

Comentarios al Proyecto de resolución “Obligados tributarios ante la Administración Tributaria” y a la Resolución DGT-R-008-2014 sobre impuesto de salida por vía terrestre

7 de marzo de 2014

Publicación Artículo

Comentario al Proyecto de resolución “Obligados tributarios ante la Administración Tributaria”

De conformidad con lo establecido en el artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, adicionado por el artículo 2 de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, N° 9069 de 10 de setiembre de 2012, se concede a las entidades representativas de intereses de carácter general, corporativo o de intereses difusos, un plazo de diez días hábiles contados a partir del día de la primera publicación en el diario oficial del presente aviso, para expresar su parecer respecto de los proyectos de reglamentos, directrices o normas generales que llegare a dictar la Administración Tributaria.

El día de hoy fue publicado el aviso relacionado con la publicación de un proyecto de resolución relacionado

con los “Obligados Tributarios ante la Administración Tributaria”.

Las observaciones sobre el proyecto de resolución general en referencia, deberán expresarse por escrito y dirigirlas a la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria de la Dirección General de Tributación, sita en el cuarto piso del edificio del Ministerio de Hacienda, San José.

El citado proyecto pretende aclarar quiénes son los obligados tributarios tanto en relación con el deber de presentar declaraciones, realizar el pago del Impuesto sobre la Renta y otros impuestos, así como aquellos obligados a proveer información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernen y no impedir a la Administración Tributaria el ejercicio de las facultades de las cuales es titular de conformidad con el ordenamiento jurídico, todo lo anterior con el fin de facilitar las

tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Autoridad Fiscal.

Comentario a la Resolución DGT-R-008-2014

Adicionalmente, el día de hoy fue publicada la Resolución N° DGT-R-008-2014 de las trece horas y cincuenta y nueve minutos del veintiocho de febrero de dos mil catorce, que establece una prórroga en la vigencia de la Resolución DGT-R-005-2014 del 10 de febrero del dos mil catorce publicada en La Gaceta N° 38 del 24 de febrero de 2014, en la cual dispuso el inicio de la verificación del cobro del Impuesto de salida por vía terrestre a partir del 3 de marzo de 2014.

La prórroga de la vigencia de la resolución N° DGT-R-005-2014 se estableció hasta el 17 de marzo de 2014.

Resolución DGT N°.*-2013.** —
San José, a las *** horas *** minutos
del *** de **** de dos mil trece.

Considerando

1- Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), faculta a la Dirección General de Tributación a dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las normas tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes, así como aprobar las resoluciones, instrucciones o directrices que resulten oportunas para el logro de los objetivos de la Dirección.

2- Que en cumplimiento del artículo 103 del Código Tributario, la Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales, para ello los contribuyentes, declarantes o informantes están en la obligación no solo de contribuir con los gastos públicos, sino además de brindarle a la Administración Tributaria toda la información que requiera para la correcta fiscalización y recaudación de los tributos.

En razón de lo anterior, el artículo 104 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a requerir al contribuyente la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico. Asimismo, el artículo 105 del citado Código establece que toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus

relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

Por su parte, el artículo 128 del Código Tributario dispone que los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deben, cuando así lo dispongan las leyes o los reglamentos o lo exija la Administración Tributaria, presentar las declaraciones tributarias correspondientes, así como la documentación y la información de trascendencia tributaria, misma que además de facilitar las labores de control y verificación por medio del cruce masivo de datos destinados a detectar incumplimientos en las obligaciones tributarias, se convierte en una herramienta que permite elaborar análisis estadísticos que apoyarán las decisiones técnico-políticas de las autoridades tributarias.

3- Que el artículo 6 del Capítulo II del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria denominado “Marco General de las Actuaciones de la Administración”, establece como medios para el cumplimiento de las funciones de la Administración Tributaria, los atinentes a estudios estadísticos, sectoriales o territoriales sobre el comportamiento de los contribuyentes, responsables y declarantes. Asimismo, establece la facultad de efectuar análisis técnicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza, siguiendo criterios de oportunidad y conveniencia.

Asimismo, los artículos 38 y 39 del Reglamento citado autorizan a la Administración Tributaria a solicitar información a cualquier persona, sin que medie un procedimiento de fiscalización.

Estas actuaciones tienen su origen en el control tributario al que está

obligada a cumplir la Administración Tributaria, conforme lo ordena el artículo 99 del Código Tributario, control que se entiende como aquel que esta ejerce mediante procesos masivos o selectivos llevados a cabo con el fin de ejercer acciones preventivas y/o correctivas para gestionar y fiscalizar los tributos. Para ello, la Administración Tributaria dispone de facultades que le permiten acceder a información necesaria para cumplir fines exclusivamente tributarios, dentro de las que se encuentra la información que es propia de los sujetos pasivos establecidos en el artículo 15 del Código Tributario (contribuyentes y responsables), así como respecto de la que deben disponer los sujetos que mantienen relaciones económicas con dichos sujetos pasivos y que para el caso de la obligación de ceder información, cumplen un papel de informantes.

4- En virtud de lo indicado, en atención a los principios de seguridad jurídica y legalidad que rigen las actuaciones de la Administración Pública, resulta necesario aclarar quienes son los obligados tributarios en cuanto al Impuesto sobre la Renta y de forma general respecto de otros impuestos y su deber de proveer la información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernan, así como el deber de no impedir a la Administración Tributaria el ejercicio de las facultades de las cuales es titular, de conformidad con el Ordenamiento Jurídico.

Por tanto,

Resuelve:

Obligados tributarios ante la Administración Tributaria

Artículo UNICO: Los siguientes sujetos de Derecho constituyen obligados tributarios ante la Administración Tributaria.

Para tales efectos, en la presente resolución se entenderán los siguientes términos así:

Obligados Tributarios: Son aquellas personas físicas, jurídicas o entes colectivos sin personalidad jurídica instrumental a quienes una norma de carácter tributario impone la obligación del cumplimiento de una determinada prestación u obligación, que puede ser de carácter pecuniario o no pecuniario; ya sea, entre otros, en su condición de declarantes, contribuyentes, responsables, agentes de retención o percepción, sucesores de la deuda tributaria u obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria.

Los obligados tributarios se clasifican en los siguientes:

a.-Contribuyentes. Son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria establecida por ley, pudiendo recaer dicha condición: a) En las personas físicas, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial; b) En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho; y c) En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta: Son las personas físicas o jurídicas que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo, con independencia de su nacionalidad o domicilio y en el caso de las personas jurídicas, 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.

Debe mencionarse que también son contribuyentes algunos sujetos específicos que por así establecerlo la ley, sus utilidades son consideradas objeto del Impuesto sobre las Utilidades, a pesar de originarse en actividades económicas que no persiguen el lucro, tales como son los entes sujetos por disposición de la Ley No.7722 del 09 de diciembre de 1997, denominada Ley de Sujeción de Instituciones Estatales al Pago del Impuesto sobre la Renta.

Así, son contribuyentes las siguientes instituciones públicas:

a) Instituto Costarricense de Electricidad, b) Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima, c) Compañía Nacional de Fuerza y Luz, d) Junta Administrativa de Servicios Eléctricos de Cartago, e) Empresa de Servicios Públicos de Heredia f) Banco Central de Costa Rica g) Banco Crédito Agrícola de Cartago, h) Banco Nacional de Costa Rica, i) Banco de Costa Rica, j) Banco Popular y de Desarrollo Comunal, k) Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, l) Instituto Nacional de Seguros, ll) Fábrica Nacional de Licores, m) Refinadora Costarricense de Petróleo, n) Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica, ñ) Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico.

Contribuyentes en otros impuestos: Son los que así define la norma legal de fondo que establece el tributo.

b.- Declarantes: A diferencia de los contribuyentes que por disposición de Ley deban autoliquidar su obligación tributaria y que por ello lleve implícito su deber de declarar, los declarantes son los sujetos respecto de los cuales no se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, por así haberlo

dispuesto la ley tributaria al haberle dado una categoría de “no sujeto” o “exento del impuesto”, pero que a pesar de ello, en razón de otras obligaciones tributarias está obligado a presentar la declaración de impuestos que establezca la Ley, a fin de constituir un insumo en el control tributario.

De esta manera, la condición de declarante no es equivalente a la de contribuyente. Así, se puede afirmar, que no todo declarante es contribuyente, ni todo contribuyente es declarante, como por ejemplo, las retenciones en la fuente establecidas en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que el agente retenedor es el responsable de presentar la declaración, no así el contribuyente.

Los declarantes se categorizan conforme a la ley que crea tal obligación y de acuerdo con el impuesto que los origina:

Declarantes en el Impuesto sobre la Renta: Son declarantes los contribuyentes y responsables mencionados en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de la cuantía de las rentas brutas obtenidas y aun cuando estas estén total o parcialmente exentas o no sujetas por disposición de ley a pagar el impuesto. En el caso específico del Impuesto a las Utilidades todas aquellas entidades que se encuentren dentro de los casos que establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cualquier otra ley que lo categorice como sujeto exento o no sujeto, se constituyen en obligados tributarios. Ahora bien, de los supuestos establecidos en el artículo de referencia, tienen el deber de presentar su declaración tributaria ante la Administración Tributaria, los siguientes sujetos:

Sujetos exentos:

a-) Empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, b-) Cooperativas c-) cualquier otro sujeto que ostente una exención subjetiva otorgada por Ley.

Entidades no sujetas:

a-) Asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes o servicios, b-) Fundaciones, c-) Partidos Políticos, d-) Cámaras, e-) Sindicatos y f-) demás entidades sin fines de lucro a que se refiere el artículo 3 de la ley, que por disposición reglamentaria son declarantes. Al respecto, no están obligados a declarar los siguientes entes no sujetos al Impuesto a las Utilidades, incluidos en el artículo 3 de la norma citada:

a) El Estado, entendido como Gobierno Central (Ministerios) b) Municipalidades, c) Instituciones autónomas y semiautónomas del Estado que por ley especial gocen de exención, así como las universidades estatales.

Declarantes en otros impuestos:

a.-En el caso de las demás cédulas del Impuesto sobre la Renta (Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales y cualquier otro impuesto que así lo disponga la Ley) se debe entender que son declarantes cualquiera de los sujetos anteriormente descritos, en el tanto ostenten la categoría de obligados tributarios en su modalidad de responsables (ente retenedor), debiendo presentar la declaración tributaria correspondiente.

b.-En cualquier otro impuesto diferente a los contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta, permanece el deber de declarar, según lo establezca esa ley específica.

c.- Informantes: Son todas aquellas personas, físicas o jurídicas, públicas o privadas, obligadas por el ordenamiento jurídico a proporcionar a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas y que estén sujetas a las obligaciones de los artículos 104, 105, 106, 106 bis, 107 y 108 del Código Tributario.

En su condición de informante, este se constituye en obligado tributario respecto de la información solicitada por la Administración Tributaria, sea a través de un requerimiento individualizado dirigido directamente al informante o por medio de suministros generales, en virtud de una obligación general establecida. En el primer caso, el informante es responsable de proporcionar la información en relación con su situación tributaria, la de un sector económico o de un grupo determinado de obligados tributarios o de un sujeto pasivo específico. En el caso de la información por suministros generales, la información a proporcionar en una declaración surge de una obligación establecida en una norma general, la cual debe ser presentada en forma periódica, mediante las diferentes declaraciones informativas que establezca la Administración Tributaria.

La información de trascendencia tributaria o previsiblemente pertinente es toda aquella información que se requiera para la administración, determinación, cobro o verificación de cualquier impuesto, exención, remesa, tasa o gravamen o cuando pueda ser útil para el procedimiento de fiscalización o para la determinación de un eventual incumplimiento en materia tributaria de naturaleza penal o administrativa. Asimismo, implica la información que directa o indirectamente conduzca a la

gestión y fiscalización de tributos cuyo control corresponde a la Administración Tributaria, para efectos del cumplimiento del artículo 99 del Código Tributario.

d.- Responsables: Son los sujetos que responden por el cumplimiento de ciertas obligaciones, dentro de las que se encuentra el pago de la obligación tributaria una vez transcurridos los plazos legales establecidos en los artículos 40 y 144 del Código Tributario.

Estos se pueden clasificar en dos grupos:

Responsables por deuda propia: Son los sujetos de Derecho respecto de los cuales se ha verificado el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, es el contribuyente del impuesto.

Responsables por deuda ajena: Son los sujetos que a pesar de no tener el carácter de contribuyentes la ley expresamente los obliga al pago de la deuda tributaria, utilizando para ello el patrimonio que administra o del que disponen y que es propiedad del contribuyente. Así, para efectos de la ejecución de deudas tributarias, los siguientes sujetos son responsables por deuda ajena:

- a) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces;
- b) Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c) Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administran o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica propia;
- d) Los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan;
- e) Los curadores de quiebras o concursos, respecto de los bienes que administren y dispongan;
- f) Los representantes de las sociedades en liquidación, respecto de

los bienes que administren y dispongan;
g) Los albaceas de las sucesiones, por los bienes que administren;

Otros casos especiales de responsabilidad por deuda ajena: Los responsables solidarios. Los responsables solidarios por deuda ajena son los sujetos de derecho que deben responder con su patrimonio propio y no con el patrimonio del contribuyente, respecto de las deudas tributarias líquidas y exigibles que estén a favor del Fisco y que se originan en una obligación tributaria por la cual se ha verificado el hecho generador del tributo.

Son responsables solidarios, los siguientes:

- a) Quienes, con ocasión del traspaso de un establecimiento mercantil, adquieran del sujeto pasivo, por cualquier concepto, la titularidad de bienes o el ejercicio de derechos por las deudas tributarias del anterior titular, hasta por el valor de tales bienes o derechos.
- b) Los socios y accionistas de sociedades liquidadas, al momento de ser liquidadas, por las deudas líquidas y exigibles de la sociedad, hasta por el valor de tales bienes o derechos recibidos en la liquidación.
- c) Los propietarios de las empresas individuales de responsabilidad limitada, según lo establecido en el artículo 25 del Código Tributario.
- d) Los agentes de retención o percepción, como únicos responsables ante el Fisco cuando han efectuado la retención por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción responde solidariamente; salvo que prueben ante la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo.
- e) Cualquier otro caso establecido expresamente por disposición legal.

En el caso de las personas enunciadas en los incisos a) y b), la

responsabilidad solidaria abarca las deudas tributarias del anterior titular, una vez que devenguen líquidas y exigibles.

d) Otros casos de responsabilidad solidaria: Son responsables solidarios los patronos, entidades u oficinas públicas o privadas que realicen los pagos cuando no ejecuten el embargo preventivo, teniendo el deber de hacerlo o no depositen lo retenido, por motivo de un embargo decretado por la Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda para que se retenga a favor del Fisco los salarios, dietas, pensiones, jubilaciones, comisiones y cualquier otra remuneración o crédito en dinero efectivo que deba percibir o en el que fuere acreedor el deudor.

Vigencia. Esta resolución rige a partir de su publicación.

Publíquese.- Carlos Vargas Durán.
Director General de Tributación

Nº DGT-R-008-2014.—San José, a las trece horas y cincuenta y nueve minutos del veintiocho de febrero de dos mil catorce.
Considerando:

I.—Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria, para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

II.—Que mediante el inciso 1) del artículo 4 de la Ley Nº 9154, publicada en el Alcance Digital Nº 120, a *La Gaceta* Nº 133 del 11 de julio de 2013, denominada “Aprobación del acuerdo por el que se establece una asociación entre Centroamérica, por un lado, y la Unión Europea y sus Estados miembros, por otro, y aprobación por

parte de la República de Costa Rica de la enmienda al artículo XXI de la Convención sobre el comercio internacional de especies amenazadas de fauna y flora silvestres, adoptada en reunión extraordinaria de la conferencia de las partes, en Gaborone, Botswana, el 30 de abril de 1983”, se crea un impuesto de cinco dólares estadounidenses (US\$5,00) cuyo contribuyente será toda persona física que salga del territorio nacional por un puesto fronterizo terrestre.

III.—Que mediante Resolución DGT-R-005-2014, del 10 de febrero del dos mil catorce, publicada en *La Gaceta* Nº 38 del 24 de febrero de 2014, se dispuso el inicio de la verificación del cobro del Impuesto de salida por vía terrestre, a partir del 3 de marzo de 2014.

IV.—Que tomando en cuenta que la Ley Nº 9154, fue omisa respecto al tratamiento fiscal que debe dársele a ciertos grupos poblacionales como al trabajador transfronterizo, habitante transfronterizo, estudiante transfronterizo, trabajador indígena transfronterizo, entre otros, la Dirección General de Hacienda deberá valorar el régimen de exoneraciones, para tener claridad en el tratamiento fiscal que se ha de aplicar a cada uno de esos grupos, mientras tanto, se considera conveniente prorrogar la entrada en vigencia de la resolución DGT-R-005-2014. **Por tanto,**

RESUELVE:

Artículo 1º—Se prorroga hasta el 17 de marzo de 2014, la entrada en vigencia de la resolución Nº DGT-R-005-2014.

Artículo 2º—Vigencia. Rige a partir del 03 de marzo de 2014.
Publíquese.—Carlos Vargas Durán,
Director General.—1 vez.—O. C. Nº
3400020958.—Solicitud Nº 9869.—
C-25610.—(IN2014013829).

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

Andrea Paniagua, *República Dominicana*
andrea.paniagua@do.pwc.com

Edgar Mendoza, *Guatemala*
edgar.mendoza@gt.pwc.com

Carlos Morales, *El Salvador*
carlos.morales@sv.pwc.com
Edgar Mendoza, *El Salvador*
edgar.mendoza@gt.pwc.com

Ramón Morales, *Honduras*
ramon.morales@hn.pwc.com

Francisco Castro, *Nicaragua*
francisco.castro@ni.pwc.com
Andrea Paniagua, *Nicaragua*
andrea.paniagua@do.pwc.com

Carlos Barrantes, *Costa Rica*
carlos.barrantes@cr.pwc.com

Francisco Barrios, *Panamá*
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.