

## **Análisis tributario del proyecto de ley Nº19.245 “Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal”**

*Elaborado por Lic. Ana Elena Carazo  
Lic. Marianela Vargas/Luis Barahona  
Lic. Zorania Castro  
Lic. Shirley Araya  
Lic. Ismael Vargas*

*29 de agosto de 2014*

### **Introducción**

El día 11 de agosto del año 2014, el Gobierno de la República publicó el proyecto de ley Nº 19245 “Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal”. El proyecto de ley introduce modificaciones al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley del Impuesto sobre la Renta y modificaciones y adiciones a otros cuerpos normativos. El presente Tax News contiene 5 análisis realizados por los expertos de PwC Costa Rica en estudio de las reformas introducidas por el proyecto de ley mencionado con el objetivo de informar y generar discusión en torno a las modificaciones que se pretenden introducir al régimen tributario nacional.

### **Modificaciones al impuesto a los dividendos. Licda. Ana Elena Carazo.**

La Administración Solís Rivera presentó el Proyecto de Ley denominado “LEY PARA MEJORAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL”, el cual fue publicado en La Gaceta 153, el pasado 11 de agosto.

Este Proyecto pretende combatir el fraude, mediante la incorporación de reformas; principalmente al Código de Normas y Procedimientos

Tributarios y a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Dentro de las modificaciones a la Ley el Impuesto sobre la Renta nos referiremos a las relativas al impuesto sobre la distribución de la renta disponible, conocido como impuesto a los dividendos. El Proyecto plantea la eliminación de la exoneración del impuesto sobre los dividendos cuando se distribuyan a

una sociedad de capital, y la ampliación de su base imponible.

En la actualidad, la distribución de dividendos a una sociedad de capital se encuentra exenta del pago de este tributo; mientras que el Proyecto plantea la modificación del artículo 18 del citado texto, para que el hecho generador de este impuesto ocurra en la primera distribución de los rendimientos societarios,

independientemente que se paguen a personas físicas o jurídicas.

Otra de las importantes reformas efectuadas a este impuesto está relacionada con la ampliación de la base imponible de este impuesto. Debemos señalar que actualmente el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR) establece que la base imponible de este impuesto, es el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto a las utilidades, menos las reservas especiales que por ley se tengan la obligación de crear, más los ingresos exentos por la LIR o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal. Considerando que se parte del concepto de renta imponible del impuesto sobre las utilidades, la LIR no incluye los “ingresos no sujetos” al impuesto sobre las utilidades.

Con el tecnicismo de “ingresos no sujetos” se hace referencia a aquéllos que no se encuentran comprendidos en la definición del hecho generador del impuesto a las utilidades, y que por no estar incluidos no se encuentran gravados; a diferencia de los ingresos exentos que sí se encuadran en la definición del hecho generador, y que por esa razón requieren de la existencia de una norma que disponga la exención.

Algunos de estos casos se encuentran contemplados a manera de ejemplo, y únicamente con fines didácticos en el artículo 6 de la LIR. Dentro de estos podemos citar las rentas extraterritoriales, las ganancias de capital no habituales, las donaciones, las herencias, y los premios de lotería.

Aunque en algunas oportunidades la Administración ha incluido “rentas no sujetas” en la determinación del

impuesto a los dividendos, en caso de inclusión a este impuesto de ingresos provenientes de ganancias de capital no habituales, se puede afirmar que se trata de un error, porque ingresos como los antes citados, no están gravados, legalmente, con ese tributo. Es tan evidente que se trata de un error que en el proyecto que referenciamos al inicio, se pretende ampliar la base imponible, incluyendo a los “ingresos no gravables”, los cuales, de aprobarse ese proyecto, tendrían que soportar el impuesto a los dividendos cuando se distribuyeran a los socios de la empresa.

## **Procedimiento de Apremio en el Proyecto de Ley contra el Fraude Fiscal. Licda. Marianela Vargas C. y Lic. Luis Diego Barahona.**

La exposición de motivos del reciente proyecto de Ley presentado por el Poder Ejecutivo denominado: “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal”, revela que según estudios realizados por el Ministerio de Hacienda en relación con el año 2012, el incumplimiento tributario (evasión y la elusión de impuestos), representaba un 7,75% del PIB, lo que de acuerdo con las conclusiones emanadas de dicho estudio significa que los recursos que no se recaudan por acción directa del contribuyente representan aproximadamente el 60% de los impuestos que son efectivamente recaudados.

Lo anterior, pone de manifiesto que uno de los problemas fundamentales que atraviesa nuestro sistema tributario se encuentra precisamente en los mecanismos recaudatorios que posee la Administración Tributaria, los cuales, en la actualidad, o no cuentan con las herramientas y prerrogativas suficientes a nivel legal para una adecuada ejecución, o bien, su puesta en práctica a nivel de las dependencias administrativas competentes, resulta deficitaria e inefficiente.

El Gobierno actual se ha propuesto, -antes de proceder a la creación o establecimiento de nuevos tributos-, a mejorar el sistema de recaudación y para ello ha pretendido fortalecer el procedimiento administrativo de apremio, (ya existente, a grandes rasgos, en la actual legislación tributaria), confiriendo a la Dirección General de Tributación, en lo que a tributos y sanciones se refiere, facultades suficientes para

practicar y concretar ella misma los embargos o apremios necesarios a nivel administrativo, con una expresa referencia al Código Procesal Civil, en relación con aquellos aspectos que no sean regulados por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La competencia para la ejecución de estas tareas se pretende delegar en órganos de cada Dirección Regional y en la Dirección Nacional de Grandes Contribuyentes.

Los aspectos que se regulan son amplios, sin embargo, quisieramos referirnos a algunos de ellos que han llamado particularmente nuestra atención.

Primero que todo resulta importante señalar que el período ejecutivo de cobro por parte de la Administración puede llevarse a cabo en dos momentos distintos:

En el caso de deudas que son liquidadas de oficio por la Administración Tributaria, al día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el ingreso de la deuda.

El cual de conformidad con lo establecido en el artículo 144 del Código Tributario, sería el plazo de treinta días siguientes a la notificación del Acto Administrativo de Liquidación de Oficio.

Y en los casos de autoliquidaciones efectuadas sin realizar el pago respectivo, al día siguiente del vencimiento del plazo establecido para cada tributo.

No obstante lo anterior, cabe mencionar que la posibilidad de apremio o embargo hasta por un plazo de dos años, se establece como medida cautelar aplicable aún desde el momento mismo en el que el tributo se encuentra en vías de determinación ( o sea en la fase de fiscalización, artículo 195,pto 1 del Proyecto), cuando a juicio de la autoridad administrativa competente, exista “peligro” de que el obligado se ausente u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a dejar su crédito insoluto. Asimismo se establece la posibilidad de suspender o retener las devoluciones tributarias a favor del sujeto pasivo objeto de fiscalización, cuando se vislumbre dicha situación de “peligro”.

Consideramos que medidas como las anteriores, merecen una regulación mucho más cuidadosa y objetiva y no dejar su aplicación al arbitrio o “juicio” de los funcionarios administrativos, los cuales podrían actuar basados en simples sospechas infundadas, lesionando gravemente los derechos y garantías de los contribuyentes, el cual quedaría colocado prácticamente en una posición de indefensión ante prerrogativas de semejante envergadura. El proyecto ni siquiera hace mención a qué tipo de actuaciones podrían ser interpretadas como tendientes a desmejorar los bienes, ni cómo éstas deberían quedar documentadas por parte de los funcionarios públicos.

Tómese en cuenta que la medida cautelar permite que se establezca

un apremio sobre un crédito que ni siquiera ha sido determinado y cuya cuantía se desconoce. Tampoco el Proyecto de Ley establece cómo operaría el otorgamiento de la garantía que se permite realizar al contribuyente en sustitución de la referida medida cautelar del apremio (a que hace referencia el artículo 195 inciso 3) en los casos en los que el procedimiento determinativo se encuentre en la fase de fiscalización.

El artículo 199 del Proyecto por su parte, establece que será causa de suspensión del procedimiento de apremio, el otorgamiento de arreglos de pago debidamente garantizados, (entendemos que se refiere a los arreglos de pago de la deuda tributaria establecida en los términos del artículo 144 del Código Tributario), pero también establece que la referida garantía (en el arreglo de pago), no sería necesaria cuando ya existan bienes embargados en el apremio (practicado aparentemente como producto de una medida cautelar durante el procedimiento de determinación y antes de la emisión del acto de liquidación de oficio) en un monto suficiente para responder tanto por la facilidad de pago otorgada como por las costas procesales ocasionadas hasta el momento de la suspensión.

De manera que, pareciera que el apremio, o el otorgamiento de una garantía para tratar de evitar la medida cautelar del apremio dentro del procedimiento de fiscalización, en un “monto suficiente”, resultaría excluyente o descartaría la obligación del sujeto pasivo de tener que garantizar la obligación tributaria y sus correspondientes intereses una vez notificado el Acto Administrativo de Liquidación de Oficio o de rendir dicha garantía

dentro de un arreglo de pago. Sin embargo, el requisito es que dicha garantía sea suficiente para cubrir, la deuda tributaria no determinada aún, los intereses cuya cuantía también se desconocería y hasta las eventuales costas procesales.

De manera que no bastó con que la reciente reforma al artículo 144 del Código Tributario adelantara el pago del tributo hasta antes del agotamiento de la vía administrativa del procedimiento tributario, sino que ahora, por la vía del apremio como medida cautelar o bien de su garantía, la Administración podría obligar al contribuyente, bajo la supuesta existencia de “peligro” de dejar el crédito insoluto, a tener que realizar el pago de la deuda tributaria y más, mucho antes la emisión del Acto de Liquidación de Oficio. Estas medidas nos parecen bastante desproporcionadas.

Otro aspecto que consideramos importante mencionar, es que entre las facultades que se confieren a los funcionarios administrativos para practicar el procedimiento de apremio se encuentra la posibilidad de ingresar al domicilio del afectado, o efectuar registro en éste, para lo cual, según se señala, será necesario obtener el consentimiento de aquel o en su defecto la “oportuna autorización judicial”. Sin embargo, el proyecto omite hacer referencia al procedimiento, requisitos y condiciones para obtener dicha orden judicial y a cargo de quién específicamente estaría su solicitud (considerando la delegación administrativa efectuada a las oficinas regionales), tal y como se hace por ejemplo en otras disposiciones del Código Tributario en relación con la inspección de locales, el secuestro o la información tributaria que se solicita a entidades financieras, disposiciones que

resultan de suma importancia, considerando el carácter excepcional de esta medida, que implica una violación al precepto constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada, el domicilio, y en general de la protección a la intimidad, que es un derecho esencial de todo individuo.

Cabe hacer mención también al hecho de que, de acuerdo a las nuevas disposiciones que pretenden establecerse, el proceso de apremio ejecutivo está dirigido a afectar el patrimonio del obligado al pago del impuesto o el de los responsables solidarios de la deuda tributaria. Sin embargo el referido proyecto establece un régimen de solidaridad muy particular, que nada tiene que ver con el régimen ordinario de solidaridad establecido en los artículos 16 y 22 del Código Tributario. En el artículo 213 se establece la obligación de responder solidariamente por la deuda tributaria pendiente, a las personas causantes o que colaboren en la ocultación de bienes o derechos el obligado al pago con el fin de impedir su “traba”, o los que por culpa o negligencia incumplan órdenes de embargo, consientan en la simulación, sustracción o traspaso de los bienes. De manera que la responsabilidad solidaria se establece o se regula más a título de sanción, que como un régimen típico de solidaridad.

Adicionalmente se establece que dicha solidaridad será decretada por el órgano a cargo del procedimiento de apremio mediante resolución razonada que será notificada a los interesados, contra la cual podrán interponerse los recursos de revocatoria y apelación para ante la Sala de Garantías Procesales del Tribunal Fiscal Administrativo que deberá ser creada. La referida

disposición es omisa en cuanto a si la interposición de los citados recursos suspende o no la ejecución del apremio.

Por otra parte, cabe mencionar que, según se desprende de las disposiciones que establece el Proyecto, el procedimiento de apremio establecido a nivel administrativo tributario no disfrutará de ningún privilegio en relación con otros procedimientos de ejecución ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, sino que la preferencia vendrá dada por la antigüedad del embargo decretado.

El régimen de apremio respeta las normas generales en cuanto a la imputación de pagos y uno de los aspectos positivos que se establecen, está referido al embargo de establecimientos mercantiles, en el cual, se pondrá la previsible producción de perjuicios irreparables en la solvencia del obligado tributario o bien en los derechos de la Hacienda Pública, por lo que se prevé la figura de una intervención administrativa de la gestión del negocio, con el fin de lograr la generación de recursos y el pago de la deuda tributaria. Los aspectos relativos a esta gestión se regularán reglamentariamente.

Otro de los aspectos importante a los que deseamos hacer referencia es a la enajenación de los bienes embargados, cuyos términos y condiciones según se establece en el Proyecto, serán establecidos reglamentariamente. En nuestra opinión, aspectos tan sensibles como éste, que afectan directamente el derecho de propiedad de los individuos, deberían ser regulados por la Ley y no por la vía de reglamento. Por ejemplo, merece especial interés regulatorio, por

razones de seguridad jurídica, los aspectos relativos al poder de disposición que podría tener la Administración Tributaria sobre bienes que han sido embargados y enajenados, en relación con procedimientos tributarios que posteriormente resultan desestimados en sede judicial.

En síntesis, este proyecto pretende la promulgación de una normativa de apremio más elaborada que la actual, sin embargo continúa descuidando la protección de los derechos de los contribuyentes frente a una administración tributaria cada vez con mayor voracidad fiscal.

## **Reglas de subcapitalización en el proyecto de ley.**

**Lic. Zorania Castro.**

El proyecto fiscal incluye una reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, agregando el artículo 8 bis, el cual establece un límite a los intereses que podrán deducir los contribuyentes. El límite establecido es el siguiente: “el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el periodo impositivo (I) por tres veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses (D) ( $I^*3(C/D)$ ).”

Esta limitación a los intereses es conocida como subcapitalización y es una herramienta que también ha sido utilizada en otros países con el propósito de evitar deducciones abusivas por intereses, generados principalmente por transacciones con compañías relacionadas. Países como España lo aplican desde el año 2003, en el caso de Canadá se cuenta con reglas de subcapitalización desde 1972.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE por sus siglas en español) ha identificado que los países tienen dos enfoques para la aplicación de las reglas de subcapitalización: el principio de libre competencia (“arm’s length”) y el del establecimiento de un ratio. En la perspectiva de precios de transferencia, se permitirá la cantidad de deuda que un tercero

prestaría a la compañía en apreciación de sus condiciones para responder a la deuda. Por otro lado, bajo el enfoque del ratio, el interés por deuda que se permitirá deducir será aquel que cumpla con las condiciones establecidas por las administraciones tributarias del país en la relación deuda/patrimonio. Este enfoque es el que está tomando nuestro país.

Otros países en nuestro continente que han adoptado normas de subcapitalización en nuestro continente son: México, que desde el año 2005 aplica esta limitación a intereses provenientes de partes relacionadas en el exterior y Ecuador desde 2008, con un ratio de 3 a 1 de deuda a capital ambos. Venezuela aplicó la norma en 2007, con uno de los ratios más estrictos: 1 a 1. Recientemente en 2013 República Dominicana entró a regir la modificación al Código Tributario Dominicano, agregando un artículo similar al que está siendo introducido en nuestro país. Los países mencionados, enfocan la limitación a deudas con compañías relacionadas en el exterior, situación que no sucede en el proyecto que se presenta para Costa Rica.

El nuevo artículo 8 bis que agrega el proyecto define adicionalmente lo que se entenderá por capital contable: cuentas de capital social, reserva legal y utilidad no distribuida de la entidad (sin incluir el resultado del periodo). El saldo promedio anual del capital contable y de las deudas se calculará

sumando el capital al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado por dos.

El artículo también agrega que el contribuyente estará obligado a probar los intereses, sin embargo, no queda claro a qué se refieren con “probar” ni qué es lo que se deberá probar. Si será necesario incluirlo dentro de la información requerida en la modificación al artículo 8 inciso d), como parte de los “documentos que acompañan la declaración” o bien, si será a petición de las Autoridades Tributarias.

## **Adiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a la deducción de servicios al exterior.**

**Licda. Shirley Araya**

En el artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se propone incluir un párrafo, señalando que no tendrán consideración de gastos deducibles los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o administraciones no cooperantes, esto con excepción de que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración.

Al respecto, algunos especialistas en la materia han opinado que Hacienda estaría creando una “renta mundial camuflada”, y viéndolo desde una perspectiva contable, ésta opinión tendría sentido, pues el no reconocimiento de la deducción de un gasto incurrido en el exterior, al final tendría el mismo efecto que el gravamen de éste como si se tratara de un ingreso, lo cual en su sistema territorial, resulta inadmisible. En su defensa, las autoridades fiscales han aducido que una renta mundial se basa en gravar rentas obtenidas fuera del territorio costarricense, y lo que la Administración Tributaria pretende es rechazar los gastos que el sujeto pasivo haya realizado con países calificados como paraísos fiscales o no cooperantes y que no se compruebe su fehaciente realización.

Esto nos lleva a preguntarnos ¿cuáles países están catalogados como paraísos fiscales o

administraciones no cooperantes? Costa Rica, como muchos otros países, hasta hace unos años formaba parte de la “lista negra” emitida por la OCDE, pero luego de varios trámites para fortalecer la gestión tributaria y firmar convenios de intercambio de información tributaria con diversas jurisdicciones, nuestro país logró que la excluyeran de tan ignominiosa lista, así como la mayoría de los otros países; incluso, a mayo de 2012 la lista emitida por la OCDE sólo incluía dos países; Nauru y Niue. En ese sentido, surge la interrogante de cómo es que la Administración Tributaria va a determinar esta lista, si se basará en los criterios establecidos por la OCDE lo cual limitaría el alcance a los dos países antes mencionados, o cuáles serán las fuentes o parámetros para establecerla. Actualmente, Costa Rica tiene firmados 17 acuerdos de intercambio de información, de los cuales ocho ya se encuentran vigentes; como los son el de Estados Unidos, Argentina, México y Francia, por mencionar a los más relevantes. Se considerarán como Administraciones no cooperantes los demás?

En las legislaciones de países como México y España, se cuenta con normativas similares a la que se está desarrollando en este artículo; por ejemplo, en el caso específico de España, su Ley de Impuesto de Sociedades hace referencia a países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales; dicha norma es de

aplicación recurrente y la lista utilizada de países catalogados como paraísos fiscales fue publicada por el gobierno español. En el caso de México, es un tema muy reciente pues fue con las reformas del ejercicio 2014 que se incluyeron en su Ley del Impuesto sobre la Renta, diversas disposiciones que limitan la deducibilidad de pagos realizados a jurisdicciones en las que no se grava el ingreso o se grava a una tasa reducida o inferior a la que se pagaría en México, sin embargo, se establecen diversas excepciones, pues se entiende que las disposiciones en materia del Régimen Fiscal Preferente son muy complejas por lo que resulta necesario realizar un análisis detallado y específico para cada caso concreto.

Y en Costa Rica, ¿cuál será la afectación real que pueda tener ésta reforma a la Ley?

Pensaríamos que eventualmente una disposición como ésta podría tener una incidencia directa en la capacidad económica de los sujetos pasivos, pues el no reconocimiento de gastos por el sólo hecho de haber sido incurridos en países considerados como paraísos fiscales o no cooperantes, implicaría un gravamen sobre la renta bruta y no sobre la renta neta, lo cual definitivamente influirá en el flujo de efectivo de las empresas.

Adicionalmente, si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta ya establecía en este mismo artículo 8 que para considerar un gasto como

deducible se debe contar con toda la documentación que soporte la efectiva realización de la transacción por lo que esta adición en cierto sentido no implica una innovación o cambio drástico, la reforma propuesta sí podría propiciar una subjetividad extrema por parte de la Administración Tributaria si no se indican de forma clara y pormenorizadas las características particulares que se exigirán, - diferentes a las que ya de hecho se encuentran previstas en la Ley- , para que un gasto de esta naturaleza pueda considerarse deducible en nuestro medio.

## **Modificaciones a otros cuerpos normativos**

**Lic. Ismael Vargas**

El proyecto de Ley Número 19.245, “Ley para mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal” no sólo introduce modificaciones al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y a la Ley del Impuesto sobre la Renta sino también establece disposiciones que impone nuevos requisitos a los contribuyentes. De acuerdo con el cuadro de motivaciones del proyecto de ley, se establece que estas modificaciones tienen como objetivo agilizar “*la visión de la Administración Tributaria la cual es aspirar a ser una organización capaz de brindar a los contribuyentes servicios de alta calidad, al menor costo posible, para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, combatir rápida y efectivamente el incumplimiento y descubrir y procesar el fraude fiscal*”.

En línea con el objetivo anteriormente citado, se establecen 4 regulaciones nuevas a las cuales quisiera referirme, que afectan a las instituciones financieras, la utilización de mecanismos electrónicos, las llamadas casas de estancia transitoria y la utilización de medios de pago.

El artículo 4 establece los “*Requisitos para solicitudes de financiamiento o aseguramiento*” el cual consiste en el establecimiento de la obligación a los entes del Sistema Financiero Nacional de requerir la presentación de la declaración tributaria del impuesto sobre las utilidades, como requisito previo para tramitar cualquier solicitud de financiamiento o

aseguramiento; y esta deberá ser considerada en el análisis de riesgo crediticio que se gestione para su aprobación o denegatoria.

Adicionalmente se establece que, en caso de que a pesar de la inconsistencia entre la declaración y los otros datos aportados por el solicitante se apruebe el financiamiento o aseguramiento, la entidad financiera deberá enviar a la Superintendencia General de Entidades Financieras un reporte justificando la aprobación. Este requerimiento viene a establecer un requisito sin mayor fundamento ni objetivo claro y que constituye un claro desestímulo y entrabamiento a las entidades financieras para el otorgamiento de financiamiento, en perjuicio, claro está, de los intereses de los particulares.

La evaluación que realizan las entidades financieras en pos de la administración del riesgo debe basarse en la premisa de “*identificar, evaluar, vigilar y controlar o mitigar todos los riesgos sustanciales, así como evaluar su suficiencia capital en relación con su perfil de riesgo*”. Por otro lado, el riesgo de crédito consiste, de acuerdo al Acuerdo SUGE 2-10 “Reglamento sobre la Administración Integral de Riesgos”, en la posibilidad de pérdidas económicas debido al incumplimiento de las condiciones pactadas por parte del deudor, emisor o contraparte. Por lo tanto, establecer un requerimiento como la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta para la solicitud de financiamiento o

aseguramiento y obligar a realizar una justificación para la aprobación del financiamiento, es establecer un parámetro de evaluación del riesgo de crédito que la normativa financiera no utiliza y que no ha determinado como útil o predictivo, para determinar dicho riesgo. Es decir, se le obligará a las instituciones financieras a incurrir en un mayor gasto operativo para que evalúen los financiamientos o aseguramientos con un parámetro que no es necesario para dicha evaluación y que en nada vendría a modificar las evaluaciones que se realizan en la actualidad sin dicho requerimiento.

Pero un problema mayor respecto a este requerimiento es el establecimiento de un requerimiento que no puede ser cumplido por un número de contribuyentes en el tanto su condición de no declarantes no les permitiría acceder a financiamiento o aseguramiento. Por ejemplo, un trabajador asalariado no presenta una declaración del impuesto sobre la renta en el tanto su empleador retiene de manera mensual la porción de su ingreso sujeta al impuesto al salario. ¿Cómo hace el trabajador para obtener financiamiento en el tanto no puede presentar una declaración del impuesto sobre la renta? Hay dos posibilidades que el Proyecto de Ley no establece:

1. Exención de dicho requerimiento a los trabajadores en relación de dependencia.

2. Búsqueda de financiamiento al trabajador en relación de dependencia en otros entes diferentes a aquellos del Sistema Financiero Nacional.

Sin embargo, la situación del trabajador en relación de dependencia sería tan sólo una de las múltiples situaciones que el Proyecto de Ley no contempla y que tendría una afectación importantísima sin un claro objetivo que fundamentalmente el nuevo requerimiento. El artículo 5, “*Autorización para establecer mecanismos de incentivo al cumplimiento y control tributario masivo*”, autoriza a la Dirección General de Tributación para que por medio de reglamento desarrolle medios para fiscalizar a los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas o estimular a los compradores o consumidores finales a exigir la factura o documento que lo reemplace. Se establece la posibilidad de que el Ministerio de Hacienda pueda devolver hasta un punto porcentual de la alícuota del impuesto general sobre las ventas pagado por consumidores finales, de acuerdo a rangos de actividad y tipos de comercio. La intención de la norma es noble sin embargo, al no establecer un mecanismo de recompensa claro su aplicación es de poca trascendencia. A modo de ejemplo, el sistema de lotería fiscal pretende incentivar la utilización de la tarjeta de crédito o débito. Sin embargo, el premio es tan lejano y la divulgación del mismo es tan ajena a los contribuyentes, que la utilización de los pagos electrónicos no se ha incentivado, -*a menos que haya prueba que así lo demuestre*-, por la utilización de este tipo de incentivos, sino por su facilidad y seguridad para el usuario.

El tema de las “*Casas de estancia transitoria*” será atacado por el Gobierno mediante el artículo 6º del Proyecto de Ley número 19.245. Antes de entrar al análisis de la norma, es importante recordar que esta inclusión en la normativa había sido anunciada hace tiempo no sólo en Costa Rica sino en diferentes países del mundo. Sistemas como Airbnb.com o Flipkey.com le ofrecen a los dueños de bienes inmuebles la posibilidad de alquilar sus cuartos, habitaciones, apartamentos o casas por un tiempo determinado a personas que buscan la posibilidad de estancia en lugares diferentes a los hoteles, hostales y demás lugares de vacaciones comunes y corrientes. La intención de gravar estas actividades tiene muchas aristas: intención de sujetar las rentas percibidas por los dueños de bienes inmuebles, desincentivar la utilización de estos medios alternativos de estancia transitoria o incentivar la utilización de medios tradicionales de estancia. En todo caso, mediante el artículo 6º del Proyecto de Ley se establece que todo arrendamiento de bienes inmuebles de uso habitacional por períodos de un mes, se considerará como un servicio afecto al Impuesto General sobre las Ventas. Las dudas que surgen al respecto son varias, entre las primeras es quién deberá realizar la retención del pago del impuesto general sobre las ventas. El hecho generador del impuesto general sobre las ventas se produce en los servicios en el momento de la facturación o en el momento de la prestación de servicio; pero en el caso de los medios como Airbnb.com o Flipkey.com el pago se realiza a través de estos sitios web y luego ellos transfieren el dinero al dueño del inmueble. ¿Impondrá sanción, la Administración Tributaria, a Airbnb.com por la falta de retención del impuesto general

sobre las ventas a pesar de ser una empresa domiciliada en California, Estados Unidos? Desde un punto de vista técnico el artículo 6º del Proyecto de Ley no impone una nueva disposición a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas; esta normativa era lo suficientemente amplia para sujetar a las “*casas de estancia transitoria*” con la redacción vigente, por lo que el artículo 6º sobra dentro de la normativa nacional. Sin embargo, lo que sí debió haber abordado el Gobierno y no lo hizo es cómo enfrentar o sujetar las actividades comerciales por medio de sitios electrónicos los cuales serán la norma en el futuro y establecen un reto claro para la Administración y su actividad recaudadora.

Finalmente el artículo 7º del Proyecto de Ley establece la obligatoriedad de “*Todas las personas físicas con actividad lucrativa que presten sus servicios al público*” de aceptar como medio de pago “*las tarjetas de crédito o débito, así como cualquier otro mecanismo electrónico o no, en donde exista una institución financiera que garantice al comerciante la acreditación del dinero a su favor*” Esta norma eleva a rango legal una disposición que ya existía, pero omite establecer la sanción para la persona física o jurídica que se niegue a aceptar el pago a través de tarjetas de crédito o debito, como en la actualidad muchos profesionales independientes lo hacen. Una norma sin sanción es una norma sin aplicación.

## **Resumen Gacetario Fiscal**

<b>Fecha</b>	<b>Gaceta</b>	<b>Documento</b>	<b>Resumen</b>
<b>5</b>	<b>149</b>	<b>DGT-R-30-2014</b>	Herramienta de Análisis Multifuncional Programado y Objetivo.
<b>11</b>	<b>153</b>	<b>Proyecto de Ley 19.245</b>	Ley para mejorar la lucha contra el fraude fiscal.
<b>25</b>	<b>162</b>	<b>DGT-R-036-2014</b>	Resolución sobre retención del 2% por partes de las entidades financieras que procesen pagos por medio de tarjeta de crédito o débito.
<b>25</b>	<b>162</b>	<b>DGT-R-035-2014</b>	Resolución sobre retención del 2% a los profesionales externos que vendan sus servicios en los procesos de formalización de cualquier producto financiero.
<b>25</b>	<b>162</b>	<b>DGT-R-037-2014</b>	Resolución Declaración jurada de retenciones en la fuente del 2% sobre pagos por licitaciones, contrataciones u otros negocios de entidades públicas con terceros.
<b>28</b>	<b>165</b>	<b>Proyecto de Resolución</b>	Proyecto de Resolución de Estados Financieros Auditados

Estimados lectores, quisiéramos informarles que en cumplimiento del artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Dirección General de Tributación ha estado publicando los proyectos de decretos y resoluciones generales en su sitio de internet, con el fin de que los sectores que de alguna manera pudieran considerarse afectados en sus intereses difusos o colectivos tengan la oportunidad, antes de la aprobación y publicación definitiva del proyecto, de exponer sus observaciones y hacer valer ante las autoridades fiscales su opinión en relación con los aspectos específicos objeto de regulación.

En ese sentido, consideramos que la reciente normativa introduce una importante oportunidad a los contribuyentes de expresar y canalizar sus puntos de vista y tener alguna participación en el proceso de aprobación de la normativa fiscal.

El procedimiento establecido por la Dirección General de Tributación es el siguiente:

1. Se hace la publicación del proyecto de reglamento o resolución en el sitio web de la Administración Tributaria
2. Se hacen dos publicaciones en La Gaceta, donde indica que los interesados tienen 10 días hábiles a partir de la primera publicación para hacer sus observaciones y el mecanismo para canalizarlas.
3. Una vez aprobado el proyecto definitivo, se procede a efectuar la publicación en la Gaceta del decreto o resolución correspondiente.

En nuestra experiencia y en consultas efectuadas a los departamentos a cargo en la Dirección General de Tributación, los pasos 1 y 2 pueden repetirse dependiendo de las diferentes modificaciones que experimente un proyecto antes de su aprobación. De manera que éste podría ser puesto varias veces en la página web o bien ser publicado varias veces en la Gaceta para consulta pública.

En virtud de lo anterior, cuando consideremos que un proyecto puede ser de interés general para nuestros clientes, procederemos a comunicarlo y a aclarar en qué etapa del proceso de publicación se encuentra. Igualmente, nos ponemos a su disposición con el fin de asesorarles o apoyarles para hacer llegar sus observaciones a la Autoridad Fiscal dentro del plazo previsto.

## **Hablemos**

Para un entendimiento más profundo en cómo esta situación pudiera afectar su negocio, favor contactar:

### **Socios de PwC InterAmericas Tax & Legal Services:**

Ramón Ortega, *Centroamérica, Panamá y República Dominicana*  
Socio Líder de la Región  
[ramon.ortega@do.pwc.com](mailto:ramon.ortega@do.pwc.com)

Andrea Paniagua, *República Dominicana*  
[andrea.paniagua@do.pwc.com](mailto:andrea.paniagua@do.pwc.com)

Edgar Mendoza, *Guatemala*  
[edgar.mendoza@gt.pwc.com](mailto:edgar.mendoza@gt.pwc.com)

Carlos Morales, *El Salvador*  
[carlos.morales@sv.pwc.com](mailto:carlos.morales@sv.pwc.com)  
Edgar Mendoza, *El Salvador*  
[edgar.mendoza@gt.pwc.com](mailto:edgar.mendoza@gt.pwc.com)

Ramón Morales, *Honduras*  
[ramon.morales@hn.pwc.com](mailto:ramon.morales@hn.pwc.com)

Francisco Castro, *Nicaragua*  
[francisco.castro@ni.pwc.com](mailto:francisco.castro@ni.pwc.com)  
Andrea Paniagua, *Nicaragua*  
[andrea.paniagua@do.pwc.com](mailto:andrea.paniagua@do.pwc.com)

Carlos Barrantes, *Costa Rica*  
[carlos.barrantes@cr.pwc.com](mailto:carlos.barrantes@cr.pwc.com)

Francisco Barrios, *Panamá*  
[francisco.barrios@pa.pwc.com](mailto:francisco.barrios@pa.pwc.com)

Esta publicación se ha elaborado como una guía general sobre asuntos de interés, y no constituye una asesoría profesional. Usted no debe actuar basado en la información contenida en esta publicación sin haber obtenido asesoramiento profesional específico. PricewaterhouseCoopers Costa Rica no ofrece ninguna representación o garantía (expresa o implícita) en cuanto a la exactitud de la información contenida en esta publicación, y, en la medida permitida por la ley, sus miembros, empleados y agentes no aceptan ninguna responsabilidad, sobre las consecuencias de cualquier actuación realizada por usted basada en la información contenida en esta publicación o por cualquier otra decisión basada en él.

© 2014 PricewaterhouseCoopers Interamerica S.A. Todos los derechos reservados. En este documento, "PwC" se refiere a PricewaterhouseCoopers Interamerica S.A., firma miembro de PricewaterhouseCoopers International Limited, cada firma miembro constituye una entidad legal autónoma e independiente.