para acceder y mantenerse en el régimen no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos que se establecen para cada una de las variables indicadas en el



apartado 4^a de esta letra, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad a incluir en el régimen, pero podrán establecerse categorías con límites inferiores.

2^a.- El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y registrales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativos sobre esos colectivos, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario.

3^a.- La aplicación de la estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes.

4^a.- Se establecerán modelos de estimación objetiva para estimar, por medio de determinadas variables, el rendimiento neto de los diferentes sectores de las diversas actividades económicas en que se ubiquen contribuyentes de reducida dimensión. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los siguientes elementos, pudiendo utilizarse, para el cálculo del rendimiento neto, una o más de éstos:

a' Tipo de actividad.

b' Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a, es de



quince millones de colones, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

c' Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a, es de doce millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

d' Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a, es para el rendimiento bruto, de dieciocho millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

e' Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a, es de diez empleados y de tres millones (₡3.000.000) de colones en salarios mensuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

f' Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a es de 3.000 kilowatios mensuales o 36.000 anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

g' Superficie de la actividad afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1^a, es de 200 m², sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.

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

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de estimación objetiva para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

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



la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección Nacional de Estadística y Censos.

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

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

Sección VI

Bases liquidables

ARTÍCULO 43.- Base liquidable

1.- La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, además de las reducciones previstas en el artículo 37 de esta Ley, exclusivamente, las siguientes reducciones:

a) Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. Se incluirán tanto las aportaciones obligatorias como las voluntarias.

Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

i.- El diez por ciento (10%) de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el período impositivo.

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

ii.- Ocho salarios base al año.

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



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

b) Las pensiones alimentarias a favor del cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, y los hijos del contribuyente, satisfechas por decisión judicial.

c) Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, o bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.

d) Las mejoras que realice el propietario, poseedor o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

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

ARTÍCULO 44.- Compensación de bases liquidables negativas

1.- Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los tres años siguientes. No obstante, tratándose de rendimientos de actividades económicas agropecuarias y únicamente respecto de estas, regirá la excepción prevista en el artículo 86 para el impuesto de sociedades.

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



mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

2.- Si la base liquidable especial formada por ganancias y pérdidas patrimoniales a las que sea de aplicación el artículo 47, resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los mismos conceptos positivos que se obtengan en los tres años siguientes.

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

CAPÍTULO III

Cálculo del impuesto

Sección I

Cálculo de la cuota íntegra

ARTÍCULO 45.- Cuota íntegra

La cuota íntegra será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 46 y 47 b) de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

ARTÍCULO 46.- Escala general del Impuesto

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

	Tramos colones (base liquidable)	Tarifa
Hasta	1.200.000,00	No sujeta
Sobre el exceso	1.200.000,00 hasta 2.829.000,00	10%
Sobre el exceso	2.829.000,00 hasta 5.160.000,00	15%
Sobre el exceso	5.160.000,00 hasta 7.560.000,00	20%
Sobre el exceso	7.560.000,00 hasta 9.960.000,00	25%
Más de	9.960.000,00	30%

2.- Se entenderá por tipo medio de gravamen el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.



3.- Los tramos de esta tarifa se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

4.- Cuando el contribuyente realice en forma exclusiva una actividad económica cuya base imponible se determine en régimen de estimación objetiva, para el cálculo del impuesto se aplicará a la variable que corresponda según la actividad de que se trate, el factor resultante de aplicar al rendimiento neto obtenido para la actividad o el grupo estudiado un porcentaje del quince por ciento (15%). El requisito de exclusividad se entenderá cumplido cuando el contribuyente obtenga rendimientos correspondientes a la base especial de este impuesto.

ARTÍCULO 47.- Tipos de gravamen fijos

Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales incluidas en la base imponible especial a la que se refiere el artículo 36 se aplicarán los tipos únicos y definitivos de gravamen, distinguiendo los grupos siguientes según el tipo de activos del que procedan:

- a) Con carácter general 12%
- b) A las adquisiciones gratuitas por herencia que superen individualmente, por cada participación, el valor de veinte millones (₡20.000.000) de colones. Para este cómputo no se incluirá la que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual hasta un valor de ₡30.000.000 de colones 3%.

Los montos indicados en el inciso anterior, se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

Sección II

Cálculo de la cuota líquida

ARTÍCULO 48. Cuota líquida

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



CAPÍTULO IV

Cuota final resultante en la declaración

ARTÍCULO 49.- Cuota final

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

- b) El impuesto satisfecho sobre traspasos de inmuebles que hayan provocado ganancias patrimoniales incluidas en la base imponible especial del impuesto sobre la renta, con el límite del monto de impuesto resultante del gravamen de dichas ganancias patrimoniales.
- c) Las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.
- d) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.
- e) Las deducciones a que se refiere el artículo 57 que regula la transparencia fiscal internacional.
- f) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

ARTÍCULO 50.- Dedución por doble imposición de dividendos

1.- Se deducirá el importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 46 cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos, siempre que procedan de sujetos pasivos del impuesto de sociedades que no gocen de exención subjetiva y a los que se aplique el tipo general del impuesto societario previsto.

La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.

ARTÍCULO 51.- Dedución por doble imposición internacional



1.- Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) *El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.*

2.- *A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.*

CAPÍTULO V

Regímenes especiales

Sección I

Rentas inmobiliarias

ARTÍCULO 52.- Imputación de rentas inmobiliarias

1.- En el supuesto de los bienes inmuebles, calificados como tales en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles N° 7509, y sus reformas, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el uno por ciento (1%) al valor de los mismos que correspondería en el impuesto antes citado, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.



2.- Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con las normas civiles sobre titularidad.

Cuando existan derechos reales de goce o disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3.- En los supuestos de derechos de aprovechamiento por tiempo compartido de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Cuando no pueda determinarse un valor similar al previsto en el apartado 1 anterior se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de un mes por año.

Sección II

Régimen de transparencia fiscal interna

ARTÍCULO 53.- Imputación de bases imponibles

1. Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el impuesto sobre sociedades en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

No obstante, a la parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio costarricense le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.

2. La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si estas no se hubieran aprobado en el plazo de



seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo.

No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes

ARTÍCULO 54.- Imputación de otros conceptos

Los contribuyentes a los que se refiere el artículo anterior tendrán derecho a la imputación:

a) De las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este Impuesto.

Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

b) De los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) De la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiere sido imputada a dicha sociedad.

d) Si se opta por la imputación en el período impositivo de aprobación de las cuentas anuales, cualquier exceso en la tributación de la sociedad en relación con la que resulte a nivel del socio que impida la compensación plena de los conceptos imputados, dará al socio derecho a la devolución en el período impositivo de este impuesto correspondiente a la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Si se opta por la imputación en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada, en caso de que los conceptos imputados no puedan ser compensados plenamente por insuficiencia en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la diferencia será deducida de la cuota a pagar por la sociedad transparente en el Impuesto sobre Sociedades.

ARTÍCULO 55.- Individualización

Los conceptos previstos en la presente sección se imputarán a las personas físicas que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que



resulte de su participación en el capital social, de conformidad con las normas del Código de Comercio. Tales personas podrán pactar en forma expresa otra proporción mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.

Sección III

Transparencia fiscal internacional

ARTÍCULO 56.- Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

1.- El régimen de transparencia fiscal internacional tiene por objeto imputar a las personas físicas contribuyentes por este impuesto, la renta positiva obtenida por una sociedad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumpliera con los requisitos siguientes:

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

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

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

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al ochenta por ciento (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.



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

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

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de esta Ley. (Básicamente dividendos y participaciones en beneficios e intereses).

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias patrimoniales.

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

a') Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b') Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco por ciento (85 por 100), del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén



participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%) por la entidad no residente.

3.- No se imputarán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al quince por ciento (15%) de la renta total o al cuatro por ciento (4%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

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

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 de esta Ley.

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

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

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

5.- El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en Impuesto sobre Sociedades.

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



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

7.- Será deducible de la cuota líquida el Impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

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

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente o por la OCDE como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

8.- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de esta Ley, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

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

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

10.- Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado por la OCDE como paraíso fiscal se presumirá que:



a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.

b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.

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

11.- Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 2 de esta Ley.



Sección IV

Instituciones de inversión colectiva

ARTÍCULO 57.- Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva

Los contribuyentes que sean socios o partícipes de fondos de inversión y de otras instituciones de inversión colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

- a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.
- b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 51 de esta Ley.

ARTÍCULO 58.- Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales

1.- Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados por la reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2.- Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

3.- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.



CAPÍTULO VI

Gestión del impuesto

Sección I

Declaraciones y autoliquidaciones

ARTÍCULO 59.- Obligación de declarar

1.- Con carácter general los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período fiscal. Por excepción, podrá establecerse un plazo de quince días luego de finalizado el trimestre respectivo cuando se establezca un período impositivo trimestral para el régimen de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 11 de esta Ley. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.

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

- a) Cuando se obtengan rendimientos del trabajo superiores a las cuantías del apartado siguiente, según procedan de un pagador o de más de un pagador.
- b) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto legal o reglamentariamente, como puede ser el caso de pagadores residentes en el extranjero o cuando se perciban pensiones alimenticias del cónyuge o anualidades por alimentos.
- c) Las personas que ejerzan actividades empresariales o profesionales.
- d) Los contribuyentes que ejerzan el derecho a deducción por doble imposición interna e internacional.
- e) Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que no hayan soportado retención o ingreso a cuenta.

2.- No obstante la obligación general de declarar, están excluidos de la misma los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

- a) Rendimientos del trabajo, con límite de ochenta y tres salarios base anuales cuando provengan de un mismo pagador o con el límite de cuarenta y un salarios base anuales cuando provengan de varios pagadores y el segundo y sucesivos no



superen el treinta por ciento (30%) de la cuantía del principal pagador. Esta excepción también aplicará si el perceptor de los rendimientos del trabajo también obtiene rendimientos complementarios de otra naturaleza siempre que estos no superen el veinte por ciento (20%) del importe total de los rendimientos del trabajo y tales rendimientos complementarios estén sujetos a retención.

b) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta liberatorios.

c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 52, con el límite de dos salarios base anuales.

d) Contribuyentes que sólo tengan rentas del capital de cualquier clase por debajo del mínimo vital.

4.- La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.

5.- Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 19 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

ARTÍCULO 60.- Autoliquidación

1.- Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla dentro de los plazos indicados en el artículo 59 de esta Ley.

2.- El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.

3.- Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

4.- En los supuestos previstos en el artículo 12 apartados 3 y 4 de esta Ley, así como en las adquisiciones gratuitas gravadas por



este Impuesto, podrá solicitarse a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo medio de gravamen.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo de devengo en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Sección II

Pagos a cuenta

ARTÍCULO 61.- Obligación de practicar pagos a cuenta

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

- a) Retenciones, sobre retribuciones dinerarias.
- b) Ingresos a cuenta, sobre retribuciones en especie.
- c) Pagos fraccionados.

2.- Son sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta o liberatoriamente, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, en los casos, en la cantidad y en la forma que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y en la forma que se establezcan, las siguientes personas o entidades:

- a) Las entidades y las personas jurídicas, incluidas los condominios y las entidades en atribución de rentas del artículo 9 de la Ley.
- b) Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas, empresariales o profesionales, respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades. En particular, en materia de abono rentas por alquiler, procederá la retención únicamente cuando se trata del alquiler de locales de negocios o de vivienda para los funcionarios o empleados de una empresa.
- c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que



satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3.- Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un establecimiento permanente radicado en territorio costarricense, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

4.- Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

5.- En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso al fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.

6.- El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

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

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

7.- Cuando exista obligación de ingresar a cuenta por retribuciones en especie, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley, debiendo añadir el ingreso a cuenta.



8.- Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

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

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

9.- Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

10.- Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

ARTÍCULO 62.- Importe de los pagos a cuenta

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

Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo preceptor, deberán comunicarse las retribuciones



respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas.

2.- Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el diez por ciento (10%).

3.- Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el tipo de gravamen.

4.- Los pagos fraccionados que deben practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, se regirán por lo dispuesto en el artículo 101 de esta Ley.

5.- El porcentaje de retención en caso de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 20 aparte 2, será del diez por ciento (10%) y tratándose de los definidos en el aparte 1 de dicho artículo, será de cero por ciento (0%).

Sección III

Liquidaciones previas

ARTÍCULO 63.- Liquidación previa

1.- Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación previa que proceda de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.- Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración Tributaria.

3.- A los contribuyentes no obligados a declarar, por cumplir los requisitos previstos en el artículo 60, aparte 2, anterior, la Administración no podrá girarles liquidaciones previas o definitivas por este Impuesto por la diferencia que pudiera producirse entre las retenciones y otros pagos a cuenta y la cuota líquida que correspondería de estar obligados a autoliquidar el Impuesto.

ARTÍCULO 64.- Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar

1.- Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos



fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación previa dentro de los cuatro meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

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

2.- Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación previa, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra f) del artículo 50 de esta Ley, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, previas o definitivas, que procedan.

3.- Si la liquidación previa no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4.- Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, cuando el contribuyente así lo reclame.

5.- Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo.

Sección IV

Obligaciones formales

ARTÍCULO 65.- Obligaciones formales de los contribuyentes

1.- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las



operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2.- A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en régimen de base cierta estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en las NIC.

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

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

4.- A los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de estimación objetiva se les aplicarán las siguientes reglas especiales:

a) No estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.

b) Podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudieran tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de éste. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones de importancia en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponderle, el sujeto pasivo, deberá pagar cualquier diferencia que se llegare a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.



c) Para efectos fiscales y sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

ARTÍCULO 66.- Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

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

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Director General de Tributación.

ARTÍCULO 67.- Infracciones y sanciones

1.- Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto al respecto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.

2.- Constituye infracción administrativa dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

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



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

3.- Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo perceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas en los mismos términos que los dispuestos en el apartado anterior.

TÍTULO II

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

ARTÍCULO 68.- Naturaleza

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

ARTÍCULO 69.- Ámbito de aplicación

El impuesto se aplicará en todo el territorio de la República de Costa Rica.

CAPÍTULO I

El hecho generador

ARTÍCULO 70.- Hecho generador

1.- Constituirá el hecho generador la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo. Por



renta deberá entenderse el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. En particular, forman parte de la renta los rendimientos de actividades económicas, del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales conceptualizadas según la subsección V del Título I de esta Ley, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o financieras por parte de entes públicos, las imputaciones de renta según las definiciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en lo aplicable, y las que deriven de la regulación de este impuesto.

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

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

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

2.- En los regímenes de transparencia fiscal se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a estos regímenes.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

3.- Será de aplicación la presunción a que se refiere el artículo 5, inciso 3 de esta Ley.



ARTÍCULO 71.- Estimación de rentas

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

ARTÍCULO 72. Atribución de rentas

1.- Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, y los encargos de confianza, se atribuirán, en los términos pactados, a los socios, persona física, partícipes o beneficiarios, según corresponda, quienes tributarán en el impuesto que les corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.

2.- Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por este Impuesto. No obstante, podrá aplicarse el régimen de retenciones y pagos a cuenta regulado en los artículos 101 y 102 de esta Ley.

CAPÍTULO II

El sujeto pasivo

ARTÍCULO 73.- Sujetos pasivos

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

- a) Las personas jurídicas.
- b) Los bancos públicos comerciales, incluyendo al Banco Popular y de Desarrollo Comunal.
- c) Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense S.A., Compañía Nacional de Fuerza y Luz, Fábrica Nacional de Licores, Refinería Costarricense de Petróleo, Junta Administración Portuaria de Desarrollo Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas.



- d) Las cooperativas.
 - e) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
 - f) Las fundaciones o cualquier ente independientemente de la forma jurídica adoptada, que se dedique a la prestación privada de servicios de educación universitaria o parauniversitaria.
 - g) Los fideicomisos, excepto los de inversión.
 - h) Las uniones temporales de empresas.
- 10.- Los grupos de sociedades que opten por el régimen especial regulado en esta Ley.

ARTÍCULO 74.- Residencia de los Sujetos pasivos

1.- Estarán sujetas las personas jurídicas o entidades que tengan su residencia en territorio costarricense en tanto realicen alguna actividad generadora de renta.

2.- Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

3.- Se considerarán residentes en territorio costarricense las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes de Costa Rica.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio costarricense.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio costarricense.

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

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

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del



domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor de sus bienes inmuebles.

ARTÍCULO 75.- Exenciones

Estarán exentos del impuesto:

1.- El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso 3 del artículo 74 y el Banco Central de Costa Rica.

2.- Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia que presten sin fines de lucro.

3.- Las sociedades acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas.

4.- Las asociaciones solidaristas y sindicatos.

5.- Las fundaciones y asociaciones civiles declaradas de utilidad pública mediante decreto ejecutivo por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, a los fines públicos, sean de beneficencia, culturales o ambientales, y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.

6.- 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.

7.- Las entidades autorizadas y las operadoras de pensiones referidas en el artículo 2 inciso f) de la Ley de Protección al Trabajador, N° 7983, en cuanto a los rendimientos provenientes de los valores en los cuales inviertan los recursos de los fondos de pensiones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72 de dicha Ley.

8.- Las cooperativas y asociaciones civiles de pequeños y medianos productores agrícolas de bienes y servicios, según calificación que haga la Agencia Nacional de Administración Tributaria mediante resolución en consulta con el Ministerio de Agricultura y Ganadería.



9.- El fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos deberán cumplir, al igual que cualquier sujeto pasivo, con los deberes formales tributarios, particularmente, con el deber de declarar y con el suministro de información sobre sus actividades con terceros; asimismo, la exención no implica que no sean sujetos a fiscalizar por la Administración Tributaria. La Agencia Nacional de Administración Tributaria reglamentará la forma en que deberá cumplirse con los deberes formales.

CAPÍTULO III

La base imponible

ARTÍCULO 76.- Concepto y determinación de la base imponible

1.- La base imponible estará constituida por el importe de la renta neta procedente de los rendimientos de actividades económicas, del capital inmobiliario y mobiliario, las ganancias patrimoniales y los demás elementos indicados en el artículo 71 de esta.

2.- Para calcular el rendimiento neto se podrán deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta Ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rendimientos gravados y no sujetos o exentos, se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a los rendimientos gravados en este impuesto.

3.- Si un mismo sujeto pasivo realiza actividades claramente separables, en que la gestión de las mismas se lleve de modo separado, deberá calcularse la renta neta de cada actividad en forma separada. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre estas actividades.

4.- La base imponible se determinará por el régimen de base cierta y, subsidiariamente, la Administración Tributaria podrá aplicar el régimen de base presunta de conformidad con el artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5.- En el régimen de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley. La contabilidad deberá elaborarse



de conformidad con el "Plan General de Contabilidad" que establecerá la Agencia Nacional de Administración Tributaria, mediante resolución publicada en el diario oficial. El plan tendrá como objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos. Se fundamentará en las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que no se opongan a los preceptos establecidos en esta ley.

La Agencia Nacional de Administración Tributaria contará con un plazo máximo de seis meses a partir de la vigencia de esta ley para publicar el plan, el cual deberá ser adoptado obligatoriamente por los sujetos pasivos, a partir del siguiente periodo impositivo que inicie luego de publicada la resolución. Las resoluciones de la Agencia Nacional de Administración Tributaria que establecieran modificaciones al plan, deberán publicarse con no menos de cuatro meses de antelación al inicio del periodo impositivo en que deban ser aplicadas.

6.- Para empresas de reducida dimensión, será de aplicación lo dispuesto en los artículos 26 y 42, relativos al régimen de estimación objetiva.

ARTÍCULO 77.- Exclusiones de la base imponible

- 1.- Los aportes de capital social en dinero o especie.
- 2.- Las revaluaciones de activos fijos. El importe de la revaluación no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revaluados.

ARTÍCULO 78.- Gastos deducibles

Serán deducibles, en particular y sin perjuicio de la regla general establecida en el artículo 77, inciso 2 de esta Ley, los siguientes gastos:

- 1.- Los costos de producción de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.



2.- Los salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración por servicios personales prestados en forma efectiva, siempre y cuando se hayan efectuado las retenciones establecidas por ley y se cumpla con el pago de las obligaciones de la seguridad social.

Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.

3.- Las prestaciones patrimoniales de carácter público que afecten el giro habitual de los sujetos pasivos de este impuesto.

Los intereses y gastos financieros relacionados con el giro del negocio de los sujetos pasivos, con las siguientes restricciones:

a) No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado tasas por encima de las del mercado.

b) No serán deducibles los intereses cuando no se practiquen o no se ingresen las retenciones correspondientes a los intereses, o cuando no habiéndose practicado la retención tampoco se ingrese del propio patrimonio el monto correspondiente. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, los intereses podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.

5.- Los importes derivados de las posibles insolvencias o, en general, de los incumplimientos de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación

b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas.



- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

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

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

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

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

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

Para los efectos indicados, los contribuyentes sujetos al tributo establecido en esta Ley, que realicen operaciones en moneda extranjera que incida en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión a moneda nacional, utilizando el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Costa Rica a la fecha



de realización de la operación, o al cierre del período impositivo, para las operaciones pendientes a esa fecha.

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

La Administración Tributaria admitirá como métodos técnicamente aceptables para efectuar la revaluación de activos fijos únicamente: a) el uso de la variación en el Índice de Precios al Consumidor Final, experimentada durante período impositivo de que se trate, según datos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos; b) el uso de la variación de otro índice emitido por un ente competente para una determinada rama de actividad, que tenga una relación más específica con la variación de precios del elemento de activo que se considere.

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

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente 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 que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas comparativas.

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

El valor de los activos intangibles, cuya conexión con la generación de ingresos futuros sea razonablemente cierta, deberá amortizarse atendiendo a las siguientes disposiciones:

- a) Cuando tuvieren fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los periodos impositivos de su vigencia.
- b) Cuando no tuviesen fecha cierta de extinción, con un límite máximo por periodo impositivo, de la décima parte de su valor.

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

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.



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

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

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

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

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

10.- Los gastos generados en el exterior.

ARTÍCULO 79.- Gastos no deducibles

1.- No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.



- b)** El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
- c)** 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 se encuentren respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.
- d)** Los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre estos se 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. Tampoco serán deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, así como los intereses previstos en el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- e)** Los gastos e inversiones de lujo o de recreo para el personal de las empresas. Cuando estas inversiones se encuentren confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.
- f)** Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.
- g)** Los gastos respecto de los cuales proceda legalmente la realización de una retención, sea a cuenta o definitiva y ésta no se practique o ingrese. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.
- h)** Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines de los funcionarios o socios de la sociedad.
- i)** Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los



empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.

ARTÍCULO 80.- Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones gratuitas y societarias

1.- Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o costo de producción.

2.- Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

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

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 81.3 de esta Ley.

3.- En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

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

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



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

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

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

5.- En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.

6.- En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

7.- En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.

8.- La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

9.- En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.



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

10.- La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.

11.- A los efectos de integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas, será de aplicación el mecanismo de corrección monetaria previsto en el artículo 30.2, correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

12.- Las normas sobre ganancias y pérdidas patrimoniales previstas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas serán de aplicación supletoria en este impuesto.

ARTÍCULO 81.- Reglas de valoración: operaciones vinculadas.

1.- La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas directa o indirectamente cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

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

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



- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad hasta por el quinto grado, consejeros o administradores.
- d) Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, de conformidad con las siguientes reglas:
 - i.- Posea más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto en otra sociedad.
 - ii.- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva.
 - iii.- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto.
 - iv.- Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva.
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- g) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, y hasta el quinto grado de consanguinidad o afinidad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o



indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.

- j)** Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k)** Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio costarricense.
- l)** Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

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

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

- a)** Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- b)** Supletoriamente resultarán aplicables:

i.- Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

ii.- Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.



c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

4.- La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

i) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

ii) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.

5.- La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.

b) Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

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

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se



refieren los apartados 4 y 5.

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 82.- Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención

1.- Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

i) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio costarricense que traslada su residencia fuera del mismo, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense de la mencionada entidad.

ii) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense que cesa su actividad.

iii) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense son transferidos al extranjero.

2.- La Administración Tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con o por personas o



entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

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

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

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

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

ARTÍCULO 83.- Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado

Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

1.- Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.

2.- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes de los activos fijos, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.

3.- Tratándose de elementos patrimoniales amortizables o depreciables integrantes de los activos fijos, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.



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

ARTÍCULO 84.- Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos

1.- Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2.- No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

3.- En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.



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

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

ARTÍCULO 85.- Subcapitalización

1.- Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio costarricense con las que esté vinculada, exceda de 3 veces la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

2.- Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.

Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 82.6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

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

ARTÍCULO 86.- Reinversión de beneficios extraordinarios

1.- Quedará a opción del sujeto pasivo no integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión



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

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

2.- La Administración Tributaria podrá aprobar planes con plazos especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

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

3.- El importe de la renta no integrada en la base imponible especial se sumará a la base imponible general por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se realizó la inversión.

4.- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de depreciación o amortización, de los admitidos en el artículo 78, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.

5.- En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél.



ARTÍCULO 87.- Compensación de bases imponibles negativas

1.- Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos, salvo en el caso de empresas agropecuarias, en que este plazo podrá extenderse hasta cinco años en las proporciones que determine el sujeto pasivo. Las empresas que realicen actividades agropecuarias combinadas con actividades de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas de actividad agropecuaria para poder realizar las compensaciones correspondientes. El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho de crédito a favor del sujeto pasivo susceptible de compensación o devolución según las normas generales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.- En caso de transmisión de una participación en una sociedad con pérdidas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios transmitentes, realizadas por cualquier título, y el valor de transmisión, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Más del cincuenta por ciento (50%) del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al veinticinco por ciento (25%) en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

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

4.- Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5.- El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la



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

ARTÍCULO 88.- Otras reducciones a la base imponible en carácter de exención

Reducirán la base imponible de este impuesto:

1.- Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.

2.- Las mejoras que realice la entidad propietaria, poseedora o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

CAPÍTULO IV

Período impositivo y devengo del impuesto

ARTÍCULO 89.- Período impositivo

1.- El período impositivo será del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general períodos impositivos especiales, por rama de actividad y para casos de subsidiarias, sucursales y agencias de empresas no residentes en Costa Rica.

2.- En todo caso concluirá el período impositivo:

- a) Cuando la entidad se extinga.
- b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio costarricense al extranjero.



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

Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 15.3 de esta Ley.

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

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

3.- El período impositivo no excederá de doce meses.

4.- También será de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto que reúnan los requisitos para el régimen simplificado de estimación objetiva el período trimestral a que se refiere el artículo 11 de esta Ley.

ARTÍCULO 90.- Devengo del impuesto

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

CAPÍTULO V

Deuda Tributaria

ARTÍCULO 91.- El tipo de gravamen

El tipo aplicable a la base imponible será el treinta por ciento (30%). No obstante, para el caso de un sujeto pasivo de este impuesto que cumpla los requisitos del régimen simplificado de estimación objetiva se le aplicará el tipo del quince por ciento (15%) a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

ARTÍCULO 92.- Cuota íntegra

Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.



CAPÍTULO VI

Deducciones para evitar la doble imposición

ARTÍCULO 93.- Deducción para evitar la doble imposición interna: Dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna

1.- Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en Costa Rica se deducirá el cien por ciento (100%) de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos.

2.- La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible.

3.- La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que deriven de rentas no sujetas en el impuesto de la entidad receptora y, por tanto, este tipo de distribuciones no conformará la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el inciso 2 de este artículo ni formarán parte de la renta gravable. En particular, la deducción no se aplicará respecto de las siguientes rentas no sujetas en el impuesto de la persona jurídica:

a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre los mismos de acuerdo con las normas previstas en el presente artículo.

b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con



anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley.

4.- Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio costarricense que tributen al tipo general de gravamen, se deducirá de la cuota íntegra el cien por ciento (100%) del resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieren sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación, o al importe de las ganancias patrimoniales computadas si éste fuere menor. El importe del beneficio no distribuido se calcula por la diferencia entre el valor teórico al momento de la adquisición y el valor teórico al momento de la transmisión, entendiéndose por valor teórico de las acciones el que deriva de la contabilidad de la sociedad, representado por el patrimonio de ésta, sus activos y reservas, menos las deudas.

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

Esta deducción no se aplicará respecto de acciones que provengan de la transmisión de acciones de sociedades registradas en una bolsa de valores costarricense, las cuales tributarán en la base especial de la sociedad al tipo al que se refiere la letra b) del artículo 47 de esta Ley, sin deducción alguna en la cuota.

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

5.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra



podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

ARTÍCULO 94.- Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo

1.- Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en forma directa o a través de un establecimiento permanente o una sucursal, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

b) El importe de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

2.- El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

3.- Para efectos de determinar la menor de las cantidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en caso de que el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

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

ARTÍCULO 95.- Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y plusvalías de fuente extranjera

Con el fin de evitar la doble imposición económica internacional que pudiera producirse cuando un sujeto pasivo residente en Costa Rica obtiene un dividendo o una ganancia patrimonial procedentes de una entidad no residente que tributó en



el Estado de la fuente por un impuesto análogo al aquí regulado, podrá aplicarse la deducción por doble imposición económica en las condiciones que a continuación se regulan:

1.- Para aplicarse la deducción, las entidades deben reunir los siguientes requisitos:

- a)** La entidad no debe residir en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- b)** La participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente debe ser, al menos, del cinco por ciento (5%). Se entiende por participación directa la que se tenga en la entidad no residente y por participación indirecta la que se tenga en otra entidad, residente o no residente, que, a su vez, tenga participación en la entidad no residente en que se tenga participación directa. Para efectos de determinar el cinco por ciento (5%) indicado, deberán tomarse en consideración, en forma conjunta, ambos tipos de participación.
- c)** La participación de al menos el cinco por ciento (5%) en el capital de la entidad no residente debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o al día en que produzca la transmisión.

Las rentas susceptibles de generar el derecho a la deducción son las siguientes:

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.

El importe de la deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible.

En el caso de ganancias patrimoniales, el importe de la deducción será igualmente el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios no distribuidos, correspondientes a la participación transmitida, generados por la entidad no residente durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida o al importe de la renta computada si es inferior. Cuando, por la antigüedad de la fecha de



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

4.- De aplicarse esta deducción, la pérdida de valor de la participación de la entidad residente en Costa Rica en el capital de la no residente a causa de la distribución de los beneficios de esta última no es partida deducible a efectos de determinar su base imponible en el impuesto sobre las personas jurídicas, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en Costa Rica a través de cualquier transmisión de la participación sin derecho a deducción sobre la ganancia patrimonial obtenida.

5.- Si la entidad participada reúne los requisitos anteriores y, simultáneamente, obtiene rentas que son imputables en transparencia fiscal internacional, los dividendos derivados de las mismas no dan derecho a esta deducción. No obstante lo anterior, cuando la entidad participada obtenga simultáneamente rentas imputables en transparencia fiscal internacional y otras derivadas de actividades empresariales, la entidad perceptora del dividendo o de la ganancia patrimonial tendrá derecho a la deducción en la parte que corresponda a las rentas empresariales. El dividendo no se integrará en la base imponible en la parte que proceda de rentas imputadas por transparencia fiscal internacional. A efectos de determinar las rentas objeto de distribución, se atenderá al acuerdo social y, de no mediar mención expresa al respecto, se entenderán distribuidas, en primer lugar, las rentas que dan derecho a la deducción. El mismo criterio se aplicará a la deducción por ganancias patrimoniales por transmisión de participaciones.

6.- Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio costarricense.

7.- Cuando la deducción no pueda practicarse por insuficiencia de la cuota íntegra, la cuantía no deducida puede serlo en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

CAPÍTULO VII

Deducciones de pagos a cuenta

ARTÍCULO 96.- Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

Serán deducibles de la cuota íntegra:



- a) Las retenciones a cuenta.
- b) Los ingresos a cuenta.
- c) Los pagos fraccionados.
- d) La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.
- e) Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto, las deducciones a que se refiere el artículo 49. La diferencia resultante generará un derecho de crédito a favor del contribuyente, en los términos previstos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

CAPÍTULO VIII Gestión del impuesto

Sección I

Declaraciones y autoliquidaciones

ARTÍCULO 97.- Obligación de declarar

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

En consecuencia, existirá la obligación de declarar cuando se obtengan rentas de las definidas en el artículo 71 de la presente Ley. Serán de aplicación, en lo conducente, las normas previstas en el artículo 60 apartado 1 de esta ley relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2.- No obstante la obligación general de declarar, las entidades en régimen de atribución de rentas, no estarán en la obligación de presentar la declaración de este tributo, sin perjuicio de las obligaciones de las personas físicas relacionadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3.- Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.



4.- La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

ARTÍCULO 98.- Autoliquidación

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

2.- El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.

ARTÍCULO 99.- Pagos a cuenta

Serán de aplicación, en lo que corresponda, la clasificación de pagos a cuenta establecida en el artículo 62, apartado uno, referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

ARTÍCULO 100.- Retenciones e ingresos a cuenta

1.- El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, las entidades privadas, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios y las sujetas en el régimen de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto o rentas en el régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que, sin superar el diez por ciento (10%), se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense que operen en él mediante establecimiento permanente, con el límite del diez por ciento (10%) indicado.

2.- En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondieren a la base especial del Impuesto sobre la Renta



de las Personas Físicas si el perceptor fuere una persona física, de conformidad con el artículo 36 de esta Ley, el tipo de retención a cuenta para efectos de este impuesto será igual al tipo de gravamen que corresponda según el artículo 47 de esta Ley.

3.- El sujeto obligado a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiere producido la práctica de las mismas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente.

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

4.- El sujeto obligado a retener deberá expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

5.- Reglamentariamente se establecerá los supuestos en los que no deberá practicarse retención. En particular, no se practicará retención en:

- a)** Las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 75 de esta Ley.
- b)** Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.
- c)** Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades.
- d)** Los dividendos o participaciones en beneficios pagados a otras sociedades residentes en Costa Rica.

6.- Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

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



Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional, o en sus agencias, o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención, utilizando para ello una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones efectuadas durante el mes.

ARTÍCULO 101.- El pago fraccionado

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

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

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

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



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

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

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

ARTÍCULO 102.- Liquidaciones previas y devolución de oficio

Serán de aplicación a este impuesto las normas sobre liquidaciones previas y devolución de oficio previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los artículos 63 y 64 de esta Ley, así como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sección II

Obligaciones contables

ARTÍCULO 103.- Obligaciones contables

1.- Los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus registros contables y sus declaraciones de impuesto. Para esos efectos, tratándose de elementos que afectan varios períodos impositivos distintos de aquel en que se generaron los ingresos, gastos o inversiones respectivas, el período de prescripción deberá computarse, en relación con dichos elementos, tomando como referencia el período impositivo afectado.

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



CAPÍTULO IX

Regímenes Tributarios Especiales

Sección I

Regímenes tributarios especiales en particular

ARTÍCULO 104.- Definición

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

2.- Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente título.

Sección II

Transparencia Fiscal

ARTÍCULO 105.- Régimen de transparencia

1.- Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a') Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b') Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a 5 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo



no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.

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

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

-Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

-Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

-Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto definidas en el artículo 53 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores.

-Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento (5%) de los derechos de voto y se posean

con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en la siguiente:

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



menos en el noventa por ciento, de la realización de actividades económicas.

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

2.- Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto.

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto.

La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del período impositivo.

3.- La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este Impuesto. Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con las rentas positivas obtenidas por la sociedad.

4.- Se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos de este Impuesto:

a) Las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota



según las normas de este Impuesto.

Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por este Impuesto, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.

5.- Las sociedades transparentes tributarán por este Impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo y tendrán, para todos los efectos, la condición de pagos debidos.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio costarricense tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Costa Rica.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

ARTÍCULO 106.- Criterios de imputación

1.- Las imputaciones se realizarán a las personas o entidades que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de su participación en el capital social, de conformidad con las normas del Código de Comercio. Tales personas o entidades podrán pactar en forma expresa otra proporción, pero deberán hacerlo, mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.

2.- La imputación se realizará:



a) Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada.

b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada.

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

3.- Será de aplicación lo dispuesto en el Artículo 55, inciso d) de esta Ley.

Sección III

Transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva

ARTÍCULO 107.- Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes

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

a) Que por sí solas, o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 82 de esta Ley o con personas físicas que tengan vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, con personas que sean socios, directivos o funcionarios de la entidad contribuyente de este impuesto, o con personas físicas o jurídicas facilitadas por oficinas dedicadas a la constitución de sociedades y otras formas jurídicas sin actividad económica sustancial, una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio costarricense, en la fecha del cierre del período impositivo de esta última.



Tanto las personas como las entidades vinculadas pueden ser residentes o no residentes en territorio costarricense.

Para el cómputo del porcentaje de control, hay que tener en cuenta el conjunto de personas o entidades vinculadas. Las participaciones que posean la entidad residente, las personas físicas vinculadas residentes y no residentes, y las entidades residentes vinculadas se computarán por el porcentaje de participación directa en la entidad no residente. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determina en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio costarricense.

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

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 80 por ciento (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.

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

a) Titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen



gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias patrimoniales. No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%), cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a') Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b') Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco por ciento (85%), del ejercicio de actividades empresariales.

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

3.- No se incluirán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total o al cuatro por ciento (4%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

4.- Estarán obligadas a la inclusión las entidades residentes en territorio costarricense comprendidas en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En



este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

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

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

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

7.- No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

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

8.- Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:

1.- Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, efectivamente satisfechos por la entidad no residente, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

2.- El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.



Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá del impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente o por la OCDE como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

9.- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en el apartado 9 del artículo 81 de esta Ley. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva incluida en la base imponible.

10.- Los sujetos pasivos a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio costarricense:

1. Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
2. Relación de administradores.
3. Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
4. Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
5. Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

11.- Cuando la entidad participada resida en un país o territorio clasificado como paraíso fiscal por la OCDE se presumirá que:

- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.



Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

ARTÍCULO 108.- Instituciones de Inversión Colectiva

Serán de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto las normas sobre instituciones de inversión colectiva previstas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sección IV

Régimen de los Grupos de Sociedades

ARTÍCULO 109.- Definición

1.- Los grupos de sociedades podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las sociedades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2.- Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada sociedad en caso de no ser de aplicación el régimen de los grupos de sociedades.

ARTÍCULO 110.- Sujeto pasivo

1.- El grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo.

2.- La sociedad dominante tendrá la representación del grupo de sociedades y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades.

3.- La sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación, excepción hecha del pago de la deuda tributaria y la presentación de la declaración.

4.- Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo de sociedades.

ARTÍCULO 111.- Responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de los grupos de sociedades



Las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

ARTÍCULO 112.- Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes

1.- Se entenderá por grupo de sociedades el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y en comanditas por acciones residentes en territorio costarricense formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. También serán consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al impuesto sobre sociedades.

2.- Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

- a) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del noventa por ciento (90%) del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.
- b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido al menos con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación, durante todo el período

impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio costarricense, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.

3.- Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras a) y b) del apartado anterior.

4.- No podrán formar parte de los grupos de sociedades, las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que gocen de exención por este impuesto.
- b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incursas en la



situación patrimonial prevista en el artículo 201 inciso c) del Código de Comercio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo de sociedades.

5.- El grupo de sociedades se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante fusión, escisión o aportación de activos, de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto en este capítulo resultará de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración Tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Dicha comunicación deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades.

ARTÍCULO 113.- Inclusión o exclusión de sociedades en el grupo

1.- Las sociedades sobre las que se adquiriera una participación como la definida en el apartado 2.a) del artículo anterior, se integrarán obligatoriamente en el grupo de sociedades con efecto del período impositivo siguiente. En el caso de sociedades de nueva creación, la integración se producirá desde el momento de su constitución, siempre que en el mismo reunieran los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.

2.- Las sociedades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de sociedades con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.



ARTÍCULO 114- Determinación del dominio indirecto

1.- Cuando una sociedad tenga en otra sociedad al menos el noventa por ciento (90%) de su capital social, y, a su vez, esta segunda se halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás sociedades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%) para que la sociedad indirectamente participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades y, además, será preciso que todas las sociedades intermedias integren el grupo de sociedades.

2.- Si en un grupo de sociedades coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%).

3.- Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el noventa por ciento (90%) del capital social.

ARTÍCULO 115.- Aplicación del régimen de los grupos de sociedades

1.- El régimen de los grupos de sociedades se aplicará por el solo hecho de que así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará los mencionados acuerdos a la Administración Tributaria, con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

2.- Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior podrán adoptarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de los grupos de sociedades, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.



3.- Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo de sociedades, deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de los grupos de sociedades.

4.- Ejercitada la opción, el régimen de los grupos de sociedades se aplicará durante tres períodos impositivos consecutivos, pudiendo las sociedades integrantes del grupo acordar acogerse al mismo durante otros tres períodos impositivos y así sucesivamente, mediante el cumplimiento de lo previsto en los apartados 1 y 2.

ARTÍCULO 116.- Determinación de la base imponible del grupo de sociedades

1.- La base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

2.- No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación con los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La diferencia negativa no tendrá la consideración de renta gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo de sociedades.

ARTÍCULO 117.- Eliminaciones

1.- Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas, las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente capítulo.



2.- Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo.

3.- No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94 apartado 3 de esta Ley.

ARTÍCULO 118.- Incorporaciones

1.- Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades cuando se realicen frente a terceros.

2.- Cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación.

ARTÍCULO 119.- Compensación de bases imponibles negativas

1.- Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en, los términos previstos en el artículo 87 de esta Ley.

2.- Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite de la base imponible de la propia sociedad.

ARTÍCULO 120.- Reinversión

1.- Las sociedades del grupo podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo.

2.- La reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo de sociedades.

ARTÍCULO 121.- Período impositivo



1.- El período impositivo del grupo de sociedades coincidirá con el de la sociedad dominante.

2.- Cuando alguna de las sociedades dependientes concluyere un período impositivo, de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual, dicha conclusión no determinará la del grupo de sociedades.

ARTÍCULO 122.- Cuota íntegra del grupo de sociedades

Se entenderá por cuota íntegra del grupo de sociedades la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen de la sociedad dominante a la base imponible del grupo de sociedades.

ARTÍCULO 123.- Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo de sociedades

1.- La cuota íntegra del grupo de sociedades se minorará en el importe de las deducciones previstas en la presente Ley.

Los requisitos establecidos para disfrutar de las mencionadas deducciones se referirán al grupo de sociedades.

2.- Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de deducir en el momento de su inclusión en el grupo de sociedades, podrán deducirse en la cuota íntegra del mismo con el límite que hubiere correspondido a aquélla en el régimen individual de tributación.

ARTÍCULO 124.- Obligaciones de información

1.- La sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance y el estado de pérdidas y ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo.

2.- Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

3.- A los documentos a que se refiere el apartado 1, se acompañará la siguiente información:

a) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores pendientes de incorporación.

b) Las eliminaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.



- c) Las incorporaciones realizadas en el período impositivo, igualmente justificadas en su procedencia y cuantía.
- d) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo de sociedades y las realizadas a efectos de la elaboración de los documentos a que se refiere el apartado 1.

ARTÍCULO 125.- Causas determinantes de la pérdida del régimen de los grupos de sociedades

1.- El régimen de los grupos de sociedades se perderá por las siguientes causas:

- a) La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios determinan la aplicación del régimen de base presunta.
- b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.

2.- La pérdida del régimen de los grupos de sociedades se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las sociedades integrantes del grupo tributar en régimen individual por el mismo.

ARTÍCULO 126.- Efectos de la pérdida del régimen de declaración consolidada y de la extinción del grupo de sociedades

1.- En el supuesto de que existieran, en el período impositivo en que se extinga el grupo de sociedades o se pierda el régimen de los grupos de sociedades, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo de sociedades o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

- a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de los grupos de sociedades.
- b) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la compensación pendiente de las bases imponibles negativas del grupo de sociedades, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.



La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el artículo 87 apartado 1 de esta Ley, contado a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo de sociedades.

c) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo de sociedades, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo.

La compensación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

2.- Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que se hubieren realizado, en la proporción en que hubieren contribuido a los mismos.

3.- Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo de sociedades dejen de pertenecer al mismo.

ARTÍCULO 127.- Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades

1.- La sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo de sociedades, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos establecidos en esta Ley y demás normas de desarrollo.

Idéntica obligación le incumbe respecto del pago fraccionado.

2.- La declaración deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación



individual de la sociedad dominante.

3.- Las declaraciones complementarias que deban practicarse en caso de extinción del grupo de sociedades, pérdida del régimen de los grupos de sociedades o separación de sociedades del grupo, se presentarán dentro de los quince días naturales siguientes a los seis meses posteriores al día en que se produjeron las causas determinantes de la extinción, pérdida o separación en que venía figurando en la entidad anterior.

Sección VI

Régimen de las uniones temporales de empresa

ARTÍCULO 128.- Uniones temporales de empresa

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

a) Las citadas uniones no tributarán por este impuesto, por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.

b) No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

2.- La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

Sección VI

Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

ARTÍCULO 129.- Entidades de tenencia de valores extranjeros

1.- Las entidades cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense, que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o



superior al cinco por ciento (5%) y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, podrán acogerse al régimen previsto en el presente capítulo.

2.- En aquellos períodos impositivos en los que la entidad tenga la consideración de sociedad transparente, no podrán disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo.

3.- Las entidades acogidas al régimen previsto en el presente capítulo no podrán formar parte de los grupos de sociedades a que se refiere el capítulo VII del presente título.

ARTÍCULO 130.- Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense

1.- Los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio costarricense no se integrarán en la base imponible, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación al que se refiere el artículo anterior, se hubiese poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día que sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios. Para el cómputo del citado plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad con la que se tenga alguna de las relaciones previstas para los grupos de sociedades en el artículo 119 de esta Ley.

b) Que las rentas de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que este requisito no se cumple si la entidad participada se encuentra en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A estos efectos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

i) Con carácter general los ingresos obtenidos por la entidad participada deben proceder, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades empresariales en el sentido del artículo 22 de esta Ley. También se entenderán comprendidos entre dichos ingresos, los derivados de la transmisión de elementos primordiales afectos a la realización de actividades empresariales y los



dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de la participación de entidades no residentes en territorio costarricense que cumplan los requisitos previstos en el presente apartado respecto de las que la entidad residente en territorio costarricense tenga una participación directa o indirecta, igual o superior al cinco por ciento (5%).

ii) Tratándose de comercio al por mayor tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

iii) Tratándose de servicios tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de la presentación de servicios que sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

iv) Tratándose de operaciones crediticias y financieras, tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de préstamos y créditos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

v) Tratándose de la realización de operaciones de seguro y reaseguro, tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.



2.- Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación no se integrarán en la base imponible, a condición de que:

a) Se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. Los requisitos previstos en las letras b) y c), deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. El requisito previsto en la letra a) se entenderá referido al día en que se produzca la transmisión.

b) La persona o entidad adquirente, si es residente en territorio costarricense, no esté vinculada con la entidad transmitente.

3.- No se integrará en la base imponible de la entidad que percibe los dividendos o la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en Costa Rica con ocasión de una transmisión anterior de la participación.

4.- Los dividendos o participaciones en beneficios y rentas obtenidas en la transmisión de la participación, que no se hubieren integrado en la base imponible, no tendrán derecho a las deducciones previstas en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

ARTÍCULO 131.- Distribución de beneficios

Los beneficios distribuidos con cargo a rentas no integradas en la base imponible recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el preceptor sea una entidad sujeta a este impuesto, los beneficios percibidos no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha entidad preceptora podrá aplicar la deducción internacional en los términos previstos en los artículos 95 y 96 de esta Ley, respecto a los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.

b) Cuando el preceptor sea una persona sujeta al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, el beneficio distribuido no dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha persona física podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el artículo 51 de esta Ley, respecto de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las



rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.

c) Cuando el preceptor sea una persona física o entidad no residente en territorio costarricense, el beneficio distribuido, cuando proceda de rentas no integradas en la base imponible, no se entenderá obtenido en territorio costarricense. A estos, efectos se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas no integradas en la base imponible.

Lo dispuesto en esta letra no se aplicará cuando el preceptor del beneficio resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La entidad que distribuye el beneficio deberá consignar, en el acta de asamblea de accionistas, el importe de las rentas no integradas en la base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, y facilitar a sus socios la información necesaria para que estos puedan cumplir lo previsto en las letras anteriores.

ARTÍCULO 132.- Aplicación de este régimen

1.- Los sujetos que deseen disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo, deberán solicitarlo a la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

Las solicitudes se entenderán estimadas una vez transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

2.- El disfrute del régimen previsto en el presente capítulo está condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria.

TÍTULO III



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

ARTÍCULO 133.- Naturaleza y objeto

El Impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes, a que se refiere el artículo 5 de esta ley.

ARTÍCULO 134.- Ambito de aplicación

El presente impuesto se aplicará en todo el territorio costarricense

ARTÍCULO 135.- Normativa aplicable

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

ARTÍCULO 136.- Tratados y convenios

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



CAPÍTULO I

Elementos personales

ARTÍCULO 137.- Contribuyentes

Son contribuyentes por este impuesto:

- a) Las personas físicas, las jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense conforme al artículo siguiente, que obtengan rentas en el mismo.
- b) Las personas físicas que sean residentes en Costa Rica por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas .

ARTÍCULO 138.- Residencia en territorio costarricense

La residencia se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de esta ley, para las personas físicas, y en el artículo 74, para las jurídicas y otras entidades.

ARTÍCULO 139.- Individualización de rentas

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 10 de esta Ley, sobre individualización de rentas.

ARTÍCULO 140.- Responsables

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

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 158 de esta Ley, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.



ARTÍCULO 141.- Representantes

1.- Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en Costa Rica, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio costarricense por el contribuyente, así lo requiera la Administración Tributaria.

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

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

ARTÍCULO 142.- Domicilio fiscal

1.- Los contribuyentes no residentes tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en Costa Rica:

a) Cuando operen a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Costa Rica. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del activo fijo.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del retenedor.

2.- Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

CAPÍTULO II



Hecho generador y exenciones

ARTÍCULO 143.- Hecho generador

1.- Constituye el hecho generador, la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, en territorio costarricense por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2.- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

ARTÍCULO 144- Rentas obtenidas en territorio costarricense

1.- Se consideran rentas obtenidas en territorio costarricense o de fuente costarricense las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

b) Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente según se detalla a continuación:

i) Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio costarricense. No se



considerarán obtenidos en territorio costarricense los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del veinte por ciento (20%) del precio de adquisición de dichos elementos.

ii) Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio costarricense, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio costarricense, aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio costarricense o se refieran a bienes situados en el mismo.

iii) Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio costarricense de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

c) Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio costarricense.

d) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en Costa Rica.

e) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio costarricense o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio costarricense.

f) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio costarricense o de derechos relativos a los mismos, como alquileres, usufructos y otras contrataciones de bienes raíces.

g) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles situados en territorio costarricense no afectos a actividades económicas.

h) Las ganancias patrimoniales:

i) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio costarricense.

ii) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio costarricense o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.



iii) Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en dicho territorio o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:

-Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio costarricense.

-Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio costarricense.

i) Las provenientes del transporte y comunicaciones entre la República de Costa Rica y países extranjeros, y viceversa. Se incluyen dentro de este inciso, las transmisiones de noticias internacionales, radionovelas, telenovelas, películas, grabaciones, discos fonográficos, historietas y en general cualquier medio de difusión similar de imágenes y sonidos.

2.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán, asimismo, obtenidos en territorio costarricense los rendimientos satisfechos por:

a) Personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes en territorio costarricense.

b) Establecimientos permanentes situados en dicho territorio.

3.- Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en la letra siguiente cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en esta letra los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías que impliquen importación al territorio costarricense, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos por razón de las prestaciones de servicios a que se refiere el subapartado b') de la letra b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio



costarricense y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio costarricense.

c) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

d) Los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

e) Los rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en el extranjero.

4.- Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

ARTÍCULO 145.- Rentas exentas

Estarán exentas de este impuesto las siguientes rentas:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 6 de esta Ley, percibidas por personas físicas.

b) Las provenientes de las inversiones del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

c) Las rentas provenientes de intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior- o a las entidades financieras de éstos- reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos, efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior, por la importación de mercancías. Tampoco se pagará impuesto por los arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagadas a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.



d) En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en Costa Rica sin mediación de establecimiento permanente, estarán exentas las rentas pagadas por el contribuyente que realiza los servicios y actividades indicadas a otros contribuyentes de este impuesto por concepto de los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

ARTÍCULO 146.- Regímenes de cálculo del impuesto

1.- Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente de la presente Ley.

2.- Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

CAPÍTULO III

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

ARTÍCULO 147.- Rentas imputables a los establecimientos permanentes

Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.



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

ARTÍCULO 148.- Diversidad de establecimientos permanentes

1.- Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio costarricense, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que realicen actividades claramente separables.
- b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.

2.- En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

ARTÍCULO 149.- Determinación de la base imponible

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

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

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

- i) Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- ii) Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
- iii) Racionalidad y continuidad de los criterios de



imputación adoptados.

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

c) En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:

i) Ventas brutas.

ii) Costos y gastos directos.

iii) Inversión media en elementos de activo fijo afecto a actividades o explotaciones económicas.

iv) Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

d) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

2.- Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con la persona física titular o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, ya estén situados en territorio costarricense o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 81 de esta Ley.

3.- El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de esta Ley.

4.- Cuando las operaciones realizadas en Costa Rica por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en el territorio de la República, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se



valorarán según las normas del artículo 81 de esta Ley para las operaciones vinculadas, determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del impuesto sobre sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

i) La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale la Agencia Nacional de Administración Tributaria sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

ii) La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

5.- Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio costarricense consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

a) Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

b) Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración Tributaria, los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración de



inscripción y declarar su domicilio fiscal en territorio costarricense, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

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

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

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

ARTÍCULO 150.- Deuda tributaria

1.- A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del treinta por ciento (30%).

2.- Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto para los dividendos en el artículo 155 inciso f) de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo anterior de esta Ley, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

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

3.- En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

4.- Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota íntegra del impuesto, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y condiciones previstos reglamentariamente.

ARTÍCULO 151.- Período impositivo y devengo

1.- El período impositivo será coincidente con el de su casa matriz o el de la persona física titular del establecimiento, sin



que pueda exceder de doce meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

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

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

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

ARTÍCULO 152.- Declaración y obligaciones contables y formales

1.- Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente según las reglas del impuesto sobre sociedades.

2.- Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.

3.- Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en Costa Rica por las normas del impuesto sobre sociedades.

ARTÍCULO 153.- Pagos a cuenta

1.- Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del impuesto sobre sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.

2.- Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio costarricense.

CAPÍTULO IV



Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

ARTÍCULO 154.- Base imponible

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

2.- La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

3.- La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sub sección 4.^a de la sección I, del capítulo II del Título I, salvo el artículo 28, apartado 2, y en el capítulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

4.- En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio costarricense se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 52 de esta ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas .

ARTÍCULO 155.- Tipos de gravamen y cuota tributaria

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

a) Con carácter general, el veinticinco por ciento (25%). Se incluyen en este tipo el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, y los conceptos no incluidos en las letras siguientes:

b) Por las pensiones y jubilaciones percibidos por personas físicas no residentes, así como los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, el diez por ciento (10%).



- c) Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios profesionales ejecutados sin que medie relación de dependencia, el quince por ciento (15%) .
- d) Por los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio costarricense, siempre que no sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de Costa Rica en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales , el ocho por ciento (8%).
- e) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, el diez por ciento (10%) .
- f) Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales de entidades no inscritas en Bolsa, el doce por ciento (12%). En las inscritas en Bolsa la retención será del cero por ciento (0%).
- g) Por los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales de cualquier clase, a los que se refiere el artículo 20.2 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el quince por ciento (15%), excepto los del artículo 20 apartado 7.
- h) En el caso de ganancias patrimoniales, el doce por ciento (12 %), sin perjuicio de lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado.
- i) Por adquisiciones gratuitas establecidas en el artículo 47 de esta Ley, un tres por ciento (3%).
- j) Por el transporte y las comunicaciones, incluyendo el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio costarricense, el diez por ciento (10%).
- k) Por los arrendamientos de bienes de capital para actividades comerciales, el quince por ciento (15%).
- l) Por los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el apartado 2 del artículo 20 de esta Ley y que encuadren en los indicados en el apartado 7 del artículo 20, un diez por ciento (10%).

ARTÍCULO 156. Devengo

1.- El impuesto se devengará:

- a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.
- b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
- c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles , el 31 de diciembre de cada año.



e) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

2.- En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

ARTÍCULO 157.- Declaración

1.- Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio costarricense sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, debiendo determinar e ingresar la deuda tributaria correspondiente dentro de los 15 días naturales del mes siguiente al del devengo del impuesto en la forma y lugar que se establezcan reglamentariamente.

2.- Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios quienes, en defecto del cumplimiento por parte de los contribuyentes, serán responsables solidarios también para efectos del cumplimiento del deber formal de declarar y los demás deberes formales correlativos.

3.- No se exigirá a los contribuyentes ni a los responsables solidarios por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 158 de esta Ley.

ARTÍCULO 158.- Obligación de retener e ingresar

1.- Estarán obligados a practicar la retención e ingreso, respecto de las rentas sujetas a este impuesto, que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio costarricense.

b) Las personas físicas residentes en territorio costarricense que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición en el ejercicio de las mismas.

c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.

2.- Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda



tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

3.- Los sujetos obligados a retener o a ingresar asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4.- No procederá practicar retención o ingreso, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 145 de esta Ley o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Tampoco se exigirá la retención a las rentas percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente cuando se demuestre el pago del impuesto y en aquellos otros casos que se establezcan reglamentariamente.

5.- El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Fisco en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

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

6.- El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos responderá con su patrimonio por sus obligaciones tributarias materiales en este impuesto.

CAPÍTULO V

Otras disposiciones

ARTÍCULO 159.- Sucesión en la deuda tributaria

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

ARTÍCULO 160.- Deducción de pagos a cuenta del impuesto sobre la



renta de las personas físicas

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

CAPÍTULO VI

Impuesto especial sobre bancos y entidades

financieras no residentes

ARTÍCULO 161.- Regulación del impuesto

1.- Estarán obligados al pago de un impuesto anual, en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses (\$125,000,00) los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliado en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 144 inciso e) de esta Ley.

2.- Este impuesto es sustitutivo del impuesto general a los no residentes.

3.- Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende que existirá vinculación entre:



- a)** Un banco o entidad financiera no domiciliado en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliado en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- b)** Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
- c)** Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica y otro banco o entidad financiera residente en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

El período del impuesto es de un año contado a partir del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el primer día de dicho período y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Tanto los contribuyentes como sus agentes de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, previo al inicio de operaciones.



El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor de quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 12 inciso e) de esta Ley.

ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 144 inciso e) de esta Ley.

Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 12 inciso e) de esta Ley, deberá ser publicada en el diario oficial La Gaceta."

ARTÍCULO 162.- Disposición modificatoria especial

1.- A partir del período impositivo 2007 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinticinco por ciento (25%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca dejarán de disfrutar de la exención prevista en el artículo 75 de esta Ley y pasarán a tributar al tipo impositivo del cinco por ciento (5%).

2.- A partir del período impositivo 2008 del impuesto de



sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinte por ciento (20%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca pasarán a tributar al tipo impositivo del diez por ciento (10%).

3.- A partir del período impositivo 2009 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al quince por ciento (15%), el cual también aplicará para las sociedades acogidas al régimen de zona franca.

4.- Si por razón del plazo de su contrato, la sociedad acogida al régimen de Zona Franca ya está tributando a la mitad de la tarifa general del impuesto, en los periodos 2007 y 2008, mantendrá ese nivel de tributación pese a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo.

5.- A partir del período impositivo 2008 se entenderá modificados los siguientes artículos para efectos de propiciar una integración adecuada entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades una vez que se den los cambios indicados:

a) Añadir un inciso 6° al apartado 1 del artículo 20, que dirá:

"6° Los rendimientos indicados, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio costarricense, se multiplicarán por el porcentaje que resulte de dividir 1 entre el resultado de sustraer de 1 el tipo del impuesto de sociedades vigente, a efecto de ser incorporados como rendimientos íntegros del capital obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad."

b) Reformar el artículo 50 de esta Ley para que en adelante diga:

"1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar el porcentaje que resulte de restar 100 puntos porcentuales del porcentaje a que se refiere el inciso 6°) del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.

2.- La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

3.- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes."



DISPOSICIONES DEROGATORIAS

ARTÍCULO 163.- A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas:

- 1° Ley N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.
- 2° Ley N° 7722, de 9 de diciembre de 1997 y sus reformas.
- 3° Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 y sus reformas, de 17 de diciembre de 1997.

ARTÍCULO 164.- Deróganse todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales, que concedan exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto.

ARTÍCULO 165.- Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

ARTÍCULO 166.- La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 anterior no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

ARTÍCULO 167.- Vigencia

Los títulos I y II de la presente Ley, así como los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente regulados en el título III de la Ley de Imposición sobre la Renta, entrarán a regir a partir de período fiscal siguiente su publicación. Las demás disposiciones contenidas en el título III mencionado que se refieren a contribuyentes que no operen mediante establecimiento permanente, regirán a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta Ley.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

TRANSITORIO I.- Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

1.- A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 59 de la Ley de Imposición sobre la



Renta se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que sea de aplicación la presente Ley, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2.- Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados. 3.

A efectos del impuesto sobre la renta la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley anterior.

TRANSITORIO II.- Período impositivo vigente

Aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, de conformidad con la Ley de Imposición sobre la Renta, no coincida con el que tenían en operación, tendrán un período de transición que abarca desde el primer día de la entrada en vigencia de la citada Ley hasta el último día del mes en el cual termina el nuevo período impositivo.

TRANSITORIO III.- En tanto no promulgue el Plan General de Contabilidad que se dispone en el artículo 77.3 de Ley de Imposición sobre la Renta, los sujetos pasivos deberán seguir registrando sus operaciones de acuerdo con las resoluciones relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

TRANSITORIO IV.- Mientras la Administración Tributaria establece los modelos de estimación objetiva a que se refiere el artículo 26 de la Ley de Imposición sobre la Renta, para los sectores específicos en los que se ubiquen los contribuyentes registrados en el régimen simplificado establecido en los artículos 71 a 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7082, de 21 de abril de 1988, tales contribuyentes podrán continuar estimando sus rendimientos con base en ese régimen. Conforme se vayan estableciendo los modelos de estimación objetiva, estos



contribuyentes podrán registrarse en ellos, entendiéndose que de no producirse tal registro en el plazo que se defina en la resolución que los establece, se ha optado por el método de estimación directa.

Abel Pacheco De la Espriella

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

Jorge Wálter Bolaños Rojas.
MINISTRO DE HACIENDA

**NOTA: Este proyecto pasó a estudio e informe de la
Comisión Especial Mixta de Pacto Fiscal.**

1 de agosto de 2002.-lrr

¹ FLORES, Enrique. Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo. Editorial Universitaria centroamericana EDUCA. Primera Edición. 1973. páginas 67-68.

² FLORES, Enrique. Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo. Editorial Universitaria centroamericana EDUCA. Primera Edición. 1973. páginas 70-75

³ FLORES, Enrique. Impuesto sobre la renta y lo contencioso administrativo. Editorial Universitaria centroamericana EDUCA. Primera Edición. 1973. páginas 75-78

⁴ ALVARADO JIMÉNEZ Clara y VIDECHE PEREIRA Rebeca. Principios de justicia tributaria a la luz de la doctrina y la ley del impuesto sobre la renta. Tesis para optar al grado de licenciadas en derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José 1999. páginas 83-86

⁵ CARVAJAL V. Clemente. Origen de los impuestos en Costa Rica.. [ubicado en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la UCR, signatura 344.3 C331-o]

⁶ ALVARADO JIMÉNEZ Clara y VIDECHE PEREIRA Rebeca. Principios de justicia tributaria a la luz de la doctrina y



-
- la ley del impuesto sobre la renta. Tesis para optar al grado de licenciadas en derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica. San José 1999. páginas 104-112
- ⁷ ASAMBLEA LEGISLATIVA DE COSTA RICA. Acta de Sesión ordinaria n° 31 del 20 de agosto del 2003.
- ⁸ DIAZ DELGADO José. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones, cuotas y deducciones. [cuadernos de estudios de derecho judicial] 1995.
- ⁹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y NORMAS TRIBUTARIAS. Ley n° 41/1998, de 9 de diciembre. España. [en línea] consultada el 27 de octubre del 2006 en <http://www.aeat.es/normlegi/noreside/leyrenre.htm>
- ¹⁰ TODA LA LEY.COM. REAL DECRETO LEGISLATIVO 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. [en línea] consultado el 27 de octubre del 2006. disponible en <http://www.todalaley.com/mostrarLey1348p2tn.htm>
- ¹¹ Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005. Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales N° 138, del 27 de mayo del 2005.
- ¹² Convenio entre el Reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006. Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales N° 285 del 11 de septiembre del 2006.