

Decreto No. __

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y

LA MINISTRA DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones y facultades que confieren los artículos 140 incisos 3) y 18) y 146 de la Constitución Política del 7 de noviembre de 1949; 25, inciso 1), 27 inciso 1), 28 apartado 2 inciso b) de la Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978, denominada "Ley General de la Administración Pública" y sus reformas.

Considerando:

I.- Que conforme con la misión de la Administración Tributaria y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas , que faculta a la Administración Tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos y de conformidad con las modernas tendencias del Derecho Tributario y la teoría de la Hacienda Pública, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás obligados tributarios.

II.- Que con la promulgación de la Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital de la Gaceta N° 202, del 04 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, se hizo necesario modificar el Decreto Ejecutivo No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas, denominado “Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta”, en adelante el Reglamento, con el fin de armonizar su contenido con los nuevos conceptos desarrollados en la Ley N° 9635 de anterior referencia.

III.- Que con la promulgación de la Ley No. 9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital de la Gaceta N° 202, del 05 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, se reforma la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de abril de 1988 y sus reformas.

IV.- Que, con el fin de dotar al sistema de una mayor progresividad, la reforma incorpora en el Capítulo XI una nueva regulación sobre el tratamiento tributario de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital, introduciendo un nuevo gravamen del 15%. Bajo esta nueva regulación, las rentas pasivas de capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario y ganancias y pérdidas de capital.

V.- Que con respecto al impuesto sobre las utilidades, la reforma introduce un criterio de globalización por afectación, de conformidad con el cual las rentas y ganancias de capital provenientes de bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente deberán tributar conforme a las disposiciones del impuesto sobre las utilidades.

VI.- Que en materia de prevención de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, se introducen reformas basadas en recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), incluyendo disposiciones anti-abuso en la determinación de establecimientos permanentes y aclaraciones con respecto a gastos correspondientes a operaciones realizadas con residentes de jurisdicciones no cooperantes. Asimismo, se incluyen disposiciones para neutralizar el efecto de asimetrías híbridas, se limita la deducibilidad de gastos por intereses netos y se introduce el principio de libre competencia en operaciones entre partes vinculadas.

VII.- Que en virtud de estas nuevas regulaciones legales, resulta necesario modificar y adicionar el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas, en adelante el Reglamento, con el fin

de armonizar su contenido con los nuevos conceptos desarrollados en la Ley N° 9635 de anterior referencia.

VIII.- Que con el fin de facilitar la comprensión de las reformas, las presentes modificaciones al Reglamento incluyen nuevas definiciones de conceptos introducidos en la reforma de la Ley.

IX.- Que en las presentes modificaciones al Reglamento se incluyen también especificaciones y aclaraciones sobre aspectos conceptuales y de procedimiento relacionados a las reformas introducidas en la Ley, tales como el período del impuesto, la afectación y desafectación de elementos patrimoniales para efectos del impuesto sobre las utilidades, el cálculo de la limitación a la deducción de intereses no bancarios y la no deducibilidad de gastos asociados a asimetrías híbridas.

X.- Que se crea un Título II que regula lo correspondiente al nuevo gravamen sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, incluyendo la descripción de los elementos estructurales del impuesto, las obligaciones tributarias formales y materiales y los procedimientos correspondientes para su cumplimiento, las normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital, la compensación de estas últimas, así como el devengo del impuesto y el diferimiento de pérdidas de capital.

XI.- Que en materia de precios de transferencia se crea el Título V que regula detalladamente lo relacionado a las operaciones entre partes vinculadas, incluyendo los métodos para la determinación de precios de libre competencia, los elementos necesarios para la realización de análisis de comparabilidad, así como las obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes que realicen operaciones entre partes vinculadas. Por lo anterior, se deroga el Decreto Ejecutivo N° 37898-H del 5 de junio de 2013, denominado “Disposiciones sobre precios de transferencia”.

XII.- Que mediante informe número MEIC N° _____ del ___ de ___ de 2019, el Ministerio de Economía Industria y Comercio a través de la Dirección de Mejora Regulatoria, autorizó el presente proyecto de Decreto.

XIII.- Que en acatamiento del artículo 174 del Código, el proyecto de reforma se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección "Propuestas en consulta pública", subsección "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de los diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Los avisos fueron publicados en La Gaceta número _____ del _____ de _____ de 2019 y número _____ del _____ de _____ de 2019, respectivamente. Se realizó una segunda publicación, por el mismo medio antes indicado, cuyos avisos fueron publicados en La Gaceta número _____ del _____ de _____ y número _____ del _____ de _____, respectivamente. Por lo que a la fecha de emisión de este decreto se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que el presente corresponde a la versión final aprobada.

Por Tanto,

Decretan:

“Modificaciones y adiciones al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas”

ARTICULO 1.- Modifíquense los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 16 y 17, todos del Decreto Ejecutivo N° 18445 del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas; también se reforman los artículos 20, 21, 24, 29, 30, 31, 50 y 60 del decreto mencionado, cuya numeración varía y pasan a ser los artículos 18, 19, 21, 46, 47, 48, 33, 56, respectivamente; para que se lean de la siguiente manera:

“Artículo 1.- Definiciones. En los casos en que la Ley o este Reglamento utilicen los términos y expresiones siguientes, deben dárseles las acepciones y significados que se señalan a continuación:

- 1) Actividad lucrativa.** Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización, por cuenta propia, de factores de producción y de recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios.
- 2) Dirección o Dirección General.** Administración Tributaria o Administración: Se refieren a la Dirección General de la Tributación.
- 3) Empresa.** Es toda unidad económica que tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, dedicados a la realización de actividades o negocios de carácter lucrativo.

- 4) **Enajenación.** Acto jurídico por el cual se transmite a otro la propiedad de una cosa, bien a título oneroso, como en la compraventa o en la permuta; o a título gratuito, como en la donación y en el préstamo sin interés.
- 5) **Exportación.** Es la salida del país, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas a uso o consumo definitivo en el extranjero.
- 6) **Herencia.** Para efectos del presente reglamento, se entenderá herencia según las disposiciones contenidas en el artículo 294 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885.
- 7) **Insumo.** Son los bienes intermedios y finales que se incorporan al bien producido o fabricado y también aquellos que se utilizan en la producción o fabricación de éste, que no pueden imputarse directamente a su costo, tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, embalajes, enfardajes, etc.
- 8) **Legado.** Para efectos del presente reglamento, se entenderá legado, según las disposiciones contenidas en el artículo 596 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885 y sus reformas.
- 9) **Ley o la ley.** Se trata de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.
- 10) **Regalía.** Constituye el derecho que generan pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o

procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, igualmente las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Asimismo, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluyendo la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

11) Títulos de participación. Título valor en el que consta la participación en el capital social de una sociedad o compañía o la participación accionaria del titular, en una sociedad mercantil. Los mismos atribuyen al titular una serie de derechos, deberes y obligaciones en el ámbito de una organización social. Estos son producto de la voluntad del emisor del título, quien mediante una única declaración de voluntad, los emite en cantidades masivas.

12) Título valor. Aquel definido en el artículo 2 de Ley Reguladora del Mercado de Valores, N° 7732 del 17 de diciembre de 1997 y sus reformas.

13) Utilidades. Beneficios o ganancias resultantes de la diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto sobre las Utilidades, obtenidos por una persona física, persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica como producto del desarrollo de una actividad lucrativa de fuente costarricense, y los gastos autorizados por la misma ley, incurridos en la generación de tales ingresos.

Artículo 2.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto sobre las utilidades con la percepción o

devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 3.- Materia imponible. La materia imponible del impuesto sobre las utilidades comprende:

- a) Las rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, conforme a la definición contenida en el artículo 1 de este Reglamento, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense proveniente de aquellas actividades.
- b) Las rentas de capital y ganancias del capital realizadas que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente de este impuesto y que estén afectos a su actividad lucrativa en el Impuesto sobre las Utilidades .

Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando, con ocasión de la transmisión o enajenación de los bienes o derechos de los que éstas se derivan, se genera una variación positiva en la composición del patrimonio del contribuyente o en su valor. En el caso de que la variación resultante sea negativa, corresponderá a una pérdida de capital.

Artículo 4.- Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, las personas jurídicas legalmente constituidas en el país sin perjuicio que realicen o no una actividad lucrativa, independientemente de su nacionalidad o domicilio, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica, los

establecimientos permanentes y las cuentas en participación que haya en el país, con independencia del lugar de su constitución, de reunión de sus juntas directivas o de celebración de los contratos; asimismo, los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada.

Tratándose de personas jurídicas y otras figuras similares consideradas como contribuyentes del inciso a) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán tomarse en consideración, entre otras, las siguientes definiciones:

- a) Personas jurídicas: entidad independiente dotada de personalidad jurídica propia y de capacidad plena para el cumplimiento de sus fines y para ser objeto de derechos y obligaciones, constituida conforme a lo establecido en la ley o por convenio conforme a la ley. Las sociedades inscritas en el Registro Nacional cuentan con personería jurídica.
- b) Sociedades de hecho: Figura jurídica producto de la decisión de dos o más personas de constituir una sociedad de manera verbal o mediante documento privado en que se acuerda la asociación, pero sin cumplir con los requisitos y formalidades que exige el Código de Comercio para la constitución de sociedades.
- c) Sociedades de actividades profesionales: Personas jurídicas con fin de lucro, constituidas por dos o más socios para el ejercicio de una determinada profesión.
- d) Entes colectivos sin personalidad jurídica: Figuras jurídicas que no suponen la creación de un ente con personalidad jurídica propia.

e) Cuentas en participación: Contrato de asociación por el que dos o más personas toman interés en una o más negociaciones determinadas que debe realizar una sola de ellas a nombre propio, denominada gestor, asumiendo este la obligación de rendir cuentas a los participantes y dividir con ellos las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Al contrato de cuenta en participación no se le atribuye personalidad jurídica distinta de la de los asociados.

Con respecto a las personas jurídicas legalmente constituidas en el país, el cumplimiento de los deberes formales y materiales relacionados con el impuesto sobre las utilidades dependerá de la siguiente clasificación:

a) Activas: corresponde a aquellas sociedades constituidas en el país que desarrollan, efectiva y materialmente, actividades lucrativas de fuente costarricense, con arreglo a la definición del artículo 1 de este Reglamento, como resultado de lo cual deberán inscribirse como contribuyentes ante la Administración Tributaria y cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales asociados al Impuesto sobre las Utilidades, entre ellos, la presentación de la declaración autoliquidativa anual de ese impuesto.

Inactivas: corresponde a aquellas sociedades constituidas en el país que no desarrollan actividad lucrativa de fuente costarricense, definida en el artículo 1 de este Reglamento. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria se definirá la forma y los medios por los cuales las sociedades inactivas deberán cumplir con los deberes formales.

Artículo 5.- Personas domiciliadas. Para los efectos de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran domiciliadas en el país:

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

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

Para efectos del párrafo anterior, se consideran ausencias esporádicas aquellas ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio costarricense durante el período fiscal correspondiente.

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

b) Que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades. Se entenderá por ente público, la institución autónoma o semiautónoma, el cual es parte del Estado descentralizado, que

requiere, en el primer caso, haber sido creado según el procedimiento establecido en el artículo 188 de la Constitución Política, y en el segundo, que la votación para su creación no haya requerido mayoría calificada de los votos de los diputados.

- 2) Las personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y las sociedades de hecho que operen en el país. Entre otros criterios que pueden servir para establecer la residencia de las personas jurídicas, se encuentran su domicilio, su sede de la dirección de sus negocios o cualquier otro elemento de naturaleza análoga que permita determinar su residencia.
- 3) Los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en Costa Rica que operen en el país.
- 4) Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.
- 5) Las sucesiones abiertas de acuerdo con la legislación costarricense, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica.
- 6) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales que actúen en el país, donde el empresario sea un domiciliado.

Artículo 6.- Entidades no sujetas al impuesto. No están obligadas al pago de este impuesto las entidades a que se refiere el artículo 3 de la Ley. Sin embargo, tratándose de partidos políticos, instituciones religiosas, organizaciones sindicales, cooperativas, asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, fundaciones, asociaciones civiles y empresas acogidas al Régimen de

Zonas Francas, deberán inscribirse en el Registro Único Tributario y presentar la declaración autoliquidativa del impuesto sobre las utilidades, sin perjuicio de las demás obligaciones y requisitos que la Administración Tributaria establezca mediante resolución general.

En cuanto a las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, estas se considerarán como entidades no sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, siempre que cumplan con las siguientes condiciones:

- a) Destinar sus ingresos y su patrimonio por completo y de manera exclusiva a fines públicos o de beneficencia; y
- b) No distribuir, directa o indirectamente, entre sus integrantes sus ingresos y su patrimonio.

A efectos de lo indicado en el penúltimo párrafo del artículo 1 y artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de fundaciones y asociaciones que incumplan con las condiciones dispuestas previamente en los puntos a) y b), declararán y pagarán el Impuesto sobre las Utilidades en la proporción que corresponda, así como cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales concernientes a dicho impuesto.

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el primer párrafo del artículo 9 de la Ley N° 6970 del 7 de noviembre de 1984, denominada “Ley de Asociaciones Solidaristas”, las asociaciones solidaristas deben presentar la declaración y cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales concernientes al Impuesto sobre las Utilidades, realicen o no actividades lucrativas. Así como, pagar el impuesto

en la proporción que corresponda a los rendimientos provenientes de inversiones y operaciones puramente mercantiles.

En lo tocante a las instituciones religiosas, estas se consideran no sujetas al Impuesto a los Ingresos y Utilidades, siempre y cuando sus ingresos provengan exclusivamente de diezmos, primicias, limosnas, óbolos, donaciones y otras cantidades recibidas en forma no sinalagmática y se destinen al mantenimiento del culto y a servicios de asistencia social sin fines de lucro. Para el cumplimiento de lo descrito, adicional a la llevanza general de la contabilidad, la institución religiosa debe contar con un libro especial de control de los ingresos y gastos de las actividades de asistencia social.

En ningún caso se entiende como ingresos no sujetos aquellos que provengan del desarrollo de actividades económicas como librería, restaurante, parqueo, entre otros.

Artículo 7.- Período del impuesto. El período fiscal del Impuesto sobre las Utilidades es de un año, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Sin embargo, de manera excepcional, la Administración Tributaria está facultada para establecer de oficio períodos especiales del impuesto, siempre y cuando esté debidamente justificado y no se perjudiquen los intereses fiscales; para tal efecto emitirá una resolución general que se publicará en el Diario Oficial. La resolución que al respecto emita la Administración Tributaria deberá indicar las fechas de inicio y cierre del período distinto de las indicadas en el párrafo anterior, por rama de actividad y con carácter general.

Asimismo, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que autorice períodos fiscales especiales, para lo cual aportará prueba pertinente que justifique el cambio. La solicitud indicada se sustanciará mediante las disposiciones establecidas en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 55, 58 y 59 del Reglamento de Procedimiento Tributario. Las condiciones en las que debe presentar la solicitud aludida serán definidas por la Administración Tributaria mediante resolución general.

Para la presentación de las declaraciones en situaciones en que la Administración Tributaria haya establecido un período fiscal especial deberá observarse lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 19 de este Reglamento.

Artículo 8.- Renta bruta. La renta bruta constituye la suma de las siguientes rentas:

- a) Ingresos obtenidos por el contribuyente durante el período del impuesto, provenientes del desarrollo de actividades lucrativas de fuente costarricense;
- b) Toda renta de capital o ganancia de capital realizada, obtenida por el contribuyente durante el período del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 bis de este Reglamento; y
- c) Las ganancias por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las ganancias por diferencias cambiarias originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:

- 1) Se cambie de moneda, o
- 2) Se adquiriera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.
- d) Cualquier incremento de patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, en ingresos exentos o no sujetos.

Artículo 9.- Comprobantes electrónicos.

1.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Ley están obligados a emitir comprobantes electrónicos por cada una de sus operaciones económicas, entendiéndose estas operaciones como todas las transacciones financieras o económicas que realiza en el desarrollo de sus actividades económicas. Los comprobantes electrónicos serán debidamente autorizados por la Administración Tributaria y deberán cumplir con las condiciones y requisitos que esta defina.

2.- No estarán obligados a emitir comprobantes electrónicos, siempre y cuando no vendan bienes o presten servicios gravados con el Impuesto sobre el Valor Agregado, en cuyo caso estarán sujetos a las disposiciones legales y reglamentarias de este último tributo, las siguientes personas o entidades:

- a) Las entidades no sujetas al pago del Impuesto sobre las Utilidades, indicadas en el artículo 3 de la Leyy 6 de este Reglamento, ni las entidades exentas por ley especial.
- b) Las entidades reguladas por las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, salvo la Superintendencia General de Seguros.
- c) Las personas físicas o jurídicas dedicadas al transporte terrestre remunerado de personas, que cuenten con el permiso o la concesión de la autoridad estatal

competente y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos.

Tampoco estarán obligados a emitir comprobantes electrónicos los contribuyentes inscritos en el Régimene de Tributación Simplificada.

La Administración Tributaria está facultada para eximir de la obligación de emisión de comprobantes electrónicos a los contribuyentes, que se establezca mediante resolución general, tomando en cuenta criterios de oportunidad y de conveniencia fiscal.

Asimismo, mediante resolución de alcance general, la Administración Tributaria podrá variar las condiciones y requisitos que deben cumplir los comprobantes electrónicos.

Artículo 10.- Exclusiones de la renta bruta. No forman parte de la renta bruta los supuestos establecidos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin perjuicio de lo anterior, deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones:

1.-Tratándose del inciso d) del artículo 6 de dicha Ley, se entenderán excluidas de la renta bruta:

- a) Las ganancias de capital gravadas de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo las derivadas de bienes o derechos afectos a la actividad del contribuyente, según lo señalado en el artículo 3 bis de este Reglamento.
- b) Las ganancias de capital en la porción de las utilidades no distribuidas procedentes de la enajenación de acciones y otros títulos de participación en

fondos propios de cualquier entidad, siempre que estos títulos estén afectos a su actividad lucrativa.

2.- Tratándose del inciso h) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará excluido de la renta bruta el importe percibido en razón de una distribución de dividendos por un socio que sea una sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, siempre que esta desarrolle una actividad económica y esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades. Para efectos de lo dispuesto en el inciso citado, se entenderá que el término “actividad económica” no comprende a las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades, sino a las que realizan actividad lucrativa y estén sujetas al Impuesto sobre las Utilidades. Cuando sea practicada la retención a una sociedad que no desarrolle una actividad económica y que no esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, no se aplicará la retención del Impuesto sobre las Rentas del Capital sobre las distribuciones sucesivas de esa misma renta disponible.

Artículo 11.- Renta neta. La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios, útiles y pertinentes permitidos por la Ley.

Cuando los gastos, costos y erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y no gravadas, se deberá deducir solamente la proporción correspondiente a las rentas brutas gravadas; en este caso, el mecanismo utilizado por el contribuyente deberá utilizarlo al menos por 4 años consecutivos. Cuando el contribuyente no pueda justificar debidamente una proporción estimada, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas brutas gravadas con las rentas totales.

Tratándose de entidades sujetas a la supervisión de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no será aplicable lo dispuesto sobre la deducción proporcional de gastos, sino que tales entidades podrán deducir de su renta bruta todos los costos y gastos deducibles permitidos por ley.

Artículo 12.- Costos y gastos deducibles.

(...)

- e) Los intereses y otros gastos financieros que hayan sido pagados o incurridos por el contribuyente durante el período del impuesto, según las condiciones y limitaciones cualitativas dispuestas en el inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los intereses y gastos financieros que deban capitalizarse contablemente no serán deducibles de la renta bruta, como tampoco lo serán aquellos que no estén vinculados a la generación de ingresos gravables durante el período del impuesto.

A efectos del penúltimo párrafo del inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se entenderá que el contribuyente tiene el deber de mantener todos los elementos de prueba que le permitan demostrar, en un eventual procedimiento de control, la vinculación entre los intereses y otros gastos financieros que se pretende deducir y la generación de la renta gravable en el período respectivo.

(...)

- i) Las pérdidas de operación originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en

que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que de estas podrán deducir sus pérdidas de operación en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos.

El derecho a deducir las pérdidas de operación está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad económica que lleva a cabo el contribuyente.

En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, estas deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumulables ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.

(...)

- 1) Las donaciones a que hace referencia el inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no supere el diez por ciento (10%) de la renta neta del contribuyente donante, sin considerar la donación y que

estén debidamente comprobadas, siempre que estas hayan sido entregadas durante el período fiscal en ejercicio.

A los fines del párrafo final de tal artículo, el donante deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- i) Comprobar, mediante consulta al sitio web del Ministerio de Hacienda, que el donatario se encuentra autorizado por la Administración Tributaria para recibir donaciones.
- ii) Solicitar y conservar el respectivo comprobante de la donación efectuada.
- iii) En caso de que las donaciones se hagan a diferentes donatarios, asegurarse de que estas en su conjunto no excedan el límite dispuesto por ley.

Asimismo, el donatario deberá cumplir con los siguientes requisitos generales:

- i) Estar inscrito y autorizado por la Administración Tributaria para ser sujeto de donaciones deducibles a efectos de este impuesto, para lo cual deberá gestionar la solicitud de autorización o renovación de esta, siguiendo el procedimiento que para los efectos disponga la Dirección General de Tributación mediante resolución de alcance general. La utilización de información y datos falsos para gestionar la autorización la dejará sin efecto, sin perjuicio de las sanciones administrativas o penales que pudieran corresponder.

En caso de que el beneficiario sea el Estado o cualquiera de las instituciones de carácter estatal señaladas en el artículo 8 inciso q) de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, no será necesaria la autorización mencionada en el párrafo anterior para recibir donaciones.

- ii) Estar al día en la totalidad de sus obligaciones tributarias con la Administración Tributaria y en el pago de las cargas sociales a la Caja Costarricense del Seguro Social.

La Administración Tributaria mantendrá a disposición del público, en el sitio web del Ministerio de Hacienda, un listado actualizado de las entidades que cumplen con los requisitos tributarios antes indicados y que pueden recibir donaciones deducibles de la renta bruta. Esta información será actualizada mensualmente por la Dirección General de Tributación. No se aceptarán como deducibles las donaciones efectuadas a favor de beneficiarios que no figuren en dicha lista.

En cuanto a los comités deportivos nombrados por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación en las zonas rurales, estas últimas se entenderán referidas a aquellas áreas del país consideradas como tales según la clasificación de distritos según grado de urbanización, realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Tratándose de las donaciones en especie, el donante deberá aportar una certificación del valor del bien, emitida por un contador público autorizado, quien deberá acompañarse del trabajo de un perito, según corresponda o aplique. Esto bajo la normativa de Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, N° 1038 del 19 de agosto de 1947.

- m) Las pérdidas por destrucción de bienes a que alude el artículo 8 inciso r) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que acontezcan con motivo de incendio,

de actuaciones delictivas, eventos de caso fortuito o fuerza mayor, en perjuicio del contribuyente y siempre que tales hechos se demuestre mediante una certificación de un contador público sustentado en prueba fehaciente, a criterio de la Administración Tributaria.

- n) Las sumas para constituir estimaciones, reservas y provisiones, autorizadas por los órganos de supervisión adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero o que deban mantener obligatoriamente las entidades financieras supervisadas por haber sido así dispuesto por estos órganos de supervisión.

En cuanto a lo que se establece en el último párrafo del inciso v) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero deberá realizar una consulta al Ministerio de Hacienda de previo a la emisión de cualquier tipo de regulación que contenga aspectos de carácter tributario, en especial si se tratare del establecimiento de estimaciones, reservas y provisiones adicionales que incidieran sobre la determinación del impuesto sobre las utilidades.

El Ministerio de Hacienda deberá emitir una resolución de alcance general sobre el procedimiento de la consulta.

- ñ) Impuesto al Valor Agregado cuando no se tenga derecho al crédito de ese impuesto.

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

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

“Artículo 16.- Tarifa del impuesto. Las tarifas establecidas en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se aplicarán sobre la renta imponible del contribuyente correspondiente al respectivo período fiscal del impuesto. Dependiendo del tipo de contribuyente, deberán observarse las siguientes reglas:

- a) Personas jurídicas cuya renta bruta supere los ¢109.000.000 durante el período fiscal. Se entenderán comprendidos dentro de esta categoría, además de las personas jurídicas en sentido estricto, los entes colectivos sin personalidad jurídica a que hace referencia el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo ambos tipos de contribuyentes aplicar la tarifa del 30% sobre su renta neta imponible del período fiscal del impuesto.
- b) Personas jurídicas cuya renta bruta no supere los ¢109.000.000 durante el período del impuesto. La tarifa aplicable a estas personas jurídicas corresponde a la indicada en el artículo 15 inciso b) de la misma ley, dependiendo de la renta neta anual del contribuyente.

Se entenderán comprendidas dentro de este inciso las micro y pequeñas empresas que cumplan con lo indicado en el párrafo anterior y estén inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería, pudiendo estas aplicarse las tarifas señaladas en el numeral 15 inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Durante los primeros tres años de operaciones, las empresas antes señaladas podrán reducir su deuda tributaria del siguiente modo:

- i) Durante el primer año, en un 100% de su cuota tributaria, por lo que no tendrá impuesto alguno que cancelar para este período.
- ii) Durante el segundo año, en un 75% de su cuota tributaria, debiendo cancelar un impuesto correspondiente al 25% de su cuota tributaria para este período.
- iii) Durante el tercer año, en un 50% de su cuota tributaria, debiendo cancelar un impuesto correspondiente al 50% de su cuota tributaria.

A partir del cuarto año de operaciones, estas micro y pequeñas empresas deberán cancelar la totalidad de la cuota tributaria que corresponda según la tarifa que resulte aplicable de acuerdo con sus rentas anuales. El término cuota tributaria se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17 bis de este Reglamento.

La fragmentación de actividades económicas por parte del contribuyente para el aprovechamiento ilegítimo de los beneficios contemplados en este inciso podrá ser desvirtuada por la Administración Tributaria mediante actuaciones de control tributario y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 8 y 12 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas), así como sancionada con las sanciones administrativas y penales que pudieran corresponder.

La Administración Tributaria está facultada para establecer, mediante resolución de alcance general, requisitos o condiciones adicionales para la prevención o corrección del fraccionamiento artificioso de

actividades económicas por parte de contribuyentes de este impuesto y para determinar el correcto tratamiento tributario.

c) **Personas físicas con actividad lucrativa.**

En el caso de personas físicas cuya actividad económica esté gravada con el impuesto sobre las utilidades se aplicará la tarifa correspondiente según lo indicado en el artículo 15 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre su renta neta imponible.

El Ministerio de Hacienda actualizará mediante decreto ejecutivo los montos indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.

Artículo 17.- Créditos del impuesto para personas físicas con actividades lucrativas. Calculada la cuota del impuesto, las personas físicas con actividad lucrativa tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

- a) El importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como crédito anual por el cónyuge.
- b) El importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como crédito anual por cada hijo, siempre que reúna las condiciones ahí establecidas.

Los créditos señalados solo podrán ser aplicados por uno de los cónyuges cuando ambos sean contribuyentes del impuesto. Para tener derecho a dichos

créditos el contribuyente está obligado a demostrar a su patrono o empleador, mediante certificación del Registro Civil o de notario público, su condición de casado y el número de hijos inscritos en la Sección de Nacimientos del Registro Civil, así como alguna de las circunstancias a que alude el párrafo anterior de este artículo.

Artículo 18.- Inscripción, modificación y desinscripción. Están obligados a inscribirse al iniciar sus actividades de carácter lucrativo todas las personas jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica, personas físicas con actividad lucrativa y demás figuras que sean contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades al amparo del artículo 2 de la Ley.

La inscripción deberá realizarse ante el Registro de Contribuyentes de la Administración Tributaria al momento de iniciarse la actividad.

El contribuyente que requiriera modificar los datos consignados al momento de su inscripción o incorporar a su perfil información adicional, tal y como sería lo relativo a actividades lucrativas secundarias, deberá hacerlo en el plazo de diez días hábiles, contados a partir de la variación de los datos o del inicio de una actividad adicional.

En caso de cese de sus actividades lucrativas, el contribuyente contará con un plazo de diez días hábiles, contados a partir de tal momento, para desinscribirse de la Administración Tributaria.

La inscripción, modificación de datos o desinscripción a cargo del contribuyente deberá efectuarse según los medios y la forma que determine la Administración Tributaria a estos efectos, por resolución de alcance general.

Artículo 19.- Plazo para la presentación de la declaración autoliquidativa y pago del impuesto. Los contribuyentes de este impuesto mencionados en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las entidades comprendidas en el artículo 3 de la misma ley, en el tanto estas realicen parcialmente actividades lucrativas sobre las cuales estarán proporcionalmente sujetas al Impuesto a los Ingresos y Utilidades, deberán presentar una declaración jurada de autoliquidación del impuesto y pagar la respectiva deuda tributaria dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la conclusión del período del impuesto.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, están obligados a presentar la declaración jurada de autoliquidación del Impuesto sobre las Utilidades, sin el pago del impuesto, las entidades descritas en el artículo 3 de Ley, salvo las indicadas en los incisos a) e i).

En los casos en que la Administración Tributaria autorice períodos fiscales especiales, el contribuyente deberá presentar la declaración y pagar el impuesto correspondiente dentro de los dos meses y quince días naturales posteriores a la finalización del período fiscal autorizado.

El contribuyente estará obligado a presentar la declaración autoliquidativa a que hace referencia este artículo en la forma y por los medios que determine la Administración Tributaria, aun cuando no cancele simultáneamente su deuda tributaria. La omisión en la presentación de tal declaración autoliquidativa no libera al contribuyente de su deber de declarar y en su caso pagar el impuesto correspondiente, ni de la imposición de multas y recargos por la no presentación de la declaración o por mora, según corresponda.

No están obligados a presentar la declaración autoliquidativa indicada en el primer párrafo de este artículo, las personas físicas que perciban exclusivamente rentas del trabajo personal dependiente o por concepto de jubilaciones o pensiones gravadas con el Impuesto Único sobre las Rentas percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras Remuneraciones por Servicios Personales.”

“Artículo 21.- Retenciones en la fuente. Toda empresa pública o privada, sujeta o no a uno o varios de los impuestos contenidos en la Ley, así como los entes no sujetos y las demás instituciones y sujetos a los que hacen referencia los artículos 3, 23, 28 ter y 31 quáter de la misma ley, están obligadas a actuar como agente de retención o percepción del impuesto que surja cuando se paguen o acrediten, según corresponda, rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, rentas sujetas a los impuestos sobre rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital, rentas remesadas al exterior, o cuando se dé alguno de los demás supuestos enumerados en este artículo.

Las rentas a que hace referencia el párrafo anterior, se entenderán pagadas en el momento en que el beneficiario de estas reciba las sumas dinerarias de manera efectiva y se considerarán acreditadas cuando el beneficiario de tales rentas tiene derecho a exigir las.

Según sea el caso, deberán observarse las siguientes disposiciones:

- i. Los patronos o pagadores efectuarán las retenciones correspondientes a las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales,

según se trate de personas domiciliadas o no en el país, condición que deberá determinarse de conformidad con el inciso a) del artículo 5 de este Reglamento. Estas retenciones deben practicarse según lo dispuesto en los Títulos II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

- ii. Rentas del capital inmobiliario. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria y con fundamento en el artículo 23 de la Ley, se establecerá la retención de las rentas del capital inmobiliario, para lo cual se comunicará al menos tres meses antes de la entrada en vigencia de la retención.
- iii. Rentas del capital mobiliario. Dependiendo del tipo de renta de que se trate, se aplicarán las siguientes reglas para efectuar la respectiva retención:
 - i) Rentas por la cesión a terceros de fondos propios. Están obligados a retener:
 - 1. Los emisores, agentes pagadores, entidades de custodia, sociedades anónimas y cualquier otra entidad o ente público o privado que, en función de la captación de recursos en el mercado financiero, paguen o acrediten intereses, concedan descuentos sobre pagarés, letras de cambio, aceptaciones bancarias, o comercialicen toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de las rentas pagadas o acreditadas al contribuyente.

2. Los Puestos de Bolsa que actúen como intermediarios o intervengan en operaciones de recompra o reporto de valores, en sus diferentes modalidades, por los rendimientos devengados por el inversionista (comprador a hoy en caso de recompra y reportador en caso de reporto). En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre la diferencia positiva entre la operación a plazo y la operación a hoy, independientemente de la naturaleza de los valores objeto de la transacción. En caso de que no sea posible aplicar la retención regulada en este inciso, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.
3. Los bancos y las entidades financieras, debidamente regulados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, que avalen letras de cambio o aceptaciones bancarias. En estos casos, la retención también será del quince por ciento (15%), pero se aplicará sobre el valor de descuento, que en todos los casos será el resultado de aplicar sobre el importe de la letra, la tasa básica pasiva determinada por el Banco Central de Costa Rica para el plazo correspondiente, más tres puntos porcentuales. La retención aplicable en estos supuestos se hará efectiva en el momento de avalarse la letra, estando la entidad avalista en la obligación de practicarla en dicho momento.
4. El Banco Popular y de Desarrollo Comunal, así como las cooperativas de ahorro y crédito, por los rendimientos

generados por títulos valores emitidos en moneda nacional. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente.

5. Los pagadores de los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda. En estos casos, la retención será del siete por ciento (7%) sobre el monto bruto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente.

Las cooperativas de ahorro y crédito, así como las asociaciones solidaristas, por los rendimientos de todos los tipos de ahorros efectuados por sus asociados, exceptuando los intereses generados por saldos en cuentas de ahorros y cuentas corrientes. En estos casos, la retención será del ocho por ciento (8%) sobre el exceso del monto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente a partir del momento en que supere el límite anual exento, equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base. Para determinar el exceso se deben acumular los rendimientos pagados o acreditados durante el año natural correspondiente de todos los tipos de ahorros efectuados.

Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario a la vez sea contribuyente del impuesto sobre las

utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad lucrativa, en los términos del artículo 1 bis de la Ley y 3 bis de este Reglamento, la retención tendrá la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades, de conformidad con los artículos 1 de la Ley y 3 bis de este Reglamento.

- ii) Rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles y de otros derechos asociados a bienes intangibles. Están obligados a retener los contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, descritos en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las entidades no sujetas e instituciones comprendidas en el artículo 3 de la misma ley, que paguen o acrediten rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles y de otros derechos asociados a bienes intangibles. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de las rentas del capital mobiliario pagadas o acreditadas al contribuyente.

Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad, conforme a los artículos 1 bis de la Ley y 3 bis de este reglamento.

iii) Rendimientos por las distribuciones de renta disponible. Están obligados a retener:

1. Las sociedades de capital, cuando paguen o acrediten a sus socios personas físicas, en dinero o en especie, dividendos de todo tipo o cualquier clase de beneficios asimilables a estos, provenientes de su renta disponible, definida en el artículo 27 ter numeral 2) inciso a) subinciso iv) de la. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de los beneficios que hayan sido obtenidos por el contribuyente.

No corresponderá la retención de este impuesto cuando el socio que las obtiene sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en el tanto esta desarrolle una actividad económica y esté sujeta al impuesto sobre las utilidades, debiendo observarse lo dispuesto en el artículo 10 Apartado 1) inciso b) de este Reglamento en cuanto al cumplimiento de estas condiciones.

En el caso de que sea practicada la retención a una sociedad que no desarrolle una actividad económica y que no esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, no se aplicará la retención sobre las distribuciones sucesivas de esa misma renta disponible. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 10 Apartado 1) inciso b) citado, se entenderá que el término “actividad económica” no comprende a las sociedades que se

dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades.

Tampoco deberá practicarse la retención cuando la distribución de dividendos o beneficios se dé en la forma de acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga.

Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad, conforme a los artículos 1 bis de la Ley y 3 bis de este reglamento.

2. Las sociedades de personas, ya sean de hecho o de derecho, los fideicomisos y encargos de confianza, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales y sucesiones indivisas, siempre que estos sean contribuyentes al amparo del artículo 2 de la Ley, retendrán las rentas obtenidas por sus socios, asociados o beneficiarios como producto de la distribución de renta disponible. A estos efectos, se entenderá que el cien por ciento (100%) de la renta disponible de los entes mencionados previamente pertenece a sus socios, asociados o beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el

monto total de la suma pagada o acreditada según la participación del contribuyente en aquella renta disponible.

No deberá practicarse la retención cuando se capitalice la renta disponible, en cuyo caso dicho acto debe constar en los registros contables, el cual deberá realizarse dentro de los tres meses siguientes a la finalización del período del impuesto. Además, la capitalización deberá constar en los libros legales que correspondan.

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del párrafo segundo de este numeral iv) inciso a) numeral 2) del artículo 27 ter de la Ley, a efectos de obtener la renta o el ingreso disponible.

3. Las cooperativas u otras entidades similares, por el cien por ciento (100%) de los excedentes pagados a sus asociados. En estos casos, la retención será de un diez por ciento (10%) sobre el monto bruto de los excedentes pagados o acreditados al asociado durante el periodo impositivo. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.
4. Las asociaciones solidaristas, por los excedentes o utilidades a sus asociados. En estos casos, la retención dependerá del monto de los excedentes o utilidades pagados o acreditados al asociado durante el período fiscal y será de:

- a. Cinco por ciento (5%) sobre los excedentes o utilidades que no superen un salario base.
- b. Siete por ciento (7%) sobre los excedentes o utilidades que excedan un salario base pero que no superen los dos salarios base.
- c. Diez por ciento (10%) sobre los excedentes o utilidades que excedan los dos salarios base.

Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

- iv. Ganancias del capital obtenidas por personas no domiciliadas. En caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio nacional por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá retener e ingresar el importe correspondiente al dos coma cinco por ciento (2,5%) del valor total pactado por la enajenación del bien inmueble.

Tratándose de la transmisión plena del dominio de otros bienes o derechos distintos de bienes inmuebles por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá practicar la misma retención descrita con anterioridad solamente en caso de que este ostente la condición de contribuyente del impuesto sobre las utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta retención tendrá la condición de pago único y definitivo.

No procederá esta retención en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades domiciliadas en territorio nacional.

v. Remesas al exterior. Está obligado a retener el impuesto sobre remesas al exterior la persona físicas o jurídicas domiciliadas en el territorio nacional que pague, acredite, transfiera o ponga a disposición de una persona no domiciliada en el país rentas de fuente costarricense, según lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley. En estos casos, la retención será el resultado de multiplicar la tarifa establecida en el artículo 59 de la misma ley a la renta de fuente costarricense de que se trate.

En particular, estarán obligados a retener los representantes de las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, que actúen en el territorio nacional, por las rentas que se acrediten o paguen a la casa matriz domiciliada en el extranjero. A estos efectos, se entenderá que el cien por ciento (100%) de la renta disponible de los entes mencionados previamente pertenece a la casa matriz. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%).

Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

vi. Rentas presuntivas de empresas no domiciliadas. Los pagos o créditos hechos a sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, por la prestación de los servicios mencionados en los incisos a), b), c) y ch) del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán sujetos a retenciones de impuesto, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

i. En caso de que las empresas que suministran los servicios antes citados cuentan con un representante permanente en Costa Rica, las

empresas usuarias que contraten con ellas deberán retener un tres por ciento (3%) sobre los importes pagados o acreditados. La retención practicada tendrá la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades.

ii. En caso de que las empresas que prestan tales servicios no tengan un representante permanente en el país, las empresas usuarias deberán retener los montos resultantes de aplicar las tarifas establecidas en el artículo 23 inciso e) subincisos i), ii) e iii) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo.

vii. Rentas originadas en licitaciones, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos. Están obligados a retener el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos, por las rentas que se originen en licitaciones, públicas o privadas, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por estos y que se paguen o acrediten a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del dos por ciento (2%) sobre el monto total de tales rentas puestas a disposición del contribuyente, excepto cuando se trate de:

- i) Transacciones que se efectúen entre entes públicos que se encuentren exentos o no sujetos al impuesto sobre las utilidades.
- ii) Pagos efectuados a personas no domiciliadas en el país, cuando estos estuviesen gravados con el impuesto sobre remesas al exterior.

- iii) Créditos o pagos efectuados a personas o entidades exentas del impuesto sobre las utilidades.
- iv) Pagos sobre los cuales se hubiere efectuado la retención del tres por ciento (3%) a que se refiere el inciso e) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La retención a que alude este acápite será considerada como un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades que corresponda cancelar al contribuyente. Asimismo, a solicitud del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar la aplicación de los montos retenidos a los pagos parciales del impuesto sobre las utilidades del período correspondiente.

Las retenciones de impuesto descritas en todos los incisos anteriores deberán practicarse por parte del agente retenedor en el momento en que se efectúe o acredite el pago respectivo, lo que ocurra primero. El agente retenedor deberá presentar una declaración autoliquidativa mensual que incluya la totalidad de las retenciones efectuadas e ingresar el monto correspondiente, siguiendo el modelo que establezca la Administración Tributaria. El importe de las retenciones efectuadas deberá depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales autorizadas por el Banco Central de Costa Rica, o en las entidades recaudadoras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquel en que se practicó la retención.

Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en los incisos b), c) y d) de este artículo, estas rentas deberán ser objeto de declaración autoliquidativa por el contribuyente del Impuesto a los Ingresos y Utilidades o en la declaración autoliquidativa de rentas de capital inmobiliario, mobiliario y ganancias de capital, según corresponda.”

“Artículo 46.- Objeto del impuesto.

(...)

El término “patrono” se refiere a toda persona, sea física o jurídica, pública o privada que emplea los servicios de otra u otras, en virtud de un contrato de trabajo, expreso o implícito, verbal o escrito, individual o colectivo. La expresión también comprende el término empleador.

Artículo 47.- Tarifas. El impuesto a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tendrá el carácter de único y definitivo y deberá retenerse y aplicarse por el empleador o patrono sobre la renta total mensual percibida por el trabajador, conforme a las tarifas dispuestas en el artículo 33 de la misma ley.

Con las tarifas anteriores se gravarán las rentas a que alude el inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de que estén afectas al pago de cargas sociales o se incluyan en el cálculo del aguinaldo.

Los contribuyentes que perciban rentas de las enunciadas en los incisos b) y c) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin créditos de impuesto.

Artículo 48.- Créditos. Calculadas las rentas del inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes tendrán derecho a deducir los créditos indicados en el artículo 17 de esta Reglamento.”

“**Artículo 50.- Rentas accesorias.** Para efectos de la determinación del impuesto, las rentas accesorias o complementarias de sueldo adicionales a las mencionadas en los incisos a) y c) del artículo 32 de la ley, se imputarán como percibidas o devengadas en el período mensual correspondiente. Se considerará que corresponden al mismo período cuando se hayan percibido o devengado en un período habitual de pago. Si esas rentas se hubieren producido en más de un período habitual, se computarán en los respectivos períodos en que se recibieron o devengaron.

Se entenderán por rentas accesorias, aquellos ingresos adicionales percibidos o devengados en forma separada del ingreso mensual ordinario.”

“**Artículo 56.- Base imponible.** Los porcentajes de retención a que se refiere el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deben aplicar a las cantidades brutas que se acrediten, paguen o de cualquier forma se pongan a disposición de personas no domiciliadas en el país por los conceptos enunciados en los artículos 54 y 55 de la misma ley.”

ARTÍCULO 2.- Adiciónense un Título I denominado “Del Impuesto sobre las Utilidades” al Capítulo I, al cual se le agregarán los artículos 3 bis, 3 ter y 3 quater; al Capítulo II adiciónense los artículos 4 bis y 4 ter; al Capítulo IV adiciónense los artículos 8 bis, 12 bis y 12 ter, y al Capítulo VI adiciónense los artículos 16 bis y 17 bis; asimismo adiciónese un Título II denominado “Impuesto sobre las Rentas del Capital y Ganancias y Pérdidas del

Capital” el cual adiciona un Capítulo I con los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30, un Capítulo II con los artículos 31, 32, y 32 bis, un Capítulo III con el artículo 33, un Capítulo IV con los artículos 34, 35, 36, 37 y 38, un Capítulo V con los artículos 39 y 40, un Capítulo VI con los artículos 41, 42, 43, 44, 45 y 46; asimismo adiciónese un Título V, llamado “Operaciones entre Partes Vinculadas”, el cual incluye los artículos 65, 66, 67, 68, 69 , 70 71, 72, 73 y 74; todo lo anterior al Decreto Ejecutivo N° 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas, para que se lea de la siguiente manera:

TÍTULO I

DEL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES

“Artículo 3 bis.- Integración de rentas gravables. En caso de que el contribuyente obtenga rentas procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense sujetas al impuesto sobre las utilidades, así como rentas y/o ganancias del capital que provengan de elementos patrimoniales afectos a dicha actividad lucrativa, estas últimas deberán integrarse a las primeras para efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre las utilidades.

Se consideran afectos aquellos elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos

Tratándose de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 1 bis inciso 3) de la Ley, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que provengan de estos, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la misma ley.

Las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que obtengan los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen de Tributación Simplificada, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la Ley.

De conformidad con el artículo 1 bis inciso 3) subinciso c) de la Ley, no se integrarán en la base imponible del impuesto sobre las utilidades, ni las rentas ni las ganancias de capital provenientes de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales de terceros, siempre que estos sean de oferta pública o emitidos por entidades supervisadas por los órganos adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o de participaciones de fondos de inversión. La integración de dichas rentas o ganancias de capital con las rentas procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense será posible siempre y cuando el contribuyente cuente con los elementos de prueba que le permitan demostrar, en un eventual procedimiento de control tributario, la vinculación de las rentas y ganancias de capital con su actividad lucrativa.

Tratándose de las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, se entenderán integradas todas las rentas que obtengan estas entidades, incluyendo las mencionadas en el capítulo XI de la Ley.

Cuando, procediendo la integración en la base imponible del impuesto sobre las utilidades de ciertas rentas y/o ganancias del capital, se haya retenido e ingresado previamente el impuesto sobre rentas y ganancias del capital dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto correspondiente a

tal retención se considerará como un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades que podrá deducirse de la cuota tributaria.

La afectación de los elementos patrimoniales debe ser parcial, cuando estos sean divisibles. No son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles, salvo en el caso de los vehículos. En todo caso, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad.

En casos de afectación a la actividad lucrativa de activos del patrimonio personal, para la determinación del valor de adquisición de los bienes que se están afectando, así como para su actualización, deberán observarse, entre otras, las reglas dispuestas en el artículo 37 de este Reglamento.”

“Artículo 3 ter.- Opción para tributar rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre las Utilidades. En el caso de las rentas inmobiliarias indicadas en el artículo 27 ter, inciso 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes tengan contratado un mínimo de un empleado cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, para la generación de dichas rentas, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de dicha ley.”

“Artículo 3 quater.- Opción para tributar rentas mobiliarias en el impuesto sobre las utilidades. En el caso de las rentas mobiliarias indicadas en el artículo 27 ter, Apartado 2), inciso a), subinciso ii) de la Ley, cuando los contribuyentes tengan contratado un mínimo de un empleado cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, para la generación de dichas rentas, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta

imponible del capital mobiliario citados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley.”

“Artículo 4 bis.- Constitución de establecimiento permanente. A efectos del impuesto sobre las utilidades, se considera como contribuyente al establecimiento permanente en Costa Rica de una persona no domiciliada en el país, sujeta a los deberes formales y materiales según las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El término “establecimiento permanente” se refiere a cualquier sitio o lugar fijo de negocios a través del cual una persona no domiciliada en el país desarrolla, total o parcialmente, actividades empresariales en el país.

La expresión “sitio o lugar fijo de negocios” abarca cualquier lugar, instalaciones o medios materiales para el desarrollo de una actividad empresarial de una persona no domiciliada, con independencia de si estos se destinan o no exclusivamente para tal fin. La condición de que tal sitio o lugar de negocios sea “fijo” implica la existencia de un vínculo entre este y un espacio geográfico específico, de manera permanente, sin que esto impida considerar los movimientos que sea propios de la actividad, el traslado de maquinaria o los traslados en caso de que el establecimiento arrendado o la actividad sea móvil.

La determinación de si la actividad económica desarrollada por la persona no domiciliada en el país constituye establecimiento permanente se realizará de conformidad con los hechos y circunstancias de cada caso particular, tomando en cuenta las condiciones descritas anteriormente y lo dispuesto en el artículo 2 inciso b) de la Ley.

A efectos de lo indicado en el artículo 2 inciso b) subinciso 2) apartado i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre la constitución de establecimiento permanente por el desarrollo de obras, construcciones o proyectos de instalación, montaje o actividades de inspección, deberán observarse las siguientes definiciones:

Proyecto de instalación: conjunto de cálculos, planos, esquemas, textos y demás documentos descriptivos, explicativos y justificativos utilizados para definir las condiciones de diseño, montaje e instalación de una obra o de un equipo.

Proyecto de montaje: proceso mediante el cual se emplaza cada pieza en su posición definitiva dentro de una estructura, incluyendo las sucesivas etapas de ejecución desde su concepción hasta su realización en terreno, así como los planes de contingencias en caso de suceder acontecimientos no deseados pero factibles de suceder.“

“Artículo 4 ter.- Norma anti-fragmentación en la constitución de establecimiento permanente. Para efectos del umbral de ciento ochenta y tres días indicado en el artículo 2 inciso b) subinciso 2) de la Ley para la constitución de establecimiento permanente por obras, construcciones o proyectos de instalación, montaje o actividades de inspección, o por la prestación de servicios relacionados con tales proyectos, deberá entenderse que el criterio de los ciento ochenta y tres días aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel.

Deberá considerarse que una obra o proyecto constituye una unidad incluso si existen varios contratos o si se han fragmentado las actividades y servicios relacionados con la obra o proyecto en cuestión. Para estos efectos se tomará en consideración el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por la empresa o por dos o más empresas estrechamente relacionadas en la misma jurisdicción, cuando no tengan (en conjunto) carácter auxiliar, se entenderá por empresas relacionadas aquellas cuya actividad tienda a la realización de un objetivo común, sea que la empresa forme parte de un grupo o que sea contratada para el desarrollo de una actividad específica.

En caso de que se determine que se ha incurrido en fragmentación de actividades o de la prestación de servicios para la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente, se efectuará el cómputo de los ciento ochenta y tres días siguiendo las normas dispuestas en artículo 2 inciso b) subinciso 2) de la Ley. Para estos efectos de este artículo, se considerará “fragmentación de actividades” el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por la empresa o por dos o más empresas estrechamente relacionadas en la misma jurisdicción, cuando no tengan -en conjunto- carácter auxiliar.“

“Artículo 8 bis.- Incremento patrimonial no justificado. Tratándose del inciso d) del artículo anterior, en caso de que la Administración Tributaria detecte la existencia de montos, activos u otros elementos que incrementen el patrimonio del contribuyente y que los mismos no sean consistentes con la declaración del impuesto sobre las utilidades ni los documentos idóneos que respaldan tal autoliquidación tributaria, deberá trasladarse la carga de la prueba al sujeto

pasivo, a fin que justifique con prueba documental fehaciente, que el origen o la fuente que financia tal incremento constituyen rentas exentas, no sujetas o ya declaradas. En caso que el contribuyente no logre justificar dicho incremento, deberá aplicarse la presunción legal de que el incremento determinado son rentas gravables no declaradas. Tal incremento, de conformidad con el artículo 5 de la Ley, constituirá parte de la renta bruta en el momento en que la Administración Tributaria lo determine y afectará el período en el cual se produjo, pero si no es posible determinar el período del surgimiento del incremento patrimonial no justificado, se debe imputar al período o periodos sujetos a fiscalización, sin que ésta requiera establecer la fecha en que se incurrió en el ocultamiento de rentas que se presumen gravables.

Todo lo anterior dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

“Artículo 12 bis.- Costos y gastos no deducibles. No serán deducibles de la renta bruta del respectivo período del impuesto, entre otros supuestos señalados en el artículo 9 de la Ley, los siguientes:

- 1) Los costos y gastos originados en operaciones o transacciones económicas que no se encuentren debidamente respaldadas por comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina.
- 2) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 bis la Ley, los intereses y otros gastos financieros pagados o incurridos por el contribuyente durante el período del impuesto, cuando:

- i) Los intereses y otros gastos financieros sean pagados a favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada, por considerarlos asimilables a participaciones sociales; o
 - ii) No se haya cumplido con la obligación de retención y pago del respectivo impuesto con que se encuentren gravados los intereses.
- 3) Tratándose de las operaciones a que hace referencia el literal k) del artículo 9 de la Ley , los costos y gastos originados en operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperantes. La determinación de si una jurisdicción es considerada como no cooperante deberá basarse en el listado de jurisdicciones no cooperantes que al efecto emita la Administración Tributaria, siguiendo los parámetros dispuestos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para la elaboración de tal listado, se considerarán las siguientes condiciones:
- i) Que la tarifa nominal del impuesto equivalente al Impuesto sobre las Utilidades costarricense, regulado en el Título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea inferior en un 40% de la tarifa establecida en la Ley.
 - ii) Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un acuerdo internacional para el intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición que contenga una cláusula para el intercambio de información.

Los acuerdos o convenios referidos en este último supuesto pueden ser bilaterales o multilaterales. Dentro del término “acuerdo internacional para el intercambio de información” deberá entenderse contenida la Convención

Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Ley N° 9118 del 7 de julio de 2013) y el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (Ley N° 8880 del 1 de noviembre de 2010), así como los acuerdos bilaterales para el intercambio de información en materia tributaria, cuyo detalle deberá estar disponible y permanentemente actualizado en el sitio web del Ministerio de Hacienda.

La Administración Tributaria deberá actualizar y publicar el listado de jurisdicciones no cooperantes en el sitio web del Ministerio de Hacienda, al menos una vez al año.

- 4) Los pagos de regalos, obsequios, ofrecimientos, ya sea directos o indirectos, en dinero o en especie, que el contribuyente o empresas vinculadas a este realicen en beneficio de funcionarios públicos o empleados del sector privado, con el objeto de agilizar o facilitar una transacción a nivel transnacional o nacional.

La no deducibilidad de las dádivas mencionadas en el párrafo anterior también cubre los montos que paguen los contribuyentes por concepto de soborno o por cualquier otro acto o actividad tipificada en la legislación costarricense como ilícita, aunque tales gastos colaboren de hecho en la obtención de ingresos lícitos.

- 5) Los gastos que originen o pudieran originar asimetrías híbridas. Tratándose de este tipo de gastos, el contribuyente deberá verificar que existan acreditaciones de gastos o pagos efectuados a partes vinculadas en el

extranjero y que el tratamiento tributario de estos sea divergente en ambas jurisdicciones, resultando en situaciones de doble no imposición.

Las divergencias podrán producirse en los dos casos siguientes:

- a) Divergencia en la clasificación o el tratamiento tributario de una entidad: Se entenderá que existe una divergencia en la clasificación o el tratamiento tributario de una entidad, cuando esta sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades en Costa Rica, pero no lo sea del impuesto equivalente en la otra jurisdicción involucrada, al ser considerada como una entidad fiscalmente transparente de conformidad con el ordenamiento jurídico de tal jurisdicción. A estos efectos, una entidad “fiscalmente transparente” es aquella que no figura como contribuyente del impuesto sobre utilidades o su equivalente, siendo que figuran como contribuyentes los dueños de tal entidad, a quienes se atribuye sus ingresos.
- b) Divergencia en la clasificación o tratamiento tributario de un instrumento financiero: Se entenderá que existe divergencia en la clasificación o tratamiento tributario de un instrumento financiero, cuando este posea simultáneamente características de instrumentos de deuda y de capital y sea considerado como instrumento de deuda de conformidad con el ordenamiento jurídico costarricense e instrumento de capital en la otra jurisdicción involucrada. En este caso, se considerará que el pago realizado está asociado al uso de asimetrías híbridas cuando este no sea gravable o esté exento en la otra jurisdicción involucrada en la operación, o cuando el pago en

cuestión también sea deducible para la parte vinculada domiciliada en el extranjero.

El término “partes vinculadas” utilizado en el párrafo anterior deberá entenderse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72 de este Reglamento.”

“Artículo 12 ter.- Limitación a la deducción de intereses no bancarios. Para efectos del cálculo de la deducibilidad máxima de gastos por intereses netos de un veinte por ciento (20%) de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (Uaiida) por cada período impositivo, el contribuyente deberá tener debidamente identificados en su contabilidad los gastos por intereses bancarios y los demás conceptos, dispuestos en los párrafos tercero y sexto del artículo 9 bis de la Ley, así como aquellos que no lo son.

En relación con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del mismo artículo 9 bis de la Ley, la expresión “grupo de interés económico” deberá entenderse referida al fenómeno de concentración empresarial, siguiendo los criterios que al efecto emanen de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero Nacional.”

“Artículo 16 bis.- Cálculo del tramo exento para personas físicas con actividad lucrativa y trabajo personal dependiente. Tratándose de personas físicas con actividad lucrativa que, durante el respectivo período del impuesto sobre utilidades, hayan obtenido tanto ingresos provenientes del trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión, como rentas de fuente costarricense provenientes de su actividad lucrativa, solamente podrán acogerse a

uno de los montos no sujetos a que hacen referencia los artículos 15 inciso c) y 33 inciso a) de la Ley.

Para determinar el monto no sujeto a que puede acogerse el contribuyente deberán realizarse las siguientes operaciones:

- 1) Determinar el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente, del siguiente modo:
 - a) Si la remuneración mensual fuera igual o mayor al monto mensual exento establecido en el inciso a) del artículo 33 de la Ley, se deberá multiplicar el monto señalado en este inciso por doce o por la cantidad de meses laborados, según corresponda.
 - b) Si la remuneración mensual fuera inferior al monto mensual exento establecido en el inciso a) del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá multiplicar el monto total de la remuneración recibida por doce o por la cantidad de meses laborados, según corresponda.
- 2) Comparar el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente, obtenido según los cálculos detallados en el inciso anterior, con el monto anual de las rentas exentas al impuesto sobre las utilidades, dispuesto en el artículo 15 inciso c) subinciso i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dependiendo del resultado de tal comparación se procederá como se indica de seguido:

- a) Si el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente fuera igual o superior al monto anual de las rentas exento al Impuesto sobre las Utilidades, el contribuyente no tendrá derecho al tramo de rentas anuales exentas establecido para determinar la base de cálculo del impuesto sobre las utilidades, debiendo aplicar la tarifa establecida en el artículo 15 inciso c) subinciso ii) de la Ley del Impuesto sobre la Renta a dicho tramo de rentas.
- b) Si el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente fuera inferior al monto anual de las rentas exentas al impuesto sobre las utilidades, se calculará la diferencia entre estos dos. El resultado de esta resta corresponderá al monto anual de las rentas exentas que la persona física con actividad lucrativa deberá aplicarse a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades.”

“Artículo 17 bis.- Deducciones del impuesto Del impuesto determinado que se obtiene de aplicar la tarifa o escala de tarifas a la base imponible del impuesto sobre las utilidades, determinada por el contribuyente según el artículo 21 de la Ley ta, podrá deducir lo siguiente:

- a) Los pagos parciales regulados en el artículo 22 de la Ley.
- b) Las retenciones practicadas por concepto de impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley y 3 bis de este Reglamento.

- c) Las retenciones por concepto de impuesto sobre utilidades practicadas al amparo del artículo 103 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- d) Las demás retenciones referidas en los artículos 23 de la Ley y 21 de este Reglamento, siempre que se les considere como pagos a cuenta del impuesto sobre las utilidades.”

“TÍTULO II
IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE CAPITAL Y
GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL
CAPÍTULO I

Objeto del impuesto

Artículo 25.- Objeto del impuesto. Se establece un impuesto sobre las rentas de fuente costarricense en dinero o en especie, derivadas del capital inmobiliario o mobiliario, así como de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Así mismo, el impuesto sujeta las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de las rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades.

A efectos de este impuesto, así como de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los términos “rentas del capital” y “ganancias y pérdidas del capital” se entenderán de la siguiente manera:

- a) Rentas de capital. Corresponde a la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie,

que provengan, directa o indirectamente de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.

En todo caso, tendrán la consideración de rentas del capital las provenientes del capital inmobiliario, mobiliario y, en general, los restantes bienes o derechos de los cuales sea titular el contribuyente.

- b) Ganancias y pérdidas de capital. Corresponde a las variaciones positivas o negativas en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Se excluyen de este concepto las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales del contribuyente que se encuentren afectos a su actividad lucrativa, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto a los Ingresos y Utilidades.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en el Registro Nacional, en otros de carácter público o cualquier otro medio de prueba idónea.

Artículo 26.- Criterio de realización. A efectos del hecho generador del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, dispuesto en el artículo 27 bis de la Ley, deberá entenderse como requisito indispensable para su configuración que las respectivas ganancias o pérdidas del capital se hayan realizado. Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando se hayan materializado mediante una transmisión o enajenación de los bienes o derechos de los que estas se derivan, generándose así un cambio en la composición del patrimonio del contribuyente.

Las ganancias por diferencias cambiarias que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el Impuesto a los Ingresos y Utilidades, se entenderán realizadas cuando ocurra el pago del pasivo o la percepción del ingreso por activos. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y también se considerará renta bruta la diferencia cambiaria cuando:

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

Artículo 27.- Definición de rentas del capital inmobiliario. Tendrán la consideración de rentas del capital inmobiliario procedentes de la titularidad de bienes inmuebles, todas las que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Artículo 28.- Definición de rentas del capital mobiliario. A efectos de lo dispuesto en el numeral 27 ter inciso 2) de la Ley, deberán observarse las siguientes disposiciones atinentes a las rentas del capital mobiliario:

- a) Rentas por la cesión a terceros de fondos propios. Tendrán esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, tal y como es el caso de los intereses y de cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión.

Se consideran comprendidas dentro de estas rentas las derivadas de operaciones de recompra o reporto de valores, para lo cual deberá atenderse lo dispuesto en la Ley Reguladora del Mercado de Valores en

cuanto a la naturaleza jurídica de tales operaciones y en la Ley en cuanto al tratamiento tributario generado por estas.

b) Rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles, bienes intangibles y otros derechos de propiedad intelectual. Tendrán esta consideración las rentas procedentes del arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

c) Rendimientos por las distribuciones de renta disponible, excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas y demás beneficios asimilables a dividendos. Tendrán la consideración de rendimientos por distribuciones de renta disponible aquellos procedentes de la distribución de utilidades de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, pagados a socios o beneficiarios en la forma de dividendos, participaciones sociales o cualquier otro título de participación asimilable a dividendos.

Tendrán la consideración de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas los beneficios que estas entidades obtengan al cierre del ejercicio de su actividad y distribuyan a sus asociados.

Al transmitir un título valor de renta mobiliaria se puede producir a la vez una renta y una ganancia o pérdida de capital.

Artículo 29.- Ganancias y pérdidas de capital.

- a) Se consideran ganancias y pérdidas de capital cualquier variación en el valor del patrimonio de los contribuyentes, por una alteración realizada en la composición del mismo. En el caso de las ganancias de capital, ocurren entre otros, cuando se obtengan beneficios netos resultantes de la venta o enajenación de un activo de capital, y su precio de venta sea superior a su valor de adquisición.

La pérdida de capital se produce, entre otros, cuando disminuye el valor del patrimonio de los contribuyentes por una alteración realizada en la composición del mismo, tal como ocurre cuando el precio de venta de un activo de capital es menor a su valor de adquisición.

Los activos de capital son bienes o derechos que no están destinados a la venta dentro de la actividad habitual del contribuyente.

No se incluyen las ganancias y pérdidas de capital que resulten de la enajenación de bienes tangibles, sujetos a depreciación y dicha depreciación el contribuyente lo registre como gasto deducible. Tales ganancias y pérdidas deben integrarse al impuesto sobre las utilidades para efectos de determinar la base imponible de tal impuesto, según los artículos 8, inciso f), párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 3 bis de este Reglamento.

- b) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
- i. En los supuestos de localización de derechos, según lo que establece la Ley sobre Localización de Derechos Indivisos, Ley No. 2755 del 9 de junio de 1961 y sus reformas.

- ii. En la distribución de bienes gananciales, a consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en Código de Familia, Ley No. 5476, de 21 de diciembre de 1973.
 - iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario.
 - iv. En ningún caso, los supuestos a que se refiere este inciso podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.
- c) Tratándose de lo indicado en el artículo 27 ter inciso 3) subinciso c) de la Ley, se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en el caso de sociedades mercantiles que dispongan la reducción o disminución de su capital social y cualquier tipo de aporte de capital.

Sin embargo, cuando la reducción de capital social o cualquier tipo de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, se considerará renta del capital mobiliario y que corresponden a distribución de utilidades acumuladas, el exceso de la devolución sobre el valor de las aportaciones registradas contablemente.

- d) No constituyen pérdidas de capital las siguientes:
- i. Las no justificadas. Se consideran pérdidas no justificadas aquellas que no se puedan comprobar a satisfacción de la Administración Tributaria.

- ii. Las debidas al consumo. Se refieren al consumo de cualquier recurso por parte de los socios, propietarios o de la misma entidad económica.
- iii. Las debidas a donaciones u obsequios.
- iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

Artículo 30.- Reorganización empresarial. Los casos de reorganización empresarial mencionados en el artículo 27 quáter de la Ley, no se considerarán ganancias o pérdidas de capital.

No obstante lo anterior, deben conservarse los valores históricos de los bienes y derechos transmitidos en las distintas reorganizaciones, a efectos de determinar las posibles ganancias o pérdidas de capital que se produjeran con ocasión de una enajenación posterior de aquellos.

Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria, se podrán establecer disposiciones específicas con respecto a la reorganización empresarial.

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 31.- Contribuyentes. Serán contribuyentes de este impuesto todas las personas señaladas en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los fondos de inversión y cualquier figura jurídica análoga que se dedique a la captación de recursos en el mercado de valores, cuando obtengan rentas de capital o ganancias y pérdidas de capital gravadas de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI de la misma ley y en este Reglamento.

En cuanto a los contribuyentes indicados en el artículo 28 precitado, aquellos que deban integrar las rentas y ganancias y pérdidas de capital para efectos de

determinar la base imponible del Impuesto a los Ingresos y Utilidades, en los términos del artículo 3 bis de este reglamento, únicamente serán objeto de retención del impuesto de rentas y ganancias y pérdidas de capital. Dicha retención se considerará pago a cuenta del Impuesto a los Ingresos y Utilidades.

Artículo 32.- Contribuyentes que obtengan únicamente rentas del capital inmobiliario.

Los contribuyentes que obtengan únicamente rentas de capital inmobiliario definidos en el artículo 27 ter, inciso 1), deben tributar y declarar conforme a las disposiciones del capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que no se encuentran afectos a otra actividad lucrativa.

Estos contribuyentes tienen la opción de tributar conforme lo establecido en el artículo 3 ter de este Reglamento.

Artículo 32 bis.- Contribuyentes que obtengan únicamente rentas del capital mobiliario.

Los contribuyentes que obtengan únicamente rentas de capital mobiliario establecidos en el mismo artículo, inciso 2, subinciso a), acápite ii), deben tributar y declarar conforme a las disposiciones del capítulo XI de la Ley, debido a que no se encuentran afectos a otra actividad lucrativa.

Estos contribuyentes tienen la opción de tributar conforme lo establecido en el artículo 3 quater de este Reglamento.

CAPÍTULO III

Exenciones

Artículo 33.- Exenciones. De conformidad con el artículo 28 bis de la Ley, se otorgará el tratamiento tributario que se indica a continuación a los siguientes:

1. Regímenes de pensiones. Según lo dispuesto en el artículo 28 bis incisos 1) y 2) de la Ley, no se gravarán con el impuesto sobre las rentas del capital mobiliario.

a) En el caso del Primer Pilar del Sistema Nacional de Pensiones, denominado “Pensión contributiva básica”, creado según las respectivas leyes de su creación, estas deberán tributar conforme a las disposiciones del inciso ch) del artículo 32 del Título II de la Ley.

b) En el caso del Segundo Pilar del Sistema Nacional de Pensiones, referido al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias (ROPC), las prestaciones, así como los beneficios obtenidos en estos regímenes por parte de sus beneficiarios, se encuentran exentos de toda clase de tributos. Para los efectos de la Ley y este Reglamento, por prestaciones se entenderá aquella renta vitalicia, permanente o programada que reciba el pensionado de este régimen. Por beneficios del ROPC se entenderán las pensiones derivadas de las modalidades establecidas en la Ley N° 7983 del 16 de febrero de 2000 o las autorizadas por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) que sea elegida por el afiliado; por beneficiario se entenderá aquella persona que de acuerdo con las normas del régimen básico al que haya pertenecido el afiliado o pensionado fallecido, exista un derecho a las prestaciones de sobrevivencia.

También están exentos los sistemas de pensiones que operan al amparo de leyes especiales, que cubran a instituciones o empresas públicas o privadas.

- c) Para el caso del Tercer Pilar de Pensiones, referido al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias (RVPC), las prestaciones, así como los beneficios obtenidos en estos regímenes por parte de sus beneficiarios, se encuentran exentos de toda clase de tributos. Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, por prestaciones del RVPC se entenderá la renta que recibe el pensionado; por beneficio se entenderá aquella pensión derivada de las modalidades de pensión establecidas en la Ley N° 7983 citada o las autorizadas por el CONASSIF y sus distintas modalidades que sea elegida por el afiliado; por beneficiario se entenderá aquella persona explícitamente designada como tal por el afiliado o pensionado en su contrato de pensión complementaria, para recibir el beneficio correspondiente.

El mismo tratamiento tributario aplica para el caso de aquellas inversiones que realizan las entidades autorizadas, tanto para el ROPC, el RVPC y el Fondo de Capitalización Laboral (FCL), las cuales estarán exentas del pago de impuestos sobre intereses, dividendos, ganancias de capital y cualquier otro beneficio que produzcan los valores en moneda nacional o extranjera, en los cuales las entidades autorizadas inviertan los recursos de los fondos que administren.

- d) El Fondo de Capitalización Laboral, constituido conforme a la Ley de Protección al Trabajador N° 7983 del 16 de febrero de 2000, se encuentra exonerado del pago de todo tipo de imposición sobre la renta, cuando al afiliado a dicho fondo se le acrediten o paguen los beneficios relacionados con este.

2. Exención por la distribución de dividendos. Según lo dispuesto en el artículo 28 bis inciso 3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se gravarán con el impuesto sobre las rentas del capital mobiliario:

- a) La distribución de dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, sin perjuicio del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital que pueda recaer sobre la posterior enajenación de tales acciones o participaciones.
- b) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en tanto esta última desarrolle una actividad económica, conforme a la definición del artículo 10 inciso b) de este Reglamento y que esté sujeta al impuesto sobre las utilidades. Para efectos de lo dispuesto en el inciso citado, se entenderá que el término “actividad económica” no comprende a las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades.
- c) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, siempre que esta sea una sociedad controladora de un grupo o conglomerado financiero regulado por alguna de las superintendencias adscritas al Consejo

Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. Las expresiones “sociedad controladora” y “grupo o conglomerado financiero” se entenderán según lo dispongan las regulaciones que al efecto emanen de los órganos reguladores antes mencionados.

3. **Rentas y ganancias y pérdidas de capital derivadas de participaciones en fondos de inversión.** Según lo dispuesto en el artículo 28 bis inciso 4) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se gravará con este impuesto la parte correspondiente a las rentas de capital y ganancias de capital procedentes de las participaciones de los fondos de inversión sobre las cuales estos fondos ya hayan tributado en el impuesto sobre las utilidades, conforme con el supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley citada, debiendo dicha parte estar adecuadamente identificada. Se gravará la ganancia de capital sobre la parte que no se ha pagado antes.

4. **Exención de ganancias de capital por la transmisión de vivienda habitual.** Las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando este sea persona física.

También están exentas las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando sea persona jurídica, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

El bien inmueble transmitido esté destinado indefectiblemente a su uso como vivienda habitual de los dueños del capital accionario de la sociedad. Se entenderá como “vivienda habitual” el bien inmueble que cumpla un fin primario de resguardo, alimentación, protección y hogar, y en el que regularmente habiten los dueños -personas físicas- de la persona jurídica.

Para el establecimiento de esta condición, la Administración Tributaria podrá recurrir a cualquier procedimiento de control establecidos en el 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5. Las rentas y las ganancias de capital obtenidas por la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), conforme las facultades establecidas en la Sección V de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, No. 17 del 22 de octubre de 1943 y sus reformas.
6. Los intereses generados por saldos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes.
7. Las subvenciones o subsidios que sean otorgadas por el Estado y sus instituciones, así como los concedidos por organismos internacionales, a favor de sujetos pasivos, siempre y cuando las mismas sean destinadas para la satisfacción de necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación a favor de los beneficiarios de los mismos.

Para ello, el Estado y sus instituciones, así como los organismos internacionales, deberán diferenciar estos programas especiales de ayuda respecto de otras subvenciones que se otorguen, a efectos de que tales actividades gocen de la exención brindada por la Ley en su artículo 28 bis. Estas subvenciones deberán ser declaradas por las instituciones del Estado que las entreguen, en el formulario establecido al efecto por la Administración Tributaria, las cuales serán reportadas al momento en que las mismas sean entregadas a los beneficiarios.

Por subvención o subsidio se entenderá aquella ayuda, asistencia o auxilio que se ofrece por parte del Estado o por organismos internacionales en

favor de ciertos individuos que se califiquen como aptos para recibir dicha colaboración a título gratuito. A los efectos de la Ley y este Reglamento, dichos subsidios deberán estar dirigidos exclusivamente a mejorar condiciones de salud, vivienda, alimentos y educación.

8. La ganancia de capital derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujeto a inscripción en un registro público, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa de conformidad con el inciso 8 del artículo 28 bis de la Ley.

Para estos efectos, se entiende por enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente.

El alcance de esta exención no comprende la enajenación de títulos valores aún y cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa.

9. Los intereses generados por inversiones en títulos valores realizados por el fideicomiso sin fines de lucro establecido a favor de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH), creado mediante el artículo 6 de la Ley No. 7044 del 29 de setiembre de 1986, denominada Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.

10. Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de una ley especial que le autorice para emitir y colocar

títulos valores en el mercado internacional. Se entenderá por valor o título valor el definido en el numeral 47) del artículo 1 de este Reglamento.

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

CAPÍTULO IV

Determinación de la base imponible

Artículo 34.- Base imponible del capital inmobiliario. La base imponible del capital inmobiliario es el importe total de la contraprestación, al cual se le podrá deducir los gastos que se detallan de seguido, según corresponda:

- a) En la generalidad de los casos, el monto correspondiente al quince por ciento (15%) del importe bruto de la contraprestación, o
- b) En caso de que el contribuyente sea un fondo de inversión no financiero, el monto correspondiente al veinte por ciento (20%) del importe bruto de la contraprestación.

El contribuyente podrá deducir estos gastos sin necesidad de contar con comprobantes ni prueba alguna. Estos gastos son los únicos importes que podrá deducir el contribuyente que obtenga rentas del capital inmobiliario para determinar la base de imposición, sin que sea posible deducir montos mayores a estos ni aplicar las demás normas sobre deducibilidad de gastos contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 35.- Base imponible del capital mobiliario. En lo que respecta a las rentas del capital mobiliario, cualquiera que sea el tipo de estas, la base imponible corresponderá al monto total de la contraprestación obtenida por el

contribuyente, sin que exista posibilidad alguna de deducción de gastos ni de otras reducciones.

Artículo 36.- Base imponible de las ganancias y pérdidas de capital. En caso de que el contribuyente obtenga ganancias de capital producto de una transmisión onerosa de bienes o derechos que represente una alteración en la composición de su patrimonio, la base imponible a efectos del cálculo del impuesto por pagar será el resultado de restarle el valor de adquisición del bien o derecho al valor de transmisión correspondiente. Si el resultado de esta operación arrojara un resultado negativo, se entenderá que el contribuyente ha sufrido una pérdida de capital. La definición de los valores de adquisición y de transmisión deberá efectuarse con base en las normas dispuestas en el artículo 30 bis de la Ley y 36 de este Reglamento.

De no existir valores de adquisición y transmisión en la transmisión onerosa, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre ganancias de capital, se utilizará el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al patrimonio del contribuyente, el cual se calculará con base en las normas especiales de valoración comprendidas en el artículo 31 de la Ley y 37 de este Reglamento.

En los supuestos en que la alteración en la composición de su patrimonio no proceda de transmisiones onerosas, la base imponible corresponderá al valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

Entiéndase transmisión onerosa como contraprestación a la transacción o intercambio de un bien o derecho.

Artículo 37.- Normas generales de valoración de la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital para transmisiones a título oneroso. En general y sin perjuicio de las normas especiales de valoración para determinadas transacciones establecidas en el artículo 44 de este Reglamento, los valores de transmisión y adquisición con base en los cuales se determinarán las ganancias o pérdidas de capital, han de cuantificarse con arreglo a las siguientes disposiciones:

- a) Valor de transmisión. El valor de transmisión, salvo en el caso de bienes inmuebles, cuyas reglas se especifican más adelante, estará conformado por el importe realmente satisfecho por la enajenación de los bienes y derechos, del cual se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transacción, cuando estuviesen a cargo del transmitente.

Tratándose de transacciones de bienes inmuebles, el valor de transmisión estará constituido por el mayor de los dos importes siguientes:

- i) El monto realmente satisfecho por la enajenación, o
 - ii) Sujeto a prueba en contrario del contribuyente, el valor que se determine a través de las plataformas de valores de terrenos por zonas homogéneas y del Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva, utilizados para la gestión del impuesto sobre bienes inmuebles, según lo indicado en el inciso 3) del artículo 30 bis de la Ley.
- b) Valor de adquisición. El valor de adquisición estará constituido por la suma de:
 - i) El importe real por el que la adquisición fue efectuada.

- ii) El costo de las inversiones y mejoras que se hubieren efectuado a los bienes adquiridos. No se incluirán los intereses por la financiación ajena.
- iii) Los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hayan sido satisfechos por el adquirente. No se incluirán los intereses por la financiación ajena . Se entiende por financiación ajena cualquier préstamo realizado por terceros, sean estos vinculados o independientes.

Al resultado de dicha sumatoria se debe restar, cuando se trate de activos depreciables, el monto correspondiente a la depreciación acumulada al momento de la transmisión.

Tratándose de intangibles que no cuenten con un valor de adquisición, por ser desarrollados por el contribuyente, se entenderá como valor del intangible aquel que conste en los libros y registros contables, respaldados por comprobantes fehacientes que demuestren el desarrollo y los estudios técnicos correspondientes.

La actualización del valor de adquisición, ordenada en el inciso 2) del artículo 30 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será el resultado de la sumatoria del valor actualizado del importe real del valor de adquisición, del valor de las inversiones y del valor de las mejoras, según correspondan. Para definir cada uno de estos valores actualizados se aplicará la siguiente fórmula:

$$\text{Valor de adquisición actualizado} = V(1 + D_1)(1 + D_2)(1 + D_3)(1 + D_n)$$

En donde:

V= importe real del valor de adquisición, valor de las inversión o valor de las mejoras, según correspondan.

D_1, D_2, D_3, D_n = variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos para los meses correspondientes, partiendo del mes del año en que se hayan satisfecho el importe real o las inversiones y mejoras, los cuales se utilizarán como factores para la actualización hasta el último mes del año a aquel en que se realice la transmisión.

Artículo 38.- Normas específicas de valoración de la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital para determinadas transacciones. Conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley, para el cálculo de las ganancias o pérdidas de capital en las transacciones que se especifican en el presente artículo, deberán acogerse las siguientes reglas:

- a) En caso de transmisión a título oneroso de valores o participaciones en fondos propios de sociedades u otras entidades similares, admitidas a negociación en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre:
 - i) El valor de transmisión, representado por su precio de cotización de mercado en la fecha de la transacción, o por el precio pactado, si este último fuere superior, y
 - ii) El valor de adquisición, del cual se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

b) En caso de transmisión a título oneroso de valores o participaciones en fondos propios de sociedades u otras entidades similares, no admitidas a negociación en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, la ganancia o pérdida de capital será el monto satisfecho que se demuestre habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. A falta de lo anterior, se determinará por la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición de acuerdo a las siguientes reglas:

i) El valor de transmisión que, deberá ser el mayor de los dos siguientes:

1. El monto obtenido de multiplicar la cantidad de acciones o participaciones transmitidas por el valor resultante de dividir el monto del patrimonio neto del Estado de Situación Financiera al último periodo fiscal cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto de la sociedad o entidad entre la cantidad de acciones o participaciones registradas contablemente antes de la transmisión.

2. El monto obtenido de multiplicar la cantidad de acciones o participaciones transmitidas por el valor resultante de dividir el promedio de la utilidad neta después de impuestos de los último tres periodos entre la cifra cero coma veinte (0,20), dividido entre el número de acciones o participaciones registradas antes de la transmisión. Para efectos del promedio citado se deberá incluir a cada utilidad neta los correspondientes dividendos

distribuidos, así como las variaciones a las reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances de dichos periodos.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o las participaciones que correspondan al adquirente. El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá, para el transmitente, la consideración de ganancia de capital en el periodo impositivo en que la citada transmisión se produzca.

ii) En caso de valores o participaciones recibidos por la reinversión o capitalización de utilidades, el cálculo del valor de adquisición se hará con arreglo a las siguientes reglas:

1. Acciones o participaciones parcialmente liberadas. Se refiere a aquellas acciones o participaciones en las que, a pesar de originarse en la reinversión de utilidades, debió desembolsarse parte de su valor. En este supuesto, el valor de adquisición de tales acciones o participaciones estará conformado por la suma dineraria satisfecha por cada una de ellas.

2. Acciones o participaciones totalmente liberadas. Se refiere a aquellas acciones o participaciones recibidas como producto de la reinversión o capitalización de utilidades, sin haberse desembolsado suma alguna. Bajo este supuesto, el valor de adquisición, tanto de las acciones o participaciones que se

poseían originalmente como de las nuevas originadas en la reinversión o capitalización de utilidades, será el que resulte de la operación consistente en dividir el costo total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los distribuidos en representación de las utilidades reinvertidas correspondientes.

c) En el supuesto de aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, de conformidad con las siguientes reglas:

i) El valor de transmisión que corresponderá a la cifra mayor de entre las tres siguientes:

1. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente de dicho valor. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

2. El valor de cotización, en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior.

3. 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 a consecuencia de la aportación no dineraria

ii) El valor de adquisición de los bienes o derechos aportados.

d) En caso de permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre:

- i) El mayor de los dos siguientes importes:
 - 1. El valor de mercado del bien o el derecho entregado, o
 - 2. El valor de mercado del bien o el derecho recibido a cambio, y
- ii) El valor de adquisición del bien o derecho que se está cediendo.

Se entenderá por valor de cotización el precio de cierre en el Mercado Bursátil, del día inmediato anterior para el instrumento financiero respectivo.

La Administración Tributaria, mediante resolución general determinará aspectos específicos de estas reglas que faciliten o clarifiquen el cálculo de la ganancia.

CAPÍTULO V

Devengo del impuesto

Artículo 39.- Devengo del impuesto sobre rentas de capital. En caso de que el contribuyente obtenga rentas de capital, sean estas procedentes del capital mobiliario o inmobiliario, el impuesto se produce al momento en que se dé la percepción de tales rentas, o cuando estas resulten exigibles, lo que suceda primero.

Artículo 40.- Devengo del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital. Tratándose de ganancias de capital, el devengo del impuesto se entenderá configurado al momento en que se produzca la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

CAPÍTULO VI

Liquidación, pago y compensación del impuesto

Artículo 41.- Retención del impuesto sobre rentas de capital. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley y 21 de este Reglamento, en los casos que proceda, los agentes de retención o percepción señalados en estos numerales y en el artículo 31 quáter de la Ley, deberán retener e ingresar al Fisco el impuesto sobre rentas del capital que corresponda en cada caso.

En cuanto a la determinación de los montos correspondientes a las retenciones aplicables por tipo de renta del capital mobiliario, así como lo referente a los medios, la forma y los plazos en que estas deberán practicarse y observarse las disposiciones contenidas en el artículo 21 de este Reglamento.

Artículo 42.- Declaración autoliquidativa del impuesto sobre rentas de capital. Tratándose de las rentas de capital, cuando no se produzca ninguno de los supuestos de hecho en los que se aplica la retención y dichas rentas no configuren una actividad lucrativa conforme el artículo 3 bis de este Reglamento, el beneficiario tendrá la obligación de presentar la declaración autoliquidativa por cada hecho generador. No obstante, cuando se produzcan varios hechos generadores en un mismo mes, estos se consignarán en una misma declaración autoliquidativa mensual.

La Administración Tributaria, mediante resolución general, definirá los medios y formas para la presentación de la declaración citada en el párrafo anterior.

Cada una de las declaraciones que realice el contribuyente tendrá la condición de declaración autoliquidativa y deberá contener el detalle de las respectivas rentas del capital sujetas al impuesto sobre rentas del capital, la base imponible y el

cálculo de la deuda tributaria según la tarifa correspondiente indicada en el artículo 31 ter de la Ley, así como cualquier otra información que la Administración Tributaria considere pertinente que se indique en el modelo que corresponda al tipo de renta de capital que haya obtenido el contribuyente.

El contribuyente deberá presentar la respectiva declaración autoliquidativa y pagar el impuesto que corresponda dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente en que haya acontecido el hecho generador del impuesto sobre rentas del capital.

Artículo 43.- Retención del impuesto sobre ganancias de capital obtenidas por personas no domiciliadas. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28 ter de la Ley, las ganancias de capital procedentes de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda a personas no domiciliadas, se entenderán gravadas con el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no debiendo observarse en estos casos las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre Remesas al Exterior.

Con arreglo a lo indicado en el artículo 21 de este Reglamento, en caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio nacional por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá retener e ingresar el importe correspondiente al dos coma cinco por ciento (2,5%) del valor total pactado por la enajenación del bien inmueble.

Tratándose de la transmisión por parte de personas no domiciliadas de bienes o derechos distintos de bienes inmuebles, deberá practicarse la retención descrita en el párrafo anterior solamente en caso de que el adquirente ostente la condición

de contribuyente del Impuesto sobre las Utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley.

En cuanto a lo establecido en el último párrafo del artículo 28 ter antes citado, el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional deberán, mediante resolución conjunta de alcance general, determinar el procedimiento para la no inscripción del traspaso de bienes o derechos registrables efectuado por personas no domiciliadas en caso de que no se hubiera ingresado la retención correspondiente por parte del adquirente.

Artículo 44.- Declaración autoliquidativa del impuesto sobre ganancias y pérdidas del capital. Tratándose de la obtención de ganancias y pérdidas de capital, salvo las obtenidas por no domiciliados, cuando no sea posible aplicar la retención regulada en el capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estas rentas se liquidarán y pagarán mediante declaración autoliquidativa independiente.

La declaración autoliquidativa del impuesto sobre ganancias y pérdidas del capital deberá contener el detalle de las ganancias de capital sujetas a este impuesto, la base imponible y la determinación de la deuda tributaria dispuesta en el primer párrafo del artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como cualquier otra información que la Administración Tributaria considere pertinente que se indique en el modelo que corresponda al tipo de renta de capital que haya obtenido el contribuyente.

En caso de que el contribuyente opte por el tratamiento diferenciado para la primera venta de bienes y derechos, adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia del Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá

manifestar la selección de dicha opción en la declaración autoliquidativa correspondiente, a fin de que el impuesto sobre ganancias de capital sea calculado aplicando una tarifa del dos coma veinticinco por ciento (2,25%) al precio de enajenación del bien o derecho en cuestión. A estos efectos, la expresión “primera venta” se entenderá referida a cada bien o derecho que se enajene a partir de la entrada en vigencia del citado Capítulo XI, pudiendo el contribuyente optar por el tratamiento diferenciado al momento en que se realice la primera enajenación o transmisión de cada uno de estos bienes o derechos.

El contribuyente deberá presentar la respectiva declaración autoliquidativa y pagar el impuesto que corresponda dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente en que haya acontecido el hecho generador del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, pudiendo este declarar en el mismo modelo la totalidad de las ganancias de capital obtenidas durante el mes, así como las pérdidas de capital sufridas en el mismo período y aplicar su compensación cuando corresponda.

La presentación de esta declaración autoliquidativa también podrá realizarse cuando el contribuyente sufra solamente pérdidas de capital, a fin de que estas puedan ser compensadas con anteriores ganancias de capital o diferidas contra futuras ganancias de capital, según las condiciones fijadas en los incisos 4) y 5) del artículo 31 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 44 y 45 de este Reglamento.

Artículo 45.- Compensación y devolución de ganancias y pérdidas de capital.

El contribuyente podrá compensar las ganancias y pérdidas de capital en los siguientes casos:

1. Cuando las ganancias y pérdidas de capital se hubiesen generado en el mismo mes en que se haya producido el hecho generador, la compensación se realizará en la misma declaración autoliquidativa a que hace referencia el artículo anterior.
2. En caso de haber sufrido una pérdida de capital en un mes durante el cual no obtuvo ganancias de capital con las cuales compensar tal pérdida, el contribuyente deberá declararla según lo indicado en el artículo anterior. Si el contribuyente hubiese obtenido ganancias de capital en los doce meses anteriores al momento en que se generó la pérdida, sobre las cuales se hubiese autoliquidado y pagado el impuesto correspondiente, podrá solicitar la compensación de la pérdida de capital con las ganancias de capital obtenidas previamente, así como la consecuente devolución del impuesto pagado por las ganancias de capital. A efectos de lo anterior, deberán efectuarse las siguientes operaciones:
 - a) Totalizar las bases imponibles correspondientes a los doce meses anteriores a la fecha en que se generó la pérdida de capital que se pretende compensar, así como los montos pagados por concepto de impuesto sobre ganancias de capital, asociados a tales bases imponibles.

En caso de que en los doce meses anteriores a aquel en que se generó la pérdida de capital que se pretende compensar, se hubieran obtenido ganancias de capital liquidadas conforme al tratamiento diferenciado para la primera venta de bienes o

derechos, deberá entenderse que la base imponible en estos supuestos corresponde al 15% del valor de enajenación con base en el cual se calculó y liquidó el impuesto. El monto resultante de tal operación será el que deberá totalizarse con las demás bases imponibles.

b) Restar la pérdida de capital que se pretende compensar de las bases imponibles totalizadas según el inciso a) anterior.

c) Calcular el impuesto sobre ganancias de capital correspondiente a las bases imponibles totalizadas y ajustadas luego de la compensación a que hace referencia el inciso b) anterior.

d) Determinar el monto de la devolución a que tiene derecho el contribuyente luego de efectuada la compensación, el cual se establecerá dependiendo de los siguientes escenarios:

i) Si el resultado de la compensación fuera positivo, el contribuyente tendrá derecho a la devolución parcial del impuesto anteriormente pagado, cuyo importe se determinará por la diferencia entre el impuesto obtenido según el inciso c) anterior y el originalmente pagado.

ii) Si el monto de la pérdida de capital fuera igual al de la ganancia de capital con que se pretende compensar, el contribuyente tendrá derecho a la devolución total del impuesto originalmente pagado.

- iii) Si el resultado de la compensación fuera negativo, el contribuyente tendrá derecho a la devolución total del impuesto originalmente pagado y a diferir la pérdida restante contra futuras ganancias de capital, según lo dispuesto en el inciso 5) del artículo 31 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 46.- Diferimiento de pérdidas de capital. Cuando el contribuyente obtuviese solo pérdidas de capital o su compensación con ganancias de capital previamente obtenidas, arrojase un resultado negativo según lo indicado en el artículo anterior, podrá diferir tales pérdidas y aplicarlas contra las ganancias de capital que se generen en los tres años siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida.”

“TÍTULO V

OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

Artículo 65.- Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta valoración o determinación solo procede cuando lo acordado entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en

el pago del impuesto, excepto en los casos en los cuales exista un convenio vigente para evitar la doble imposición.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones del impuesto sobre la renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Reglamento.

Artículo 66.- Facultades de la Administración. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables. En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.

Artículo 67.- Ajuste correlativo. El ajuste correlativo es un acto realizado por la Administración Tributaria fundamentado en la verificación de un estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria de otro país. Este ajuste correlativo tiene como fin evitar la doble imposición, producto de un ajuste de precios de transferencia aplicado por otra Administración Tributaria. Este ajuste se aplicará cuando así se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado. La Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de este reglamento y que a consecuencia de aquel se ha producido una doble imposición,

teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente.

Artículo 68.- Definición de partes vinculadas. A los efectos del presente Reglamento, se consideran partes vinculadas las establecidas en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y también aquellas residentes en el exterior, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas partes, o que por alguna otra causa objetiva puedan ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio.

Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando un contribuyente realice transacciones con una persona o entidad que tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial no cooperante, entendiéndose como una jurisdicción no cooperante aquellas que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- i. Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el Impuesto a los Ingresos y Utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ii. Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.

Se considerarán específicamente partes vinculadas:

Las personas físicas o jurídicas que califiquen en alguna de las siguientes situaciones:

- i. Una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto.
- ii. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas.
- iii. Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o partícipe de otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a. Que posea la mayoría de los derechos de voto.
 - b. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - c. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - d. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración.
 - e. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por esta.

- iv. Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, en cuyo caso todas ellas integrarán una unidad de decisión.

A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

También se considerarán partes relacionadas:

- a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma, residente en el exterior.
- c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.

Para efectos de los incisos b) y c) anteriores, entiéndase por distribuidor o agente exclusivo, una persona física o jurídica que mantiene un contrato de exclusividad con un fabricante o exportador extranjero, por medio del cual se le otorga el derecho de distribuir un producto o servicio dado, de manera exclusiva, en el mercado costarricense.

- d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.

- e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Artículo 69.- Análisis de comparabilidad. El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad.

Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

- a) Las características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso.
- b) Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Términos o condiciones contractuales.
- d) Circunstancias económicas, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros.
- e) Las estrategias empresariales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- f) Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos.

Se entiende por precio de transacción comparable interna, el precio que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes, es decir donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Que ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las operaciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones comparadas, afectan materialmente el precio o el margen de plena competencia.
2. Que pueden efectuarse ajustes razonables para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 70.- De los métodos de determinación del precio de mercado. La determinación del precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia:

- a) Método del precio comparable no controlado: Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

- b) Método del costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta.
- c) Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.
- d) Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
- i. Se determinará la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

- ii. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.
- e) Método del margen neto de la transacción: Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- f) Adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral a) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

Se entenderá por precio regulado, aquel precio establecido por medio un poder público, al cual el obligado tributario debe ajustarse, sin la posibilidad de modificarlo.

Los métodos establecidos en el presente artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para el uso o implementación de otros métodos que la ciencia o la técnica desarrolle para el análisis de las operaciones relacionadas con los precios de transferencia.

Artículo 71.- Determinación del precio de libre competencia. En los casos en que proceda, se determinará el rango intercuartil utilizando la serie de los comparables identificados. Si el precio o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establece la mediana como el precio de libre competencia.

Artículo 72.- Declaración informativa. Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos contribuyentes que se encuentren dentro de las situaciones siguientes:

- a) Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y se encuentren clasificados como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca.
- b) Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y que en forma separada o conjunta superen el monto equivalente a 1,000 (mil) salarios base en el año correspondiente.

En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a y b de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados establecidos en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o con residentes en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y comprobar si resultan pertinentes, para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia.

La Administración Tributaria, mediante resolución general, establecerá las condiciones que debe contener dicha declaración.

Artículo 73.- Pautas generales de documentación. Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. La Administración Tributaria podrá solicitar, vía resolución o de requerimiento individualizado, que la documentación se presente en una fecha determinada.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma español, si fuere el caso.

Artículo 74.- Acuerdos de Precios por anticipado. Los contribuyentes podrán solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

Cuando no se logre un consenso entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la suscripción del acuerdo, se dictará un auto que así lo indique y en

el mismo se dispondrá el archivo del expediente. Contra este auto no cabrá recurso alguno.

Los acuerdos de precios por anticipado tendrán una vigencia de tres años.

Mediante resolución se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán estos acuerdos.

También mediante resoluciones se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán los acuerdos bilaterales y multilaterales y los acuerdos mutuos.”

ARTÍCULO 3.- Que conforme a las modificaciones y adiciones establecidas en los artículos 1 y 2 del presente Decreto, se reordena la numeración del Decreto Ejecutivo N° 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas, quedando estructurado de la siguiente forma:

A) Nueva estructura normativa:

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES

CAPÍTULO I

Objeto del impuesto

Artículos 1, 2, 3, 3 bis, 3 ter y 3 quater

CAPÍTULO II

Contribuyentes y entidades no sujetas

Artículos 4,4 bis, 4 ter, 5 y 6

CAPÍTULO III

Período del impuesto

Artículo 7

CAPÍTULO IV

Determinación de la base imponible

Artículos 8 y 8 bis, 9, 10, 11,12, 12 bis y 12 ter

CAPÍTULO V

De las rentas netas presuntivas

Artículos 13, 14 y 15

CAPÍTULO VI

Tarifa y deducciones del impuesto

Artículos 16, 16 bis, 17 y 17 bis

CAPÍTULO VII

Declaración, liquidación y pago

Artículos 18,19, 20 y 21

CAPÍTULO VIII

De los regímenes especiales

Artículos 22, 23 y 24

TÍTULO II

IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL Y LAS GANANCIAS Y

PÉRDIDAS DEL CAPITAL

CAPÍTULO I

Objeto del impuesto

Artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículos 31,32 y 32 bis

CAPÍTULO III

Exenciones

Artículo 33

CAPÍTULO IV

Determinación de la base imponible

Artículos 34, 35, 36, 37 y 38

CAPÍTULO V

Devengo del impuesto

Artículos 39 y 40

CAPÍTULO VI

Liquidación, pago y compensación del impuesto

Artículos 41, 42, 43, 44, 45 y 46.

TÍTULO III

IMPUESTO ÚNICO SOBRE LAS RENTAS PERCIBIDAS POR EL TRABAJO PERSONAL DEPENDIENTE O POR CONCEPTO DE JUBILACIÓN O PENSIÓN U OTRAS REMUNERACIONES POR SERVICIOS PERSONALES

CAPÍTULO I

Objeto del impuesto

Artículo 47

CAPÍTULO II

Tarifa del impuesto

Artículos 48 y 49

CAPÍTULO III

De los períodos de trabajo discontinuos o mayores

Artículo 50

CAPÍTULO IV

Situaciones especiales

Artículos 51, 52 y 53.

CAPÍTULO V

Retención y pago del impuesto

Artículos 54,55 y 56

TÍTULO IV

IMPUESTO SOBRE REMESAS AL EXTERIOR

Artículos 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63 y 64.

TÍTULO V

OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

Artículos 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73 y 74.

TÍTULO VI

GESTIÓN DEL IMPUESTO

CAPÍTULO I

Administración y fiscalización

Artículo 75

CAPÍTULO II

Certificados para efectos tributarios

Artículos 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88 y 89.

CAPÍTULO III

Obligaciones del contribuyente

Artículos 90, 91, 92, 93 y 94.

CAPÍTULO IV

Inventarios y registro

Artículo 95 y 96.

CAPÍTULO V

Regulaciones para otorgar incentivos a las exportaciones

Artículos 97, 98 y 99.

CAPÍTULO VI

De las disposiciones transitorias, derogación y vigencia

Artículos 100, 101, 102, 103 y 104.

CAPÍTULO VII

De la retención del uno por ciento como pago a cuenta del impuesto

Artículos 103, 104 y 105.

B) Reenumeración:

- i. Se reenumeran los artículos 20, 21, 23, 24, 25, 27 y 28, quedando como 18, 19, 20, 21, 22, 23 y 24.
- ii. Se reenumeran los artículos 29 al 38, quedando como 47 a 56.
- iii. Se reenumeran los artículos 60, 61, 62, 63, 64, 64A, 64B y 65, quedando como 57 a 64.
- iv. Se reenumeran los artículos 71 y 39 a 59, quedando como 75 a 96.
- v. Se reenumeran los artículos 66, 67, 68, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 79, quedando como 97 a 107.

ARTÍCULO 4.- DEROGATORIAS. Se deroga la siguiente normativa:

- a) Los artículos 18 denominado “Impuesto sobre la renta disponible de las rentas de capital”, 19 denominado “Impuesto sobre la renta disponible de las sociedades de personas y otros contribuyentes” y 26 denominado “Venta de terrenos en lotes urbanizados”, todos del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas.
- b) El Decreto Ejecutivo N° 37898-H del 5 junio de 2013, denominado “Disposiciones sobre Precios de Transferencia”.

ARTÍCULO 5.- DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

TRANSITORIO I.- Disposiciones sobre el Transitorio XIX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Aquellos contribuyentes cuyo período fiscal esté en curso en el momento de entrar en vigencia la Ley citada, finalizarán el período atendiendo la normativa vigente al momento de inicio del mismo.

Los contribuyentes cuyo cierre de período fiscal sea anterior a junio de 2019, mantendrán su período fiscal especial por un período más, y declararán de conformidad con lo que establezca la Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, denominada “Ley del Impuesto sobre la Renta”. Posteriormente a este último periodo, deberán presentar una declaración por los meses comprendidos entre el primer día siguiente a que concluye el último período hasta el 31 de diciembre de 2020 inclusive, la cual se regirá por las disposiciones del Título II de la Ley N° 9635, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”.

Los contribuyentes cuyo cierre de período fiscal sea posterior a la entrada en vigencia de la Ley No. 9635, presentarán una última declaración sobre ese período y atendiendo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092. Para el periodo siguiente, deberán presentar una declaración por los meses comprendidos entre el primer día siguiente a que concluye el último período hasta el 31 de diciembre de 2020 inclusive, y atendiendo las disposiciones establecidas de la Ley N° 9635.

Los pagos parciales que se realicen durante el periodo fiscal de transición descrito en los párrafos anteriores, deberá dividirse entre la cantidad de trimestres que contenga dicho periodo a declarar. El monto resultante constituye el pago parcial que debe pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil del mes en que se cumplan cada uno de los trimestres del periodo de transición, excepto el primer trimestre una vez iniciado el periodo.

Posterior al periodo fiscal de transición –a partir del 1 de enero de 2021-, los pagos parciales deberán fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses de junio y setiembre y diciembre de cada año”.

TRANSITORIO II.- Disposiciones sobre el tratamiento de las rentas y ganancias y pérdidas de capital a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635 para declaraciones del impuesto a las utilidades bajo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092 previo a la reforma establecida en la Ley N° 9635. Para las rentas y ganancias y pérdidas de capital reguladas en el capítulo XI de la Ley N° 7092 reformada por la Ley N° 9635, no se aplicará el criterio de afectación, por lo que no se integrarán al Impuesto sobre las Utilidades, siempre y cuando no estén gravados según la Ley N° 7092 previo a la reforma dispuesta en la Ley N° 9635. Lo anterior aplica únicamente para contribuyentes que deban declarar un periodo fiscal del Impuesto a las Utilidades con las disposiciones de la Ley N°7092 antes de la reforma de la Ley 9635 y que, durante el transcurso de este, entre en vigencia la Ley N° 7092 reformada por la Ley N° 9635, según lo establece el Transitorio I de este reglamento. No obstante, si dichas rentas fueron objeto de retención, estas se considerarán pago a cuenta del impuesto a las utilidades.

TRANSITORIO III.- Disposiciones sobre el Transitorio XX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Para efectos del Transitorio XX de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, la deducibilidad máxima por gastos por intereses netos, regulada en el ordinal 9 bis de la Ley, comenzará a regir a partir del primer período en el que el contribuyente declare el impuesto a los ingresos y utilidades según las disposiciones establecidas en la Ley N° 9635.

Durante el período antes citado y el siguiente a este, el porcentaje de deducibilidad aplicable será del 30%. A partir de los períodos subsiguientes, el porcentaje aludido bajará 2 puntos porcentuales hasta llegar al 20 %.

TRANSITORIO IV.- Disposiciones sobre el Transitorio XXII de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Para efectos del Transitorio XXII de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, los títulos valores emitidos por las cooperativas tendrán una tarifa del 15% a partir de la entrada en vigencia de Ley mencionada. Sin embargo, mientras dichos valores no sean objeto de operaciones en la Bolsa Nacional de Valores de Costa Rica, permanecerán gravados con una tarifa del 7%. Una vez que se

encuentren en esa circunstancia, la tarifa aumentará cada año un punto porcentual hasta alcanzar el 15%.

Por su parte, los rendimientos generados por títulos valores emitidos por el Banco Popular de Desarrollo Comunal estarán gravados con una tarifa del 7% durante el primer año de vigencia de la Ley apuntada, del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020. A partir del segundo año de su vigencia, la tarifa aumentará un punto porcentual cada año hasta alcanzar el 15%, según se detalla:

- 1) Del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021, la tarifa será del 8%.
- 2) Del de 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022, la tarifa será del 9%.
- 3) Del 1 de julio de 2022 al 30 de junio de 2023, la tarifa será del 10%.
- 4) Del 1 de julio de 2023 al 30 de junio de 2024, la tarifa será del 11%.
- 5) Del 1 de julio de 2024 al 30 de junio de 2025, la tarifa será del 12%.
- 6) Del 1 de julio de 2025 al 30 de junio de 2026, la tarifa será del 13%.
- 7) Del 1 de julio de 2026 al 30 de junio de 2027, la tarifa será del 14%.
- 8) Del 1 de julio de 2027 en adelante, la tarifa será del 15%.

En el caso de los excedentes o utilidades pagados por cooperativas u otras similares a sus asociados, durante el primer año de entrada en vigencia de Ley indicada -del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020-, estarán gravados con una tarifa del 7%. A partir del segundo año de la vigencia, la tarifa aumentará un punto porcentual cada año, según la siguiente tabla:

- 1) Del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021, la tarifa será del 8%.
- 2) Del de 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022, la tarifa será del 9%.
- 3) Del 1 de julio de 2022 en adelante, la tarifa será del 10%.

TRANSITORIO V. Disposiciones sobre el Transitorio XXIII de la Ley N° 9635. En el caso de aquellos instrumentos financieros, entendiéndose estos como títulos valores, que sean colocados en el mercado con anterioridad al 1° de julio de 2019, mantendrán el tratamiento fiscal vigente al momento de realizar la respectiva inversión o adquirir la obligación contractual, debiendo sujetarse a la tarifa del 8% establecida en el inciso c) del artículo 23 de la Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, denominada “Ley

del Impuesto sobre la Renta”, con independencia de la fecha en que se paguen los rendimientos asociados al correspondiente título.

En aquellos casos en los que exista una renovación del título valor a partir del 1° de julio de 2019 y en adelante, será aplicable lo establecido en el artículo 31 bis del Título II de la Ley No. 9635. Para estos efectos, se entenderá por renovación del contrato el cambio en las características propias o estipulaciones del instrumento financiero, sean modificaciones objetivas al título o instrumento financiero.

A los efectos de la Ley N° 9635, la renovación se constituye como una condición sobre el instrumento financiero y no sobre el titular o tenedor del título. Así las cosas, el acto de transmisión del instrumento financiero a terceros –aún en fecha posterior al 1° de julio de 2019- permite a estos gozar del tratamiento tributario establecido en el inciso c) del artículo 23 de la Ley No. 7092 citada.

TRANSITORIO VI. Diferimiento de pérdidas. Para efectos de la aplicación de lo establecido en el inciso g) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aquellos sujetos que hayan iniciado el diferimiento de pérdidas en períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, continuarán con el mismo hasta su finalización.

Los contribuyentes que declaren un periodo del Impuesto sobre las Utilidades bajo las disposiciones de la Ley N° 7092 previo a la reforma establecida en la Ley N° 9635, según lo establecido en el Transitorio I de este Reglamento, no podrán diferir las pérdidas por estar bajo las normas previas a la reforma citada, con excepción de las empresas industriales y agrícolas, a quienes aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.

TRANSITORIO VII.- Los obligados tributarios que se encuentren inscritos ante la Administración Tributaria como contribuyentes en actividades referidas al alquiler de inmuebles, serán inscritos de oficio como contribuyentes en el impuesto sobre la renta de capital inmobiliario, a partir del 1 de julio de 2019. El contribuyente dispondrá de un plazo de un mes para que comunique si opta por mantenerse como contribuyente en el impuesto sobre las utilidades, en los términos de los artículos 3 ter y 32 de este Reglamento.

TRANSITORIO VIII.- Aquellos contribuyentes que cuenten con una autorización de periodo fiscal especial en razón de que su casa matriz requiera consolidación de sus estados financieros, podrán mantener dicha autorización mediante petición a la Administración dentro del mes siguiente a la entrada en vigencia de la Ley 9635, siempre y cuando demuestren que se mantienen las condiciones por las que se les otorgó la autorización. Los contribuyentes que no atiendan lo establecido en este párrafo, deberán acatar lo dispuesto en el artículo 4 de Ley 7092.

ARTÍCULO 6.- Vigencia. Rige a partir del 1° de julio del año 2019.

Dado en la Presidencia de la República. San José, a los ____ días del mes de ____ de dos mil diecinueve. Publíquese.

CARLOS ALVARADO QUESADA

Presidente de la República

Rocío Aguilar M.

Ministra de Hacienda