

## Comentarios sobre los borradores de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas

27 de Marzo de 2015

### Publicación de Artículos

Como informamos oportunamente, el pasado 10 de marzo el Poder Ejecutivo puso en circulación los borradores de los dos proyectos de ley que plantean reformas a la Ley del Impuesto sobre la renta y a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Ambos proyectos se encuentran actualmente en proceso de consulta pública ante el Ministerio de Hacienda, mediante el cual, las entidades representativas de intereses de carácter general o corporativo o de intereses difusos que se consideren afectadas con las regulaciones que se proponen, podrán hacer llegar sus comentarios y observaciones a las autoridades tributarias.

El plazo para exponer puntos de vista en relación con los referidos proyectos, vencía originalmente este viernes 27 de marzo, sin embargo ayer fue anunciada oficialmente su extensión hasta el próximo 17 de abril. A través de las opiniones de los afectados, se pretende depurar el contenido de los borradores con el fin de que las autoridades correspondientes procedan a preparar un texto definitivo, que sería presentado próximamente a la corriente Legislativa.

Los comentarios, sugerencias o propuestas podrán ser remitidas vía correo electrónico a las direcciones: cordobazm@hacienda.go.cr y esquiveljm@hacienda.go.cr, o al número de fax 22554874.

El contenido de los borradores de los proyectos de Ley, se basa mayoritariamente en el proyecto de Ley de Solidaridad Tributaria presentado durante la Administración Chinchilla en el año 2012, sobre el cual, *en su momento*, hubo bastante deliberación a nivel nacional. Incluso, dicho proyecto llegó a ser aprobado en primer debate pero no prosperó debido a errores de procedimiento detectados por la Sala Constitucional. Por lo anterior, a nivel político se vislumbra, que el actual texto podría tener un mejor desenlace.

En relación con el Impuesto sobre la renta, el proyecto se caracteriza por la implementación de un alto nivel de progresividad, que pretende concentrar el mayor nivel de contribución en los sectores con mayores ingresos, el gravamen de las rentas y ganancias de capital y un criterio de territorialidad reforzada; y en relación con el Impuesto General de Ventas, por la transformación a un Impuesto sobre el Valor Agregado, el

gravamen generalizado de los servicios y un sistema de deducción financiera, entre otras modificaciones.

Con el fin de facilitar la comprensión de los referidos textos, hemos llevado a cabo una selección de temas que consideramos de relevancia y preparado algunos artículos que deseamos compartir con nuestros amables lectores, los cuales nos permitirán profundizar un poco más en los detalles de la reforma propuesta.



## Se ratifica el principio de libre competencia en el proyecto de ley de reforma de Impuesto sobre la Renta

**José Rafael Monsalve**

El marco regulatorio de precios de transferencia en Costa Rica se originó con la Directriz Interpretativa 20-03 (“Directriz 20-03”) emitida por la Dirección General de Tributación (“DGT”), la cual estableció el principio de Libre Competencia (“Arm’s Length”) con base en el principio de Realidad Económica, así como la potestad de la Administración Tributaria para valorar las operaciones efectuadas entre partes vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado, es decir, la potestad de realizar ajustes a la renta gravable del Administrado.

Dado que la Directriz 20-03 no proporciona detalles sobre la aplicación del principio de libre competencia, no existía un consenso entre la Administración Tributaria y el universo de contribuyentes en relación a los criterios utilizados para la valoración y determinación de ajustes de precios de transferencia originando disputas fiscales.

Debido a lo anterior, fueron introducidos recursos de inconstitucionalidad en contra de la Directriz 20-03, siendo uno de los elementos más relevantes discutidos durante el proceso, que la potestad de la Administración Tributaria de variar la base imponible de los contribuyentes debe emanar de una ley y no de una directriz o norma, siendo dicha directriz un mecanismo que excedería las competencias y facultades de la Administración Tributaria. La acción contemplada fue declarada sin lugar por la sala constitucional.

Posteriormente, fueron emitidas a través del Decreto Ejecutivo No. 37898-H denominado “Disposiciones sobre Precios de Transferencia,” que establece lineamientos más detallados para el cumplimiento del principio de libre competencia. Con respecto a este principio, las disposiciones incluyen la siguiente definición:

*“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 pactarán entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica.”*

Adicionalmente, las disposiciones establecen que la Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo a la definición anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

Con base en lo anterior, cualquier diferencia entre el precio pactado en

transacciones con partes vinculadas y el precio de mercado, solo podrá ser ajustada a efectos fiscales por la Administración Tributaria.

El proyecto de reforma de ley de impuesto sobre la renta en su artículo 14 establece en relación al principio de libre competencia que:

*“Las operaciones que se realicen entre partes relacionadas se valoraran por el precio o monto que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables en condiciones de libre competencia. El valor así determinado, que será el valor de mercado, deberá reflejarse en los libros y registros contables del contribuyente.”*

A pesar de que dicho artículo posteriormente establece que la valoración solo procederá cuando la valoración acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país o un diferimiento en el pago del impuesto y que lo dispuesto alcanza cualquier operación que se realice entre partes relacionadas y tenga efectos en la determinación de la renta neta del ejercicio en que se realiza la operación o en los siguientes, al establecerse que el valor de mercado deberá reflejarse en los libros y registros contables del contribuyente, implica la imposición al contribuyente de un ajuste que va más allá del ámbito fiscal.

Por otro lado, el proyecto de ley menciona que mediante reglamento, el Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables para efectos de poder determinar adecuadamente los precios de libre competencia y que mientras este reglamento no sea elaborado, los sujetos pasivos deberán autoliquidar la obligación tributaria y cumplir con las demás obligaciones que se establecen en las Disposiciones de Precios de Transferencia.

De los elementos antes mencionados, se puede inferir que lo contenido en el artículo 14 buscaría ratificar, a través de la reforma de la ley de impuesto sobre la renta, el principio de libre competencia como eje del marco regulatorio de precios de transferencia y reforzar los cimientos jurídicos sobre los que la legislación de precios de transferencia en Costa Rica se está construyendo.



## Créditos del Impuesto General sobre las Ventas -Valor Agregado

Luis Diego Barahona

El Proyecto de Ley denominado “Reforma Ley del Impuesto General sobre las Ventas” presenta un Artículo 2 referido exclusivamente a plantear adiciones al articulado de la actual Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Dentro de este grupo de adiciones, nos encontramos aquellas incluidas en el inciso 5 que señala. “Adiciónense los artículos 14 A, 14 B, 14 C, 14 D, 14 E, 14 F, 14 G, 14 H, 14 I y 14 J” donde presenta un catálogo de posibilidades de aplicación y de no aplicación de los créditos al impuesto sobre las ventas generados en la adquisición de bienes y servicios.

Desarrollaremos las situaciones más relevantes o aquellas que a nuestro criterio requieren de una mención especial.

En primer término el proyecto describe cuál debe ser la condición jurídica de la persona en relación con este tributo para ser acreedora de un crédito fiscal. Bajo el título “Requisitos subjetivos del crédito fiscal” advierte que se trata de los contribuyentes (*personas inscritas como contribuyentes del impuesto general sobre las ventas*) que hayan iniciado actividades sujetas a este impuesto.

El proyecto resuelve un tema que no tiene regulación legal actualmente en relación con los créditos surgidos antes del inicio de operaciones y dice “*No obstante, el impuesto pagado con anterioridad al inicio de la actividad sujeta, conforme a las disposiciones de esta ley, dará derecho a crédito fiscal siempre que proceda de operaciones que sean necesarias para el ejercicio de la actividad y esta se inicie efectivamente en un plazo máximo de 4 años.*” No obstante, el artículo sigue siendo omiso en relación con aquellos casos en los que la adquisición de bienes y servicios se origine antes de la inscripción del contribuyente como tal. En la actualidad tales créditos tienden a desconocerse.

Posteriormente relata las limitaciones al crédito fiscal, desconociéndose en aquellos casos donde los bienes o servicios no estén vinculados directamente o exclusivamente a su actividad y toma como criterio objetivo para determinar esta vinculación si los bienes o derechos afectos con el tributo se encuentran registrados en la contabilidad o se integran dentro del patrimonio de la actividad.

Dentro de las nuevas regulaciones que se proponen, sigue siendo un requisito formal para la aplicación del crédito, la existencia del comprobante de compra o adquisición del bien o servicio gravado. El comprobante debe contar con los requisitos reglamentarios establecidos al efecto. Entre ellos a) La factura original y b) En el caso de las importaciones, el documento en el que conste el impuesto pagado.

La ley además retoma la mecánica de imposición a nivel de fábrica, mayorista o aduana, y se podrá tomar el crédito fiscal con base en el factor que determine la Administración sobre el valor de la factura o documento equivalente que se emita en la adquisición.

La regla general en relación con las operaciones que dan derecho a crédito fiscal es que solo aplica en principio al impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas al impuesto. Asimismo para los contribuyentes que hayan realizado operaciones con instituciones del Estado, en virtud de la inmunidad fiscal, o con entes públicos o privados que por disposición en leyes especiales gocen de exención de este tributo.

Igualmente, da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones exentas por exportaciones, operaciones relacionadas con exportaciones y servicios que se presten por contribuyentes del artículo 4 de la ley, cuando sean utilizados fuera del ámbito territorial del impuesto.

Cuando se presten o realicen operaciones con y sin derecho a crédito fiscal, el Proyecto establece un sistema de asignación mediante el mecanismo de fracciones, aplicaciones provisionales y procesos de liquidación anual. En función de este resultado de crédito definitivo, el contribuyente practicará el consiguiente ajuste del crédito provisional en la liquidación del impuesto correspondiente al mes de diciembre.

EL Proyecto de igual manera otorga el beneficio del crédito fiscal por la adquisición de bienes de capital, siempre y cuando éstos se encuentren afectos a la actividad.

Finalmente, en el caso del crédito fiscal en las operaciones que el Proyecto propone sujetar a tarifas reducidas, el crédito será el resultado de aplicar la tarifa reducida a la base

imponible del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las referidas operaciones.

No es claro el proyecto en indicar qué sucede con el exceso pagado, pero asumimos que se va al costo del bien o servicio adquiridos en la prestación de tales operaciones.



## Ganancias de capital en el Proyecto de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta. De un sistema cedular a un sistema de renta dual.

Marianela Vargas

En Costa Rica aplica un sistema de renta cedular, el cual se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta o ingreso de que se trate. En otras palabras, nuestra Ley grava con diferente intensidad impositiva distintas manifestaciones de riqueza, escogidas por el legislador de acuerdo con determinados criterios de política fiscal.

En virtud de lo anterior, nuestra ley de renta vigente establece una serie de impuestos cuya aplicación puede ser alternativa o acumulativa según sea el caso y donde existe variedad de tipos o tarifas impositivas. Por ejemplo: tenemos un impuesto general que grava las utilidades, el cual se aplica a las personas físicas y jurídicas que realizan actividades lucrativas; y tenemos un grupo de impuestos específicos de retención que aplican sobre los salarios, los intereses, dividendos y las remesas efectuadas al exterior por parte de domiciliados, a favor de personas no residentes en el país, a los cuales aplican diferentes tarifas de impuesto.

El sistema de renta global por su parte, se caracteriza por ser un

sistema unitario, que consiste en la posibilidad de captar la capacidad económica global de un individuo mediante un único gravamen con base en una tasa progresiva, sin cambios sustanciales entre un tipo de contribuyente y otro y sin hacer diferencia en cuanto al origen o destino de los ingresos. Desde esa perspectiva un sistema de renta global evita la erosión de la base imponible por parte de los contribuyentes, limitando las alternativas de evasión fiscal.

Una de las desventajas que se atribuyen a los sistemas de renta cedulares, es que pueden dejar por fuera ciertas manifestaciones de riqueza y ese es el caso precisamente de las ganancias de capital en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales –*a excepción de las habituales*–, no quedaron comprendidas dentro de ninguno de los supuestos impositivos establecidos, lo que hace que éstas se consideren actualmente como rentas no sujetas.

La Administración Tributaria ha tratado de contrarrestar esa omisión a través de criterios interpretativos, los cuales muchas veces lo que hacen generar confusión, excesiva litigiosidad e inseguridad jurídica a los contribuyentes.

El reciente borrador del proyecto de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, pretende resolver el tema relativo a la no sujeción a las ganancias de capital, para lo cual lleva a cabo una distribución de la materia imponible y realiza una unificación o integración del impuesto sobre las utilidades con el impuesto sobre las rentas y ganancias de capital.

La nueva propuesta legal, continúa gravando (*en su Título I*) con el impuesto a las utilidades, las rentas que obtienen las personas físicas y jurídicas provenientes del ejercicio de una actividad lucrativa, empresarial o profesional. Pero dentro de este

mismo Título, incluye como ingresos gravables, *además de las habituales*, la obtención de toda renta derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, cuando éstas provengan de bienes o de derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente del impuesto a las utilidades y se encuentren “afectas” a la actividad lucrativa.

Para definir el término “afectación a la actividad lucrativa”, el proyecto decidió utilizar el criterio de la inscripción en los libros o registros contables del contribuyente, mismo que se establece en el artículo 8 inciso f) de la Ley actual para las ganancias de capital provenientes de activos depreciables, el cual ahora aplicaría para todos los bienes o derechos que el contribuyente enajene por cualquier título, y en relación con todos los contribuyentes sujetos al impuesto al impuesto a las utilidades, no sólo aquellos obligados a llevar contabilidad.

De manera que un bien o derecho se considerará “afecto” a la actividad lucrativa si se encuentra registrado en los libros contables de la empresa (*que es posiblemente la evidencia más clara y formal a la que se puede recurrir para demostrar, que un bien o derecho está vinculado a la actividad lucrativa gravable*), en cuyo caso, su venta por encima del valor en libros, daría lugar a la generación de una ganancia de capital gravable con el impuesto a las utilidades (*Por ejemplo, la venta de un equipo o de una maquinaria de la empresa, o bien la venta de una marca, o de un bien intangible etc...*) Si el contribuyente diera de baja estos activos de sus libros o registros, se entendería realizada la ganancia o pérdida de capital “afecta” a su actividad en ese momento; y se entenderá, como valor de enajenación, el valor de mercado del bien o derecho en ese momento.

De acuerdo con el borrador del Proyecto, cuando no exista esta relación o “afectación” del activo con la actividad lucrativa, cualquier renta de capital o ganancia de capital que se perciba resultará gravable con el impuesto que se establece en el Título III de la Ley, denominado: “*Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital*” cuya tarifa es del 15%, el cual se recaudará mediante el sistema de retención, pero en el caso de “afectación a la actividad lucrativa”, la retención que haga el pagador constituiría un “*pago a cuenta*” del impuesto de utilidades a cargo de su beneficiario.

En ausencia de la afectación a la actividad lucrativa, tal retención se tendría como un impuesto único y definitivo a cargo del sujeto directamente incidido con el tributo.

En los casos en los que el impuesto no se pueda recaudar mediante el sistema de retención, y siempre que no proceda su inclusión en la declaración ordinaria del impuesto a las utilidades, el perceptor de tales ingresos tendría la obligación de declararlos.

Según se establece en la exposición de motivos del referido borrador del Proyecto: La creación de este mecanismo de acreditación de las retenciones como “*pago a cuenta*” del impuesto a las utilidades “*es una consecuencia del criterio de renta global a aplicarse en nuestro país, a partir de la modificación del artículo 1 de la ley*”.

Desde nuestra perspectiva, sería un poco pretencioso afirmar que a través de la reforma que se propone al artículo 1 de la Ley, Costa Rica estaría adoptando un sistema de Renta Global. Lo cierto es que, en esencia, (*y así se reconoce en otra parte de la exposición de motivos*), el sistema cedular se mantiene, con algunas características más bien, de lo que se

conoce como un “*sistema de renta dual*”.

El sistema de renta dual, es un mecanismo impositivo que tiene su origen en los países nórdicos y se caracteriza básicamente porque grava las rentas provenientes del trabajo y las ganancias de capital en dos bases imponibles diferenciadas, en las que al impuesto a las rentas y ganancias de capital se les aplica una tasa impositiva proporcional, uniforme, por lo general igual a la tasa marginal inferior que grava las rentas de trabajo; y a las rentas del trabajo, les aplica una tarifa progresiva. Esta diferencia en las tasas impositivas, *más favorable en el caso de las ganancias de capital*, es un elemento típico de este modelo impositivo, pues lo que se pretende es desincentivar de alguna forma, la “*fuga*” de la que son objeto frecuentemente las rentas y ganancias del capital cuando se aplica un único gravamen con base en una tasa progresiva, como sucedería en un sistema de renta global.

En nuestro criterio, la propuesta del nuevo Proyecto de Ley en cuanto al establecimiento de este sistema de renta dual, constituye una medida positiva en la tarea de tratar de gravar esta manifestación de riqueza y de evitar su deslocalización.



### Título III, Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital

Shirley Araya

Como se mencionó anteriormente, el Proyecto de Reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta espera solventar la no sujeción de las ganancias de capital que presenta nuestra Ley actual, introduciendo un nuevo impuesto del 15% por la obtención de toda renta de fuente costarricense en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes y derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no estén sujetos a la obtención de rentas gravadas en los Títulos I y IV de la Reforma.

De acuerdo con el proyecto, dicho impuesto se recaudará por medio de un sistema de retención en la fuente. Es decir, mediante este sistema de retención se gravarán las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, que no estén sujetas a la actividad lucrativa y que por tanto no puedan integrarse al *Impuesto sobre las Utilidades* o, bien, aquellas que no constituyan rentas o ganancias de las previstas en el Título IV correspondiente al *Impuesto sobre las Remesas al Exterior*, las cuales igualmente se gravarán mediante retención, pero con ese impuesto específico y no con el de las rentas o ganancias de capital.

El proyecto de Ley realiza una clasificación de las rentas de capital en dos grupos: **Rentas de capital inmobiliario y rentas de capital mobiliario.**

El primer grupo concentrará las rentas provenientes del arrendamiento y subarrendamiento sobre bienes inmuebles; así como la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce sobre dichos bienes.

El segundo grupo abarcará las rentas del capital mobiliario, las cuales estarán constituidas por:

1. Las rentas obtenidas por la cesión a terceros de fondos propios, incluyendo las generadas por las operaciones de recompras o reportos de valores;
2. Las obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce, sobre bienes muebles, y de derechos tales como derechos de llave, regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles;
3. Las rentas originadas en la inversión de capitales, y las rentas derivadas de los contratos de seguros;
4. Las distribuciones de la renta disponible, bajo la forma de dividendos, participaciones sociales y otra clase de beneficios que puedan ser asimilados a dividendos.

Quedan excluidas de la consideración como rentas del capital mobiliario, los intereses o rendimientos similares que el contribuyente pueda obtener por ventas a plazo realizadas como producto del desarrollo de su actividad lucrativa. Tampoco entrarán dentro de esta clasificación, los excedentes o utilidades pagados a sus beneficiarios por parte de las cooperativas, los fondos de ahorro, crédito y recreación de Trabajadores

del Sector Público, Asociaciones Solidaristas u otras similares.

En cuanto a las ganancias y pérdidas de capital, de acuerdo con la definición que se establece en el Proyecto se entenderá como tales, las variaciones que se produzcan en el valor del patrimonio del contribuyente, que se realicen con motivo de cualquier alteración en la composición de aquél, incluyendo las derivadas de la venta de participaciones en fondos de inversión. No obstante, la reforma hace mención a supuestos específicos en los que se estimará que no existe dicha alteración en la composición del patrimonio y por tanto no existe ganancia ni pérdida de capital (*tal es el caso de la localización de derechos, la distribución de bienes gananciales, los aportes a fideicomisos de garantía*). También indica el Proyecto de Ley, que se considerará que no existe ganancia ni pérdida de capital en las reducciones del capital. Sin embargo, se hace la salvedad de que cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, la parte correspondiente a utilidades acumuladas, no distribuidas previamente, se considerará renta del capital mobiliario. Por su parte, las ganancias provenientes de la enajenación de acciones no se considerarán ganancias de capital, cuando lo enajenado constituya una inversión permanente para el transmitente y este sea un contribuyente del impuesto a las utilidades (no persona física).

En casos de reorganización empresarial, se prevé que, reglamentariamente se establecerán las condiciones para no considerar *"realizadas"* las ganancias de capital que se puedan generar, en cuyo caso, y siempre que en la operación de reorganización medie un motivo económico válido o lo que llamamos *"una razón de negocio"*, éstas no se considerarían gravadas. Sin embargo, lo anterior no significa que posibles

ganancias o pérdidas de capital que se produzcan con ocasión de una enajenación posterior, no se encuentren afectas al impuesto, razón por la cual se establece que deberán mantenerse los valores históricos de los bienes y derechos transmitidos en las distintas operaciones.

En el caso de los contribuyentes que obtengan rentas del capital inmobiliario, para cuya generación tengan contratado un mínimo de un empleado, se les brinda la posibilidad de tributar por el Título I (*impuesto sobre las utilidades*), para lo cual existirá la obligación de comunicarlo a la Administración Tributaria antes del inicio del periodo fiscal y dicho tratamiento fiscal deberá mantenerse por un mínimo de 5 años.

En el artículo 48 B del Proyecto se enumeran una serie de exoneraciones al pago de este impuesto, entre ellas: : Las rentas y ganancias de capital obtenidas por los fondos y planes de pensiones, así como por el Fondo de Capitalización Laboral; las utilidades, los dividendos, las participaciones sociales y cualquier otra forma de distribución de beneficios, pagados o acreditados a los contribuyentes que sean sociedades de capital domiciliadas en Costa Rica, en los mismos términos que se establece en el Texto Sustitutivo del Proyecto de Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal, (*a saber: siempre que desarrollen una actividad lucrativa en país y utilice los recursos percibidos en el desarrollo de la misma o en la generación de una nueva actividad, lo cual deberá estar respaldado mediante un plan de inversión que deberá estar disponible para las autoridades tributarias*); las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente; los premios de las loterías; las herencias, legados y donaciones, entre otras.

En cuanto al cálculo de la renta imponible, en el caso del capital

inmobiliario se indica que estará constituida por la diferencia entre la renta bruta y los gastos deducibles, entendiéndose como renta bruta el importe total de la contraprestación recibida, y para la deducción de gastos el contribuyente aplicará una reducción del 15% del ingreso bruto a excepción de los fondos de inversión inmobiliaria que aplicarán una reducción del 20%, lo anterior sin necesidad de prueba alguna y sin posibilidad de ninguna otra deducción. En el caso de la renta imponible del capital mobiliario, ésta será el importe total de la contraprestación. En ambos casos el impuesto se devenga cuando las rentas de capital se perciban, o resulten exigibles.

En el caso de las ganancias o pérdidas de capital, la renta imponible estará conformada de la siguiente manera 1. En el supuesto de transmisión onerosa, por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los bienes o derechos; y 2. En los demás supuestos, por el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente; para lo cual en estos últimos casos el Proyecto establece cual será el valor de adquisición y las normas específicas de valoración de la renta imponible de ganancias y pérdidas de capital. La obligación de pagar el impuesto surge en el momento en el que se produzca la variación en el patrimonio del contribuyente.

Cabe destacar que la tarifa para los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, así como los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito será de un 8%.

De acuerdo con el Artículo 62 F del Proyecto, cuando no sea posible aplicar la retención establecida para las rentas de los Títulos III y IV como impuesto único y definitivo, o dichas

rentas no hayan quedado integradas dentro del impuesto a las utilidades mediante su inclusión en la declaración ordinaria de dicho impuesto, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

Esta declaración deberá presentarse por cada hecho generador del impuesto y el impuesto deberá liquidarse y pagarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente del momento en que ocurra el hecho generador. Reglamentariamente se definirá la forma de realizar la declaración, la liquidación y el pago del impuesto correspondiente a estas rentas.



## Principio de Territorialidad Reforzada.

Ismael Vargas

El principio de territorialidad ha sido definido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la Resolución 55-F-S1-2011 de la siguiente manera: *"En Costa Rica para que la renta sea gravada, debe generarse en suelo nacional. Lo importante es que el servicio sea prestado, el bien situado o el capital utilizado en el país."* Es decir, el principio de territorialidad es un principio de sujeción que está ligado al componente espacial en el cual se produce una renta determinada.

El Proyecto de Ley “Reforma Ley del Impuesto sobre la Renta” no modifica el componente espacial de la norma, es decir, mantiene el principio de territorialidad en vez de cambiar hacia un criterio de renta mundial. No obstante, sí introduce algunas modificaciones que alteran el entendimiento y aplicación tradicional que hemos tenido de este principio.

En primer lugar, el artículo 1º mantiene el criterio de fuente costarricense (principio de territorialidad) al establecer que *“El impuesto grava la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u occasioneles, provenientes de fuente costarricense, así como cualquier*

*otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado ni considerado no sujeto por ley.”* (Negrita no es original) Pero el reforzamiento del concepto de territorialidad se refleja en el Título V Disposiciones Generales, donde se introduce el nuevo Capítulo XXIV Bis. Este nuevo capítulo incorpora el artículo 60B titulado: *“Otros casos especiales de renta de fuente costarricense.”* Este nuevo artículo establece que se considerarán como rentas de fuente costarricense, *adicionales a los que ya se encuentran establecidos en nuestra Ley actual*, los siguientes:

1. Dividendos y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades no domiciliadas, obtenidos por domiciliados.
2. Los intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, así como otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios no afectos a actividades lucrativas, satisfechos a domiciliados por personas o entidades no domiciliadas en el país.
3. Las regalías satisfechas a contribuyentes domiciliados por personas o entidades no domiciliadas, con independencia de su lugar de utilización, siempre y cuando provengan de bienes o derechos no afectos a actividades lucrativas.
4. Las rentas derivadas de bienes inmuebles no afectos a actividades lucrativas, situados fuera del territorio nacional, cuando sean obtenidas por un contribuyente domiciliado.
5. Las ganancias de capital.
6. En el caso de acciones o de cualquier otro título que represente la participación en el capital de personas o entidades no domiciliadas.

7. Los premios y cualquier tipo de remuneración que perciban los clubes deportivos y jugadores de fútbol profesional domiciliados en Costa Rica, generados por su participación en eventos internacionales, con independencia del domicilio del pagador.

La intención de los proponentes del Proyecto es clara: El artículo 60B pretende *“sustentar un criterio de territorialidad reforzada, solo que limitada a la repatriación de rentas percibidas en el extranjero por parte del domiciliado en Costa Rica.”* Es decir, estos *“otros casos especiales de renta de fuente costarricense”* serán gravados en Costa Rica en *el tanto y el cuanto* dichos capitales entren al territorio costarricense. Esta interpretación es consonante con lo establecido en uno de los párrafos finales del artículo 60 B cuando dispone: *“solo se entenderán obtenidas en territorio costarricense cuando las rentas se satisfagan o el producto de la enajenación se acrede en cuentas bancarias de entidades financieras sujetas a regulación por la Superintendencia General de Entidades Financieras, o de cualquier otra forma ingresen a territorio nacional.”*

Resulta importante resaltar que, tanto este artículo 60B, como los artículos 60: *“Casos especiales de rentas de fuente costarricense”* y el 59: *“Renta de fuente costarricense”*, ya no forman parte del Título IV relativo al *“Impuesto sobre las remesas al exterior”*. El traslado de estos artículos a un Título V denominado: *“Disposiciones Generales”* implica que la aplicación a estas reglas de sujeción, podría hacerse extensiva a cualquiera de los impuestos cedulares establecidos en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, para matizar el efecto que tendría esta norma en el caso de las rentas de capital que fueron sujetas a

algún impuesto en el exterior antes de ser repatriadas, el artículo 60C establece un método de “*Corrección de la doble imposición para las rentas pasivas en el exterior.*” Esta norma indica que cuando entre las rentas del contribuyente figuren rentas o ganancias de capital obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá el impuesto a pagar en la menor de las cantidades siguiendo las siguientes reglas:

- a) *El importe efectivo de lo satisfecho por el contribuyente en el extranjero, por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto sobre dichas rentas o ganancias de capital.*
- b) *El 15% de las rentas o de las ganancias de capital.*

Es decir, se pagará en Costa Rica el remanente de impuesto que se obtenga una vez que se reste al monto de impuesto determinado, el impuesto efectivo satisfecho por el contribuyente en el exterior o el 15% de las rentas o de las ganancias de capital. Pero, sólo aplicará esta regla cuando, en el primer caso, se trate de un impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre remesas al exterior. Falta por definir cuál sería la analogía o el carácter de identidad: el hecho generador, la forma en la que se tributa o la fuente de la renta.



## El impuesto general sobre las ventas: la exportación de servicios

**Ana Elena Carazo**

Las normas tributarias surgen en el contexto de determinadas realidades. Actualmente ante la preeminencia que los servicios han adquirido en la economía de nuestro país, el Borrador de Proyecto de Modificación del Impuesto General sobre las Ventas (BPMIGV) pretende introducir importantes reformas relacionadas con la exportación de servicios y aquellos bienes y servicios que adquiera una empresa beneficiaria del Régimen de Zonas Franca, a las cuales nos referiremos a continuación.

### Aplicación del criterio de país de destino y Exportación de Servicios

Nuestro impuesto general sobre las ventas (IGV), es un impuesto que grava el consumo, debiéndose tributar sobre la base del criterio de país de destino. Este principio contempla que la imposición a este tributo deberá aplicarse en el país donde se va a considerar consumido ya sea el bien o el servicio, de esta manera, la oferta exportable del país no pierde competitividad por imposición diseñada, exclusivamente, para el mercado interno. Es por eso que

expresamente el BPMIGV grava la importación de bienes y servicios mientras que la exportación de bienes y servicios se desgrava, inclusive con tasa cero al poder aplicar los impuestos pagados en las etapas anteriores.

De conformidad con lo anterior, en aquellos casos en los que se considere que se configura la exportación de servicios, este hecho debería tratarse como una exención que otorgue derecho al exportador a deducir todos los impuestos sobre las ventas soportados, con fundamento en el principio de país de destino que rige nuestra Ley de Impuesto General sobre las Ventas (LIGV), tal y como se señala en su artículo 9, Sin embargo, nuestra Ley actual, no establece regulación expresa al respecto.

Haciendo un recuento histórico de las razones por las cuales nuestra Ley omite cualquier referencia a las exportaciones de servicios, no podemos perder de vista que hasta el año de 1983, Costa Rica se caracterizó por ser un país productor de bienes agropecuarios, siendo el café y el banano, los productos que mayor aporte realizaban a la composición del Producto Interno Bruto (PIB). Sin embargo, a partir de esa fecha, el sector servicios ha desempeñado un papel fundamental dentro de la producción total, representando aproximadamente un 50% del PIB, según cifras del Banco Central. La creciente participación de este sector se explica, fundamentalmente, por las ventajas que muestra el país en diversos aspectos tales como el elevado nivel de educación, el acceso de la población a los servicios médicos, las buenas telecomunicaciones, los servicios públicos, los medios de transporte y la capacidad disponible de información y tecnología.

En el año 1967, dentro del contexto de la estructura económica de ese

momento, diametralmente diferente a la actual, se promulgó la primera “Ley del Impuesto General sobre las Ventas”, en la que se contempló expresamente la exoneración cuando se efectuaran exportaciones de mercancías, sin hacer ninguna referencia a las exportaciones de servicios. En 1982 se publicó la ley vigente en la que se omitió, también, la referencia a la exportación de servicios, que se explica por las circunstancias económicas del país, prevalecientes en esos momentos.

A pesar de lo anterior, por la vía de interpretación, la Dirección General de Tributación (DGT) aceptó la procedencia de la exoneración del impuesto en aquellos casos en que se configurara la exportación de servicios, habiendo reconocido esa actividad al indicar que cuando la LIGV se promulgó no se tenía en cuenta la gravación de servicios, y mucho menos su exportación, considerando esta situación como una no sujeción, con derecho a utilizar el régimen de compras autorizadas.

Sin embargo, la DGT, posteriormente varió su criterio, señalando que por respeto al principio de reserva de ley, los servicios previstos en el artículo 1 de la LIGV, se debían gravar independientemente que los servicios fueran utilizados en el exterior.

### Exportación de Servicios en el BPLIGV y la situación de las empresas de Zona Franca:

El BPLIGV, advirtiendo la realidad de nuestra estructura económica actual, en la que, *como hemos comentado*, destaca la creciente importancia de los servicios, expresamente reconoce la exención de dicho tributo a la exportación de servicios, aunque no utilice este término expresamente. Así, el artículo 9 propuesto señala que, están exentos del pago de este impuesto los servicios prestados por contribuyentes cuando se utilicen

fueras del ámbito territorial del impuesto, así como la prestación de los servicios que sean destinados a ser utilizados por los beneficiarios del Régimen de Zona Franca o prestados entre beneficiarios de dicho régimen, lo cual técnicamente equivale a una exoneración a la exportación de servicios.

Complementando esas normas, el artículo 14 E del borrador al proyecto establece la exención plena para los exportadores de bienes y servicios, es decir que los sujetos pasivos que realicen operaciones exentas por tener la citada condición, tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto que hayan soportado, en cada periodo de liquidación por los bienes o servicios adquiridos y utilizados en la exportación. Textualmente indica en su párrafo tercero:

*“Igualmente, da derecho a crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones exentas por exportaciones, operaciones relacionadas con exportaciones y servicios que se presten por contribuyentes del artículo 4 cuando sean utilizados fuera del ámbito territorial del impuesto.”*

Este tratamiento en cuanto a la aplicación de tasa cero varió en relación con la producción de bienes exentos, ya que éstos deberán liquidar el impuesto en forma ordinaria.

En relación con las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, estas actualmente gozan de la exención del impuesto de ventas sobre la compra de bienes y servicios, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley del Régimen de Zonas Francas.

En el BPLIGV esta exención se mantiene de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 propuesto, ya que como señalamos en el apartado anterior, se prevé la exoneración de

los servicios destinados a ser utilizados por los beneficiarios del Régimen de Zona Franca.



**Comentarios al Proyecto de Ley Reforma a la Ley No. 6826 Ley del Impuesto General sobre las Ventas, adición del Capítulo V bis, que incluye un artículo 17 bis Régimen Especial de Bienes Usados.**

**Luis Cedeño**

El pasado 11 de marzo de 2015, fue publicado para consulta pública el Proyecto de Ley Reforma a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, en el cual se agrega, entre otras modificaciones, un Capítulo V bis llamado Régimen de Revendedores, en consecuencia, se adiciona un artículo 17 bis, en el cual se establecen las disposiciones generales para la aplicación del régimen propuesto, así como cuáles serán los lineamientos para el tratamiento del Impuesto General sobre las Ventas (en adelante IGSV) en la venta de mercancías usadas, y sus variaciones de acuerdo a factores como: tipo de mercancías usadas, si el proveedor es contribuyente o no del IGSV, o si aun siendo éste contribuyente, no haya soportado el impuesto mencionado en la adquisición de mercancías.

Es importante señalar que actualmente en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (en adelante LIGSV) no se hace una distinción entre las mercancías nuevas o usadas en relación con la determinación de la base imponible para el impuesto bajo estudio, o cual es el tratamiento fiscal

específico de las últimas; no obstante, reglamentariamente existen lineamientos para el tratamiento de estas mercancías, esto según lo establecido en el artículo 2 del Reglamento a la LIGSV, el cual indica que “cuando se realicen compras de mercancías usadas en el mercado nacional a no contribuyentes del impuesto de ventas, no procede el cobro de este impuesto al adquirente; en consecuencia, al no ser posible la aplicación del crédito fiscal, la venta posterior de esas mercancías no estará sujeta al Impuesto General sobre las Ventas.”

Asimismo, el párrafo tercero de este mismo artículo establece que de igual manera “no estarán sujetas a este impuesto, aquellas mercancías usadas adquiridas sin el pago del respectivo impuesto de ventas, aun cuando provengan de contribuyentes, que en aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, no hayan soportado el respectivo cobro de impuesto.”

De lo anterior, podemos identificar primeramente la no sujeción del contribuyente al impuesto general sobre las ventas de las mercancías usadas provenientes de no contribuyentes de dicho impuesto, y segundo, de aquellos que aun siendo contribuyentes de éste, no soportaron el cobro del IGSV en la adquisición de mercancías usadas, puesto que fueron adquiridas de personas no contribuyentes.

El presente Proyecto de Ley viene a modificar el tratamiento fiscal actual en relación con la sujeción al IGSV de las mercancías usadas. De este modo, y según lo estipulado en el apartado 3) del artículo 17 bis de la reforma en estudio, se establecen tres modalidades, en las cuales los contribuyentes deberán acogerse según sea su situación, y las cuales se detallan a continuación:

a) Si adquirieron un bien de un

contribuyente que tuvo derecho al crédito por el monto total del IGSV que él pagó en su adquisición, o si lo importaron o internaron, deberán aplicar a éste bien las reglas generales del impuesto contenidas en esta ley, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) del artículo 17 bis.

- b) Si adquirieron un bien de quien no fuera contribuyente o de un contribuyente que no tuvo derecho al crédito por la totalidad del impuesto que él pagó en su adquisición, deberán cobrar al adquirente el IGSV sobre la diferencia entre el precio de venta y el de compra del mencionado bien, determinada de la forma siguiente, salvo que opten por la modalidad especial del subinciso c) del artículo 17 bis:
- i) El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.
  - ii) El precio de compra estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el impuesto general sobre las ventas que en su caso grave esta operación.
- c) Los contribuyentes podrán acogerse a la siguiente modalidad especial, en forma alternativa a lo previsto en los subincisos a) y b) anteriores. Por esta modalidad deberán cobrar este impuesto en cada operación sobre una base imponible determinada de la forma siguiente:
- i) El precio de venta estará constituido por el precio neto de venta o base imponible, más el impuesto general sobre las ventas que grave esta operación.

Se dividirá por 2,25 si se trata de reventa de ropa usada; 1,8 si se trata de repuestos de vehículos y 1,25 en los demás casos.

- ii) El resultado obtenido se restará del valor de venta y sobre esta diferencia se cobrará el impuesto general sobre las ventas.”

Dado lo anterior, podemos ver que la modalidad a) mantiene el tratamiento establecido actualmente en la LIGSV respecto a la compra de mercancías, ya que este impuesto ha sido aplicado como un crédito en su totalidad por un proveedor que es contribuyente del IGSV y por tanto, el revendedor deberá gravar las mercancías con el impuesto mencionado.

Sin embargo, la modalidad b) viene a cambiar trascendentamente el tratamiento actual para las mercancías usadas obtenidas de no contribuyentes o de un contribuyente que no soportó el pago del IGSV en la adquisición de mercancías, en este caso, el adquiriente o revendedor, deberá calcular el monto del impuesto sobre la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, por lo que pasaría de una no sujeción del impuesto referido, a un pago de IGSV.

Asimismo, los contribuyentes podrán optar por una modalidad c), cuya determinación del impuesto va en función del tipo de mercancías comercializadas por el contribuyente, ya sea ropa usada, repuestos usados, y las demás mercancías usadas, utilizando un denominador diferente según sea el caso. Los contribuyentes que pagarán un impuesto mayor en esta modalidad serán los revendedores de ropa usada y repuestos de vehículos.

Cabe destacar que una vez que el contribuyente opte por la aplicación de alguna de estas modalidades, deberá mantenerla por un periodo

mínimo de dos años.

Las reformas introducidas en el tratamiento de estas actividades, viene cambiar el panorama de muchas empresas de este sector, las cuales en su mayoría, obtienen sus mercancías de no contribuyentes del IGSV, y por tanto, actualmente no están sujetas en la determinación y pago de dicho impuesto.

Es importante, que en caso de aprobarse en Proyecto de Ley estudiado, cada compañía pueda hacer un análisis de sus operaciones y seleccione la modalidad que represente un mayor rendimiento fiscal de sus actividades, en vista que de esta nueva reforma podría ocasionar la caída de los ingresos de las compañías de este sector al aumentarse el precio de venta de sus mercancías por la inclusión del IGSV en el precio final.



## Subcapitalización

### Zorania Castro

El proyecto de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta incluye también el tema de subcapitalización, que ya había sido incluido en el proyecto de Ley Para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal.

La subcapitalización es una limitación a los intereses y es una herramienta que también ha sido utilizada en otros países con el propósito de evitar deducciones abusivas por parte de las compañías de 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.

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta se introduce al agregar el artículo 8 bis “Limitación a la Dedución de Intereses”. Se mantiene la fórmula establecida en el proyecto anterior, sin embargo, se cambia un tema importante que es la relación deuda/capital, que anteriormente se había determinado en una relación de 3 a 1 y ahora es de 2 a 1.

El nuevo artículo 8 bis que agrega el proyecto define 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.

Al igual que el proyecto anterior, se excluyen del cálculo las entidades sujetas a vigilancia de la Superintendencia de Entidades Financieras y es en este apartado donde se realiza el cambio más importante al agregar una nueva exclusión, relacionada con los créditos comerciales de proveedores no relacionados, pero siempre y cuando, la tasa de interés no supere el promedio de las tasas activas del sistema bancario; para lo cual define vinculación en los siguientes casos:

- *“una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra o,*
- *cuando el poder de decisión sobre dos o más personas jurídicas involucradas en la operación es ejercido por una misma persona o grupo de interés económico”.*

El poder de decisión se entiende por una participación directa o indirecta del 25% en el capital social.

Esta última es la mayor modificación en comparación con el proyecto de Ley Para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal en el tema de subcapitalización, relacionando la subcapitalización con precios de transferencia.

## Revaluación de activos

Por medio de una modificación al artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se introduce una modificación relacionada con la revaluación, ya que a pesar de que se mantiene como una exclusión de la renta bruta, se agrega que se puede aplicar la revaluación de activos fijos correspondiente al ajuste por inflación del periodo fiscal, lo anterior para el cálculo de las cuotas de depreciación. Es decir, no sería gravable el efecto generado por la revaluación, sin embargo, podría ser deducible para efectos fiscales la depreciación de dicha revaluación.

Se establece, en el mismo artículo, que si es necesario modificar el valor contable de un bien o derecho, por aplicación de la normativa contable NIIF, el contribuyente puede decidir si aplica o no dicha revaluación para efectos fiscales, decisión que deberá ser consistente en el tiempo, aunque se podrá cambiar de acuerdo con los límites que se establecerán reglamentariamente.

Estas modificaciones en el artículo 6 no son tan claras, ya que se refiere a la obligación de revaluación establecida en las NIIF, sin embargo, pareciera ser que solamente se podría aplicar la revaluación si es con el método de la inflación, el cual no es aceptado por las NIIF, pues no hace ningún tipo de referencia a los métodos establecidos por la norma. En vez de homogenizar con la normativa contable actual adoptada por el Colegio de Contadores, se establece la aplicación de un método que es explícitamente rechazado; de manera que siempre

debería realizarse un ajuste por depreciación fiscal, ya sea que el contribuyente decida o no aplicar la revaluación para efectos fiscales.

El proyecto modifica también el artículo 8 inciso f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con los gastos deducibles por concepto de depreciación y la revaluación correspondiente, pues se cambia la definición de valor en libros de la siguiente manera: “*el costo histórico, incluidas las inversiones y mejoras, más la revaluación correspondiente menos la depreciación acumulada*”, en cuyo caso, la diferencia resultante del precio de venta y el valor en libros se considerará gravable o deducible.

Este mismo inciso establece que la revaluación no puede ser superior a la variación del índice de precios al consumidor (IPC) “*atendiendo al año de adquisición del bien o derecho*”, lo que pareciera indicar que se podrá aumentar el valor del bien con la inflación desde el momento de su adquisición, pero sin establecer un parámetro de inicio, por ejemplo para aquellos bienes adquiridos antes de la vigencia de esta reforma.

## Resumen Gacetario Fiscal

<b>Fecha</b>	<b>Gaceta</b>	<b>Documento</b>	<b>Resumen</b>
<b>9</b>	<b>47</b>	38906-MEIC-MAG-MH-MIDEPLAN	Reglamento a la Ley N° 9274, “Reforma Integral de la Ley N° 8634, Ley del Sistema de Banca para el Desarrollo y Reforma de Otras Leyes”
<b>13</b>		Resolución DGT-R-06-2015	<i>Informa que el plazo para el cumplimiento de la obligación de la Herramienta de Análisis Multifuncional Programado y Objetivo (AMPO) se amplió hasta el 30 de abril de 2015.</i>
<b>18</b>	<b>54</b>	N° DGT-R-005-2015	<i>Resolución sobre requisitos para la inscripción, modificación y desinscripción de los obligados tributarios</i>
<b>26</b>	<b>60</b>	Resolución número DGH-009-2015 y SUB-DGA-055-2015	<i>Establece la tasa de intereses para efectos tributarios y aduaneros en un 14%. La presente resolución entrará en vigencia a partir del 01 de mayo del 2015</i>

## Resumen Gacetario Legal

<b>Documento</b>	<b>Resumen</b>
Decreto N° 38898-MP-MEIC	Reforma y adición al Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos

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

© 2015 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.