

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)  
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

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 II

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
- MODIFICACIONES QUE PLANTEA EL PROYECTO DE LEY DE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EXPEDIENTE LEGISLATIVO N° 14.828
- INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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.**

### TEMA:

#### 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*

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 6ª).

c) **Alcance de la deducción.**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

*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).

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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).

### i. 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.*

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 tributaría 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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 pri-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

ma 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<sup>a</sup>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 TELLA Ramón, "Los pagos a cuenta del IRPF ", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 19, pág. 114.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 in-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

directa, 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 hacersele 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 aquellos 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 funcional, 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 verda-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

dera 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 aquella 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.º 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 "

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- \_ 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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.

pard (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 recu-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

rente, 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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 m<sup>2</sup>.

(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, EDESA. 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

(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 <sup>1</sup>**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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 subterráneas 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 específi-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

ca 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:
- a. 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.
  - b. 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:

a') Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

b') 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.

- c. Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.
- d. 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

- c.
  - 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.

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:

- e.
  - 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.

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 deter-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

mine, 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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

5. 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. Tra-

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.

tándose 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:
  - b. 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 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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 prac-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

ticar 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 ingresando la 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

c.

Importe anual Hasta pesetas	pensión Pesetas	Cuota Hasta pesetas	Resto Hasta pesetas	pensión Porcentaje	Tipo aplicable
0	0	0	1.600.000	8	
1.600.000	128.000	900.000	900.000	30	
2.500.000	398.000	en adelante		40	

Lo

s 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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. Deducciones.**

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 ex-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

cusarles 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 Es-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

paña 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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 aquélla, 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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. Habilitación 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 internacionalización de las relaciones económicas y la integración progresiva de España en la Unión Europea.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 al 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

rios. 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 de la 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.”<sup>ii</sup>

### **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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.”<sup>iii</sup>

### **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 perceptor 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.”<sup>iv</sup>

### **1. 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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 Ser-*

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

*vice (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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 defiscalizar 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)<sup>1</sup> .

**g)** Las dificultades administrativas de gestionar un sistema de renta mundial no resultan insuperables si se dan las siguientes condiciones:

---

<sup>1</sup> "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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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%.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

- α) Se incluye una normativa mucho más razonable que la actual para la deducción de deudas incobrables, eliminándose el re-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- quisito rígido del agotamiento de todas las instancias judiciales.
- β) 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.
  - χ) Se incluye una regulación específica para la deducción o amortización de intangibles.
  - δ) 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 pluriimposición de rentas brutas -la de la sociedad y la de su perso-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

nal. 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

	<b>Tramos en colones (base liquidable)</b>	<b>Tarifa</b>
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

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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".

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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 4ª" 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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:

- α) Los rendimientos del trabajo definidos en esta Ley
- β) Los rendimientos del capital definidos en esta Ley
- χ) Los rendimientos de las actividades económicas definidas en esta Ley
- δ) Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
- ε) 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

## 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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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 aviamento, 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 socio-culturales 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 representa-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

tivos 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 accesorio 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

-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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.- Reversión 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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, ₡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 ₡61.200,00 (sesenta y un mil doscientos) colones anuales,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 ₡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 ₡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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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 empre-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

sas 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 4ª 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

incluir en el régimen, pero podrán establecerse categorías con límites inferiores.

**2ª.-** 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.

**3ª.-** 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.

**4ª.-** 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 1ª, 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 1ª, es de doce millones de colones anuales,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 1ª, 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 1ª, 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 1ª 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 1ª, es de 200 m<sup>2</sup>, 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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:

	<b>Tramos colones (base liquidable)</b>	<b>Tarifa</b>
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 ar-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

título 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 socieda-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.- Deducción 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.- Deducción 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**

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

## **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 período 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren 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 de-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

fecto, 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 participan 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Quando 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 fijan reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el diez por ciento (10%).

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 registrarán 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 precedente 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 precedente, 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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 ré-

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

gimen 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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

beneficiencia, 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

## Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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 fijen, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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 contra-prestación.
- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.- Reversión 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 reversión 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 reversión 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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 halle 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,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

-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 inclusi-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

ve 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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**

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

## 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 pertenezca 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 na-

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

turalidad 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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**

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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,

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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.<sup>a</sup> 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:

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

- 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%).

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

### **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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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 6º al apartado 1 del artículo 20, que dirá:

**“6º** 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 6º) 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**

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

**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

# Centro de Información Jurídica en Línea

## Convenio Colegio de Abogados - Universidad 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.<sup>3.</sup>

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<sup>o</sup> 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.

# Centro de Información Jurídica en Línea Convenio Colegio de Abogados - Universidad de

---

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.-Irr**

- i 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>
- ii 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>
- iii 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.
- iv 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.