

## RESUMEN DE REFORMAS LEGALES

### PROYECTO DE SOLIDARIDAD TRIBUTARIA

#### **La reforma en el Impuesto sobre la Renta.**

En detalle, este proyecto propone la modificación de los Títulos I, III, IV, se le adiciona un Capítulo XXIV bis al Título V y algunos cambios de forma en algunos artículos del Título II, el que permanece básicamente sin modificaciones.

En el artículo 1 de la Ley se amplía de una forma genérica el hecho generador, principalmente en cuanto a la inclusión en el hecho generador de las ganancias y pérdidas de capital.

En el artículo 2 se incluye expresamente como contribuyentes del impuesto a las empresas públicas.

Se modifica el artículo 3 de forma que la exoneración que gocen las universidades estatales sea por las educativas y actividades conexas que estas últimas realicen.

En el artículo 5 se modifica la determinación de la renta bruta. Se introduce un párrafo para regular lo relativo a las transacciones en moneda extranjera, su valoración en moneda local y el tratamiento de las diferencias cambiarias.

Especialmente importante desde un punto de vista técnico es la reforma operada en el artículo 6, relativo a las exclusiones de la renta bruta: así, se incorpora el ajuste por inflación en el caso de las revaluaciones de activos fijos y se aproxima en este punto la regulación fiscal a los nuevos planteamientos contables contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera; reformándose además los aspectos necesarios para excluir de esta renta aquellas utilidades, dividendos y participaciones y otros dividendos sociales sujetos al Título III de la propuesta. Las ganancias de capital estarán excluidas en el tanto no estén afectas a la actividad del contribuyente o no provengan de una actividad habitual.

Se reforma el artículo 8 para acercar más la relación de gastos deducibles a la realidad económica de las empresas, creando en general un clima fiscal más amable.

De manera que se eliminan como gastos no deducibles los intereses y otros gastos financieros pagados a favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada, así como se regula la deducción de intereses en el caso de las entidades sujetas a la fiscalización de la SUGEF. Esto sin perjuicio de lo que más adelante se comenta (art 8 bis) en materia de subcapitalización.

Por otra parte, en el caso de los ingresos o gastos derivados de la enajenación de bienes, el contribuyente deberá reevaluar esos activos con base en la evolución del índice de precios al consumidor.

Con la nueva Ley, las inversiones en derechos e intangibles se podrán amortizar.

Y la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores ahora se podrá aplicar por todas las empresas, no sólo las industriales o agrícolas como hasta la fecha.

En cuanto a los gastos de representación, viáticos y otros similares podrán con carácter general ser deducibles en el tanto no superen el 1% de los ingresos brutos. En el caso de las donaciones la deducción no podrá ser mayor al 10% de la renta neta, además de que se incorpora una deducción por las reservas y provisiones técnicas para el caso de empresas aseguradoras y reaseguradoras.

Se incorpora un artículo 8 bis para limitar la deducción de intereses, con el fin de evitar que se le provoque un perjuicio a la Administración Tributaria por el abuso en la figura del endeudamiento, fenómeno más conocido como subcapitalización. En un orden similar de ideas, en el artículo 10 se establece la posibilidad de que la Administración Tributaria ajuste la tasa de interés cuando se da una operación de crédito entre entidades vinculadas nuevamente con el fin de evitar perjuicios al fisco.

Se simplifica el artículo 11 para regular la renta presuntiva a las empresas de transporte internacional no domiciliadas en el país, a las que se les aplicará un mecanismo especial de cálculo con base en la actividad desarrollada en territorio nacional y los gastos incurridos por esa actividad.

En el caso del artículo 13 de la propuesta, con respecto a la renta imponible, se incorpora la posibilidad de que las personas físicas que leven a cabo una actividad lucrativa apliquen unos gastos presuntos del 25% de su renta bruta sin necesidad de comprobante alguno, además tendrán derecho a un mínimo exento las personas físicas con actividad lucrativa, regulándose también la aplicación de este beneficio.

Se introducen los artículos 14, 14 B, 14 C y 14 D para regular lo relativo a las transacciones entre partes vinculadas, materia conocida como “precios de transferencia”, determinando en estos artículos que las operaciones entre partes vinculadas se valorarán a precios de mercado, con

el fin de evitar perjuicios a la Administración Tributaria por el traslado de rentas gravables vía precio entre contribuyentes sometidos a diferente tributación efectiva.

Con respecto a la definición de las tarifas aplicables de este impuesto, estas quedan en un 30% para las personas jurídicas; mientras que a las personas físicas y a todas aquellas calificadas como micro y pequeñas empresas, se les aplicará una tarifa en tres tramos del 10% hasta el 25%.

El Capítulo IX y los nuevos artículos 21, 22, 23 y 24, definen los criterios para la certificación de estados contables, los libros de contabilidad y las normas aplicables al respecto. El artículo 21 regula la posibilidad de contar un contador público autorizado para la certificación de los estados contables y financieros que acompañarán la declaración. El artículo 22 regula la validez de las certificaciones y la responsabilidad de la certificación otorgada por el contador. El artículo 23 mantiene la redacción del artículo equivalente de la legislación actual, mientras que el artículo 24 se incluye la obligación de registrar los bienes y derechos afectos a la actividad del contribuyente.

El Capítulo X y los nuevos artículos 25, 26, 27, 28 y 29 crean el nuevo impuesto a los ingresos mínimos, que se aplicará a los ingresos brutos del contribuyente, siendo los mismos que establece el artículo 2 de la Ley, con las salvedades que se consignan en la propuesta con la finalidad de salvaguardar el principio de capacidad económica y evitar situaciones en que el impuesto se puede convertir en confiscatorio, tal es el caso de contribuyentes con pérdidas, y los contribuyentes a los que apliquen circunstancias especiales como inicio de nuevas operaciones.

También es importante mencionar que los recursos pagados por el impuesto constituirán un crédito al impuesto a las utilidades, sin que pueda computarse como crédito a favor del contribuyente, en el caso de que los recursos pagados por el impuesto mínimo sobre los ingresos sean mayores a la obligación de pago del impuesto a las utilidades.

En el artículo 30 se establece que las retenciones no definitivas en la fuente que se le hubiesen efectuado al contribuyente, a cuenta del impuesto sobre la renta, podrán aplicarse como deducción del impuesto mínimo sobre los ingresos. En el artículo 31 se determina que cuando el impuesto mínimo sobre los ingresos sea mayor al impuesto sobre la renta, las retenciones no definitivas o los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta que excedan la suma del impuesto mínimo sobre los ingresos a pagar, podrán ser objeto de compensación contra la cuota a pagar por impuesto sobre la renta o por el impuesto mínimo sobre los ingresos, de los 3 periodos

anuales fiscales siguientes. El artículo 31 bis regula la sanción aplicable a los que no paguen el impuesto mínimo sobre los ingresos.

En el Título II de la Ley se hacen algunas correcciones de forma menores en los artículos 34, 35, 39 y 41.

El Título III se reforma completo para incorporar la legislación necesaria para gravar las ganancias de capital, así como las rentas generadas por el capital. En el artículo 47 se define el objeto de la regulación del Título III, mientras que el artículo 47 B se define el hecho generador del impuesto sobre las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital, y el artículo 47 C define la materia imponible en este caso, las cuales serán rentas del capital inmobiliario y mobiliario.

En el mismo artículo se define lo que se considera como ganancias y pérdidas de capital, que son aquellas variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con un cambio de la composición de aquél.

Además en el artículo 47 C se definen las situaciones en las que no existen ganancias ni pérdidas de capital.

El artículo 47 D define las circunstancias en las que no se considerará que haya existido ganancia o pérdida de capital en casos de reorganización empresarial, siendo esta una novedad muy interesante para mejorar las operaciones societarias.

En el artículo 48 B se establecen las exoneraciones a este impuesto, de las que merece destacarse por su importancia socioeconómica la distribución intersocietaria de dividendos, las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente o las derivadas de las transmisiones a título gratuito (herencias, legados y donaciones).

Una particularidad interesante la constituye el tratamiento de la inversión colectiva: A los fondos de inversión se les aplicará un impuesto del 15%, quedando exonerada de gravamen la participación por la parte de ganancia de capital que provenga de una renta por la que ya haya tributado el fondo en la fecha de la venta.

En cuanto a la renta del capital inmobiliario, en el caso de este Título, la renta imponible del capital inmobiliario estará constituida por la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles, dicha deducción constará en una reducción del 15% del ingreso bruto, según lo

dispuesto en el artículo 49, pero el contribuyente siempre podrá declarar como empresa por este tipo de rentas si lo considera oportuno.

El artículo 49 B establece la renta imponible en el caso del capital mobiliario, que en este caso está constituida por el total de la renta bruta generada por el capital mobiliario. En el caso de la renta imponible de las ganancias o pérdidas de capital, estas están constituidas, en el caso de transmisiones onerosas, por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión; para las otras situaciones estará constituida por el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente. Las transmisiones onerosas se regulan en el artículo 49 D, mientras que el artículo 49 E establece ciertas normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital.

El impuesto que se deberá aplicar de lo dispuesto en esta reforma del Título III se devengará cuando surja la renta de capital, debiéndose liquidar y pagar en los primeros 15 días naturales del mes siguiente al momento en que se produjo el hecho generador. El impuesto establecido en este apartado tendrá una tasa del 15%.

Antes de continuar con los comentarios a los dos últimos Títulos de esta Ley, es conveniente hacer una mención a uno de los elementos centrales de esta reforma: a través de esta Ley, el sistema de imposición a la Renta mantiene, en Costa Rica, su carácter esencialmente cédular, pero la generación de rentas de naturaleza lucrativa y del capital (tanto rentas como ganancias y pérdidas en este caso) por una misma persona, en particular si es una persona física, obligaba a abordar específicamente el tratamiento de esta situación, pues siempre hubiera cabido la duda de si una renta del capital tiene naturaleza de tal exclusivamente, o si en realidad formaría parte de una actividad lucrativa.

Pues bien, para resolver este posible conflicto, la Ley empieza por distinguir entre las rentas (y las ganancias y pérdidas) del capital que provienen de un bien o derecho afecto a la actividad lucrativa de aquellas que no. Cuando los bienes o derechos de los que deriva la renta (por ejemplo unas acciones o un inmueble) están afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, entonces tributan por el Título I de rentas lucrativas. Cuando no están afectas, entonces tributan por el Título III de rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital.

Inmediatamente surge la pregunta de cuándo se consideran afectos los bienes o derechos a una actividad lucrativa. Ante la existencia de distintas fórmulas posibles, la Ley ha optado por el

criterio de la inscripción en libros o registros del contribuyente para considerar que un bien o derecho queda afecto, al tiempo que se han incluido diversas cláusulas destinadas a mitigar o impedir comportamientos elusivos ligados a este criterio formal.

El resultado es que el contribuyente tendrá claro cuándo hay afectación y cuándo no. Además, esto es respetuoso con la regulación actual (pues de alguna manera esta idea ya se recogía hoy en el artículo 8 literal f) al obligarse a declarar la diferencia entre el valor de enajenación y el valor neto contable de un activo inscrito en libros), que sin embargo se extiende ahora a todo contribuyente del Título I, no sólo a aquellos obligados a llevar contabilidad. Adicionalmente, se elimina el problema, de compleja y litigiosa solución, como demuestra la actual experiencia costarricense, de la imposibilidad de conocer con exactitud qué parte de gastos no se pueden deducir cuando se manejan al mismo tiempo activos afectos y no afectos; por ejemplo, si son gastos financieros (los intereses de un préstamo) puede una persona física haber pedido el préstamo para varios fines al mismo tiempo, entre otros, la adquisición o el mantenimiento del bien que se enajena con ganancias o que se arrienda, pero que no está afecto a su actividad lucrativa.

Finalmente, y en parte ligado a lo anterior, merece hacerse mención específica al tratamiento de las acciones: las acciones pueden ser un activo afecto al negocio sin necesidad de que la empresa que las posea se dedique con habitualidad a su compra-venta: es el caso, en particular, de las inversiones financieras permanentes. Pues bien, para favorecer la autofinanciación, se mantiene una exención de toda distribución de utilidades que queda en el circuito empresarial (en forma de dividendo, o de ganancia de capital), esto es, cuando la utilidad se transmite de una sociedad a otra, siendo ambas activas. No obstante, también se evita la múltiple tributación porque, cuando abandona el circuito empresarial, se hace tributar a esa renta disponible una sola vez

Se reforma completo el Título IV, en cuanto al impuesto sobre las remesas al exterior, que grava las ganancias de no domiciliados obtenidas en territorio nacional.

Estas rentas se gravan en la actualidad en la ley vigente del impuesto sobre la renta, sin embargo la propuesta simplifica la aplicación del impuesto, elimina las exoneraciones existentes y el artículo 56 unifica la tarifa en un 15% sobre los ingresos brutos, salvo lo dispuesto para el transporte internacional y las comunicaciones, así como los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros, que pagarán un 5,5% de impuesto.

De acuerdo con el artículo 55, en el caso de las ganancias y rentas de capital, se aplicará lo dispuesto en el Título III con respecto a la base imponible, siendo ésta la renta bruta en los demás casos.

Con la nueva redacción se sujeta a todos los bancos del exterior que otorgan crédito en el país, al pago del impuesto, al tiempo que se elimina la renuncia existente al cobro del impuesto en caso de que a los contribuyentes se les graven esas rentas en el exterior. Además, se suprime el privilegio que existía en el tratamiento a la llamada banca fuera de plaza o banca “off shore” (hoy marginal en el sistema financiero del país) y esta se considerará un establecimiento permanente sujeto al impuesto como cualquier otro.

Se adiciona un Capítulo XXIV bis en el Título V de la Ley, relativo a disposiciones generales sobre el impuesto sobre la renta.

El nuevo artículo 58 regula los requisitos para acogerse la exoneración de donaciones y cesiones gratuitas de derechos, las cuales se sujetarán a lo establecido en el Código Civil.

El artículo 59 de la propuesta es técnicamente muy importante porque define qué rentas se considerarán de fuente costarricense, reformulándose la definición en algunos casos, e incluyendo también las rentas derivadas de las ganancias de capital.

El nuevo artículo 60 establece los casos especiales de rentas de fuente costarricense, rescatándose la redacción vigente del artículo.

Se reforma el Capítulo XXV en el Título V, estableciéndose en este capítulo la entidad encargada de la administración del impuesto, así como la obligación a actuar como agente retenedor a las diferentes personas físicas y jurídicas, en las circunstancias que señala la ley: salarios y otras remuneraciones similares, dietas, las rentas del capital mencionadas en el artículo 47 C, las ganancias de capital generadas por las participaciones de los fondos de inversión, las remesas al exterior y los pagos por entidades estatales en casos de licitaciones públicas o privadas, ya sean por contrataciones, negocios u otras operaciones. Quienes actúen como agentes de retención deberán retener el impuesto, pagar el impuesto según corresponda y hacer la declaración jurada correspondiente a la Administración Tributaria, los responsables de la retención son responsables solidarios del pago de impuesto.

Este Título es de enorme importancia para la correcta aplicación del impuesto pues se ha decidido hacer descansar todo lo posible la gestión del tributo sobre la figura de la retención, de

modo que sólo la renta del Título I (lucrativa), las ganancias de capital en general y algunas rentas marginales quedarán fuera de la órbita de la retención.

En el caso de las ganancias de capital, el artículo 62 E propone que en el caso de la venta de bienes inmuebles situados en territorio nacional propiedad de un no domiciliado, la persona que adquiere el bien está obligado a retener el 3% del valor de la transacción, siendo que el comprador es un contribuyente del impuesto a la renta.

Por último en este capítulo se establece que en el caso de que las retenciones no se puedan aplicar, la renta deberá ser objeto de declaración por el contribuyente dentro de los primeros 15 días naturales del mes siguiente al momento en que se generó.

Este proyecto reforma finalmente el artículo 72 de la actual legislación (régimen simplificado), para reformar el inciso g) y el penúltimo párrafo de ese artículo, para poder incluir una redacción más clara y entendible.

Este proyecto tiene 5 disposiciones transitorias. La primera mantiene vigente los incentivos de los mecanismos de fomento y compensación ambiental de la Ley Forestal, que mantengan un contrato vigente a la fecha de aprobación de la ley.

El segundo transitorio exime de la aplicación de esta ley a los Certificados de Abono Tributario que se encuentren en discusión en sede judicial o pendientes de pago.

El tercer transitorio mantiene vigente las condiciones para los micro, pequeños y medianos productores agrícolas orgánicos, que se hayan registrado en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, y gocen de la exoneración del impuesto sobre la renta, beneficio que se mantendrá hasta que finalice el plazo para el cual se otorgó éste.

En el caso del cuarto transitorio, para los contribuyentes que tuviesen actividad comercial con entidades no domiciliadas, pero donde las operaciones ya no estarán exoneradas del impuesto a las remesas al exterior, aquellos mantendrán el beneficio por el plazo de vigencia de los contratos firmados de previo a la entrada en vigor de esta ley.

Finalmente, según lo dispuesto en el transitorio V, para los inmuebles adquiridos con anterioridad a la vigencia de esta ley que no estén contabilizados, el contribuyente podrá optar por determinar la ganancia de capital aplicando al precio de enajenación el 15%, porcentaje que constituirá la base sobre la que se aplicará la tarifa correspondiente a las ganancias de capital.

## **Impuesto General sobre las Ventas**

En lo que se refiere a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas se hacen las siguientes propuestas de modificaciones:

Se reforma el artículo 1 de forma que se incluyan los servicios como actividad gravada de forma general, al igual que en el caso de la venta de bienes, además se incorporan los criterios para considerar la venta de un bien o la prestación de un servicio como realizado en territorio nacional.

Se modifica el artículo 2, para distinguir con claridad entre lo que es la venta de un bien y la prestación de un servicio, definiendo con precisión el llamado “autoconsumo”. En general, la Ley precisa mucha mejor esta figura antifraude en otros artículos.

Se reforma el artículo 3 para establecer el momento en que ocurre el hecho generador, especificando casos como las ventas en consignación, los arrendamientos con opción de compra y el mismo autoconsumo.

En el caso del artículo 4, como mayor novedad, se incorpora la figura de la “inversión del sujeto pasivo” en el caso de los servicios cuyo prestador no se encuentre domiciliado en el país, de forma que se pueda realizar un cobro efectivo del impuesto en este caso.

Se establece una derogatoria general de exoneraciones, salvo lo dispuesto en la Ley de Zonas Francas y se modifica el artículo 9, con la finalidad de reducir y ordenar en esta materia el Impuesto. Por otra parte, se añaden algunas, para conseguir que el texto gane en eficiencia (ej. alquileres, préstamos) o en progresividad (ej. transporte terrestre de pasajeros o consumo básico de energía eléctrica y agua).

Se incorpora un artículo 9 bis para establecer con claridad qué operaciones no están sujetas al impuesto, ya sea por estar sujetas a un impuesto que se puede considerar sustitutivo (impuesto de traspaso sobre bienes inmuebles, impuesto único a los combustibles); por prestarse por el Estado sin tener naturaleza empresarial; por motivos técnicos (la entrega de dinero como contraprestación o el pago de salarios); o por su escasa importancia (muestras gratuitas).

Se reforma el artículo 10 y se adiciona un artículo 10 bis con el propósito de incrementar la tarifa general al 14%, y establecer una tarifa reducida especial para los servicios de educación, por las características particulares de este servicio, fijándola en un 10%. Vale la pena resaltar que

en el caso de la prestación de servicios de educación superior, éstos gozarán de la tarifa especial siempre y cuando se trate de carreras debidamente acreditadas.

También sufren cambios, todos ellos de índole técnica, los artículos que se ocupan de la determinación de la base imponible. Se puede citar, a modo ejemplificativo, la mejora en la definición de las modificaciones de la base imponible, entre otras las precisiones sobre la base imponible de ciertos servicios, como los juegos de azar o las operaciones que se hacen en moneda extranjera.

Asimismo, se incorporan adiciones al artículo 14, con toda una nueva regulación en materia de aplicación de créditos fiscales.

La modificación del artículo 14 y la incorporación al texto de la Ley de los artículos que van del 14 A al 14 I, tiene como fin establecer el régimen jurídico de los créditos de impuesto como consecuencia del paso de un esquema de deducción por incorporación física a otro de deducción financiera.

Este nuevo esquema en que la regla general es que todo crédito de Impuesto es deducible, siendo el habitual internacionalmente, es el más racional desde el punto de vista del control y el más favorable con la actividad empresarial en su conjunto; pero requiere sin embargo precisar las condiciones (objetivas, subjetivas y formales) para que un crédito sea en efecto deducible y las excepciones a esa regla general. Mención especial merece el establecimiento de una proporción de crédito deducible y no deducible cuando el contribuyente se dedique a actividades exentas y otras que no lo están. Y en esta línea conviene mencionar la eliminación de la llamada “tasa cero” sobre la canasta básica, asunto que se relaciona tanto con estos artículos 14 y el de exoneraciones.

Se introduce, además, un capítulo V bis y un artículo 17 bis con el fin de crear un régimen especial para revendedores de bienes usados.

Se modifica también el artículo 26 para generalizar los mecanismos de incentivos de pago del impuesto, cuyo desarrollo se hará reglamentariamente, siempre y cuando los recursos utilizados para ese fin no superen el 1% de los montos obtenidos por la recaudación del este impuesto.

Se introduce un transitorio para regular la deducción de los créditos de este impuesto generados con anterioridad a la vigencia de la reforma, así como una disposición transitoria para regular la aplicación de los créditos fiscales en el caso de contribuyentes con y sin derecho a crédito fiscal.