

## Comentarios a los proyectos de Renta y Ventas.



*Elaborado Por:  
Marianela Vargas C.  
Elena Carazo G.*

31 de Agosto 2015

### Publicación Artículo

El pasado, 12 de agosto, el Poder Ejecutivo presentó ante la Asamblea Legislativa los dos Proyectos de Ley que pretenden sustituir los actuales textos del Impuesto General sobre las Ventas y la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los borradores de estos proyectos habían sido publicados originalmente el 11 de marzo de 2015 por el Departamento de Comunicación Institucional del Ministerio de Hacienda. Posteriormente el Poder Ejecutivo realizó una revisión integral de dichos textos, de la cual surgió la nueva versión que ahora publicamos.

En nuestro Tax News del pasado 27 de marzo, habíamos publicado una serie de artículos relacionados con los borradores de los Proyectos que fueron publicados en el Flash News de fecha 11 de marzo. Dichos artículos no experimentaron modificaciones sustanciales con las nuevas versiones

de los Proyectos, por lo que remitimos al lector a dicha publicación.

Dentro de las principales reformas que se proponen, se encuentran las siguientes:

#### **Impuesto al Valor Agregado**

- Se establece un verdadero impuesto sobre el valor agregado en la venta de bienes y en la prestación de servicios realizados en el territorio de la República, ampliándose el objeto del impuesto, al incluir los servicios en forma general. Se deroga en su totalidad la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982.
- El proyecto establece algunas exoneraciones como por ejemplo para los servicios de educación privada las ayudas técnicas y los

servicios de apoyo para personas con discapacidad y los alquileres inferiores a un salario base, igualmente se exoneran productos básicos al consumo.

- Se exoneran las comisiones por los servicios e intereses que se originen en las operaciones de préstamos y créditos, realizados por las entidades financieras debidamente reguladas y supervisadas por los órganos correspondientes. También están exonerados los alquileres con un valor inferior a un salario base, y el consumo básico de energía eléctrica y agua
- Los servicios de salud se incluyen como gravados, sin embargo, la compra de esos servicios (no incluye hospitalización y cirugía) cancelados a través de tarjeta de crédito, débito o cualquier otro medio electrónico autorizado,

generan que la totalidad del impuesto pagado sea devuelto al consumidor.

- El tipo del impuesto se aumenta a un 15%, pero se incrementará en forma escalonada, a partir de la vigencia de la ley sería del catorce (14%) para el primer año de vigencia y un quince por ciento (15%) para el segundo. Además se contemplan tarifas reducidas del 5% para determinados productos y servicios (para la compra de empaque y embalaje, así como la materia prima para producirlos; maquinaria y equipo que no se encuentren exentos del pago de este impuesto, y que sean utilizados para la producción de los bienes exentos que se establecen en el mismo proyecto).
- Se establece una deducción financiera plena, a diferencia de la contemplada en la actualidad, que es parcial, al considerar que todo crédito fiscal es deducible, siempre que proceda de operaciones que estén vinculadas directa y exclusivamente a la actividad habitual del contribuyente, previéndose limitaciones específicas.
- Se elimina el tratamiento de tasa cero, que es el otorgamiento de créditos fiscales por los IVAs pagados en la compra de insumos afectos a la producción de bienes y servicios exentos y únicamente se mantiene para las exportaciones, siguiendo el principio de gravamen en el país de destino.
- Se establece el tratamiento de tasa de cero para la exportación de servicios, situación que la Administración Tributaria en estos momentos no la ha aceptado por falta de norma.

- Se introduce un concepto de IVA personalizado, que establece la devolución mensual de este tributo (mediante la estimación de un promedio de consumo) a los hogares de menores recursos.
- Adicionalmente se incrementa las alícuotas al impuesto de traspaso de bienes inmuebles (a un 3%) y del traspaso de vehículos automotores, aeronaves, embarcaciones usadas (a un 5%).
- Se crea un impuesto ambiental sobre los envases de plástico desechable no retornables.
- Se establece una Amnistía Tributaria para los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas por un período de dos meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de la Ley, con exoneración total de intereses y sanciones, y que recae sobre las deudas correspondientes a obligaciones tributarias devengadas al 30 de setiembre de 2014 y/o cuya declaración de autoliquidación, cuando así corresponda sujeta a ciertas condiciones.

### **Impuesto sobre la Renta**

Se propone sustituir la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas por la propuesta de Ley que a continuación se expone en el presente documento.

- Se amplía la base del impuesto sobre las utilidades para que se incluya dentro de ese impuesto la renta obtenida del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, así como bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente cuando éstas se encuentren afectas (o relacionadas) con la

actividad lucrativa que desarrolla el contribuyente.

- Los ingresos correspondientes a rentas o ganancias de capital podrán ser sujetas a retención en la fuente con una tarifa del 15% en virtud de los impuestos establecidos en los Títulos III (Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital) y IV (Impuesto sobre Remesas al Exterior) del proyecto de Ley, en cuyo caso, dicha retención se considerará como un impuesto único y definitivo; pero si dichas rentas o ganancias provienen de recursos afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, dichos ingresos deberán incluirse dentro del impuesto a las utilidades y lo retenido podrá considerarse pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades que corresponda pagar al final del período. En caso de que no se haya practicado la retención y que tampoco proceda su inclusión en la declaración del impuesto a las utilidades, estas rentas deberán ser declaradas en forma independiente por el contribuyente.
- Se incluye como contribuyentes del impuesto sobre las utilidades entre otras, a las entidades empresariales del Estado (en el caso del ICE sólo por los ingresos derivados de su operación en mercados nacionales competitivos de servicios y productos de telecomunicaciones), los entes que se dediquen a la prestación de servicios de educación privada, independientemente de la forma jurídica adoptada y las entidades deportivas, sociedades anónimas deportivas y similares sin importar la forma de asociación o agrupación. Quedan sujetas al impuesto las fundaciones y asociaciones distintas a las solidaristas, pero únicamente por la parte

proporcional a las actividades lucrativas que realicen.

- Se amplía el concepto de Establecimiento Permanente, incluyendo obras, de construcción, proyectos de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, prestación de servicios incluidos los de consultores, que continúen durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.
- Se grava a las Cooperativas de Ahorro y Crédito cuya renta bruta durante el período fiscal supere los mil seiscientos doce (1612) salarios base, a las cuales se les permitirá deducir como gasto, las reservas y cargas parafiscales definidas de conformidad con la legislación vigente. Las Cooperativas de Ahorro y Crédito, tendrán una tarifa general del quince por ciento (15%).
- Se modifica el período fiscal para que sea igual al año natural (1 de enero a 31 de diciembre).
- Se incluye dentro del concepto de renta bruta, las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del período fiscal. Éstas constituirán ganancias gravables o pérdidas deducibles según sea el caso, siempre y cuando se realicen. No se considera como incremento del patrimonio la repatriación de capitales cuando provenga de rentas generadas en el extranjero.

- Se excluye de la renta bruta para efectos del cálculo del impuesto, las revaluaciones de activos fijos, sin perjuicio de que para efectos del cálculo de las cuotas de depreciación sea aceptable la revaluación correspondiente al ajuste por inflación del período fiscal, con fundamento en la variación experimentada por el índice de precios al consumidor establecido por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC). En el caso de personas físicas, las ganancias de capital estarán excluidas del Título I, en el tanto no estén afectas ( o vinculadas) a una actividad lucrativa del contribuyente o no provengan de una actividad habitual.
- Para las personas físicas con actividad lucrativa, será deducible el monto correspondiente únicamente al aporte al régimen de cotización del seguro de enfermedad y maternidad de la Caja Costarricense del Seguro Social, sin posibilidad de aplicar deducción similar de algún otro régimen.
- La deducción fiscal por donaciones no podrá exceder del diez por ciento (10%) de la renta neta calculada del contribuyente donante sin tomar en cuenta la donación. Las donaciones en especie se valorarán a su valor de mercado.
- Se establece la posibilidad de deducción de pérdidas fiscales para todos los contribuyentes en los siguientes tres períodos fiscales. En el caso de empresas agrícolas se mantiene el plazo de los cinco períodos siguientes.
- Se incluye una limitación en la deducción de intereses ( reglas de subcapitalización ) en una relación deuda/capital que no

podrá exceder del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el período fiscal, por dos veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses.

- Se establece la posibilidad de amortizar las inversiones en derechos y por la compra de activos intangibles.
- No se consideran fiscalmente deducibles los gastos 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 jurisdicciones no cooperantes ( las cuales la ley define).
- Las tarifas quedan en un 30% para las personas jurídicas. Las personas físicas y a todas aquellas calificadas como micro y pequeñas empresas, se les aplicará una tarifa en cuatro tramos, del 10% hasta el 25%, en el tanto su renta bruta no supere los ciento seis millones de colones (¢106.000.000,00) anuales.
- Se establece el requerimiento de certificación de los estados contables y financieros por parte de un contador público autorizado para ser incluidos en la declaración del impuesto sobre las utilidades.
- Las personas físicas que adicionalmente hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones

por servicios personales gravados, deberán sumarlos a la renta imponible de la persona física con actividad lucrativa, solo para efectos de determinar la renta imponible a partir de la cual se aplicará la tabla progresiva de tarifas, sin que eso genere una doble imposición sobre los ingresos gravados con el impuesto al salario. Se establecen tarifas del 20% y 25% para las personas físicas con actividades lucrativas.

- Se grava con el “Impuesto único sobre las rentas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión y otras remuneraciones por servicios personales” los excedentes distribuidos por las asociaciones solidaristas a sus miembros, y los excedentes distribuidos por las cooperativas a sus asociados. En el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la totalidad de la remuneración correspondiente al trabajo será considerada como excedente.
- Para los trabajadores asalariados se aceptará como gasto deducible lo correspondiente al aporte del trabajador al régimen de cotización del seguro de enfermedad y maternidad de la Caja Costarricense del Seguro Social únicamente, sin posibilidad de aplicar deducción similar de algún otro régimen. Se establece una retención del 20% sobre el exceso de ₡2.103.000,00 mensuales, hasta ₡4.205.000,00 mensuales. Y sobre el exceso de ₡4.205.000,00 mensuales, una retención del 25%.
- No estarán gravadas, las indemnizaciones por muerte o por incapacidades ocasionadas por accidentes o por enfermedad, así como otras indemnizaciones del Código de Trabajo; salvo la cesantía pagada sobre el exceso

del tope máximo de ocho años. Excepto el fondo de reserva realizado por las Asociaciones Solidaristas para cubrir el pago del auxilio de cesantía.

- La cesantía pagada sobre el exceso del tope máximo de ocho años, las dietas y gratificaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos aun cuando no medie relación de dependencia, así como el salario en especie, pagarán sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna, el veinticinco por ciento (25%).
- Se establece un impuesto sobre las rentas de capital y las ganancias de capital, el cual se considerará como pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades cuando los bienes o derechos de los que provengan estén afectos a la actividad lucrativa. En caso contrario, este impuesto se tratará como un impuesto único y definitivo. El impuesto establecido en este apartado tendrá una tasa del 15%, excepto los títulos del Sistema Financiero para la Vivienda, y los emitidos por cooperativas de ahorro y crédito, que pagarán el 8%, por los rendimientos pagados por concepto de ahorro a sus asociados, y que tendrán un límite anual exento de un 25% de un salario base.
- Se modifica el impuesto sobre remesas al exterior estableciendo una retención general del 15% pero manteniendo diferenciaciones en caso de transporte y telecomunicaciones (5.5%), reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros (5.5%).
- En relación con intereses, se mantienen las tarifas

escalonadas actuales, establecidas en el segundo párrafo del inciso h) del artículo 59 de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, pero a partir del cuarto año de vigencia de la Ley No. 9274 que introdujo dicha tarifa escalonada, se aplicará la tarifa general del Impuesto sobre las Remesas al Exterior del 15%. Se conserva la actual regulación en cuanto a las tarifas reducidas del 5.5% en relación con comisiones y otros gastos financieros y se conserva la exoneración de los intereses, comisiones y otros gastos financieros procedentes de créditos otorgados por bancos multilaterales de desarrollo y organismos multilaterales o bilaterales de desarrollo, así como de organizaciones sin fines de lucro del exterior y se agrega el caso de las agencias de desarrollo gubernamentales de países cooperantes con el Gobierno de Costa Rica.

- Por salarios y remuneraciones por trabajo personal dependiente, así como por honorarios, comisiones, dietas y servicios de cualquier naturaleza (aplicará una retención del 20% concepto de impuesto de remesas al exterior. Por el uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, contratos de exclusividad, franquicias y regalías aplicará una tarifa del 20%). Este impuesto gravará también las rentas y ganancias de capital, en tal caso, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el Título III de este Proyecto.
- Se establece un sistema de Territorialidad reforzada que contempla algunos supuestos de casos especiales de rentas de fuente costarricense, que grava la repatriación de rentas y ganancias del capital percibidas

en el extranjero por parte de domiciliados en Costa Rica (dividendos, rendimientos, regalías, alquileres de inmuebles, ganancias de capital).

- Inclusión del principio de libre competencia (Precios de Transferencia) ahora en el artículo 60 del Proyecto. Se establecen los supuestos de vinculación. Se delega en el Reglamento la potestad de desarrollar los métodos aplicables, ajustes correlativos, criterios de vinculación, análisis de comparabilidad, pautas generales de documentación, declaración informativa y la facultad para suscribir Acuerdos Previos sobre valoración de Precios de Transferencia, así como los demás elementos necesarios para efectos de determinar adecuadamente los precios de libre competencia
- Se establecen algunas medidas correctivas para evitar la doble imposición de las rentas o ganancias de capital obtenidas y gravadas en el extranjero. En tal caso, se deducirá del impuesto a pagar la menor de las siguientes cantidades: Lo pagado en el exterior por concepto de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga soportado en un periodo no prescrito , o, el 15% de las rentas o de las ganancias de capital.
- Se introduce un artículo para establecer y delimitar cuándo un elemento patrimonial, se considerará afecto a una actividad lucrativa y cuando no, así como las reglas relativas a la afectación y desafectación de dichos elementos patrimoniales.
- Se establece una retención del 3% en el caso de las ganancias de capital, provenientes de la venta de bienes inmuebles situados en el territorio nacional, cuya propiedad es de un no domiciliado.



## Resumen Gacetario Fiscal

Fecha	Documento	Resumen
03	Nº DGT-R-013-2015	Resolución sobre las solicitudes de autorización para la aplicación de los beneficios tributarios establecidos en el inciso h) artículo 59 de la ley del impuesto sobre la renta.
10	Nº DGT-R-20-2015.	Reforma a la Resolución nº DGT-R-10-2015 sobre la aplicación de las exenciones al pago del impuesto del 8% sobre los rendimientos generados por inversiones en títulos valores, previstas en el inciso c-1) del artículo 23 de la ley del impuesto sobre la renta.
27	EXP 19122	Votación en primer debate legislativo del proyecto “Aprobación del acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio poder ejecutivo expediente n.º 19.122 departamento de servicios parlamentarios”.

## Resumen Gacetario Legal

Documento	Resumen
Expediente No. 19.297	Adición del artículo 14 bis al Código Municipal, Ley No. 7794

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)  
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.