

- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 81.3 de esta Ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) la entidad integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

En la adquisición a título gratuito, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título gratuito las subvenciones, las cuales se integrarán en la base imponible por su valor efectivo y según la siguiente distinción: las subvenciones corrientes, entendiéndose por tales las que pretenden complementar el precio de los productos o asegurar un beneficio mínimo, se deben integrar a la base imponible íntegramente en el ejercicio de su concesión; las subvenciones de capital, entendiéndose por tales las que pretenden financiar inversiones, deben integrarse en la base imponible por décimas partes cada año.

4. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

5. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor normal de mercado de los elementos recibidos.
6. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.
7. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada.
8. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

9. En la transmisión de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas.
11. A los efectos de integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas, será de aplicación el mecanismo de corrección monetaria previsto en el artículo 30.2, correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
12. Las normas sobre ganancias y pérdidas patrimoniales previstas para efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas serán de aplicación supletoria en este impuesto.

#### Artículo 81.—Reglas de valoración: operaciones vinculadas.

1. La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas directa o indirectamente cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas directa o indirectamente, en forma horizontal o vertical, las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad hasta por el quinto grado, consejeros o administradores.
- d) Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, de conformidad con las siguientes reglas:
  - i) Posea más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto en otra sociedad.
  - ii) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva.
  - iii) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto.
  - iv) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva.
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- g) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, y hasta el quinto grado de consanguinidad o afinidad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el veinticinco por ciento (25%) del capital social.
- j) Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio costarricense.
- l) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento (5%) o al uno por ciento (1%) si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración Tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.
- b) Supletoriamente resultarán aplicables:
  - i) Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.
  - ii) Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

- c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.
4. La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:
- Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.
  - Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.
5. La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

- Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.
- Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.

6. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración Tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.

**Artículo 82.—Reglas de valoración: cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención.**

1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

- Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio costarricense que traslada su residencia fuera del mismo, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense de la mencionada entidad.
- Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense que cesa su actividad.
- Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio costarricense son transferidos al extranjero.

2. La Administración Tributaria podrá valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

3. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor solo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación devengada, la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

**Artículo 83.—Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.** Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente del mismo integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

- Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.
- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes de los activos fijos, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.
- Tratándose de elementos patrimoniales amortizables o depreciables integrantes de los activos fijos, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores.

**Artículo 84.—Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.**

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

3. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

4. La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

**Artículo 85.—Subcapitalización.**

1. Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio costarricense con las que esté vinculada, exceda de 3 veces la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

2. Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo. Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

3. Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria, en los términos del artículo 81 aparte 6 de esta Ley, una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1. La propuesta se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.

4. Las disposiciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán a las operaciones con personas o entidades residentes en el territorio costarricense cuando la suma total de la tributación de la entidad financiada y la de las personas o entidades que financian sea inferior a la que resultaría si los intereses y otros gastos financieros tuvieran la consideración de dividendos.

**Artículo 86.—Reinversión de beneficios extraordinarios.**

1. Quedará a opción del sujeto pasivo no integrar en la base imponible las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del activo fijo, tangible o intangible, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al cinco por ciento (5%) sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. Mientras transcurre ese plazo, no correrá la prescripción de la parte de la obligación tributaria relacionada con este beneficio.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

2. La Administración Tributaria podrá aprobar planes con plazos especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen.
3. El importe de la renta no integrada en la base imponible especial se sumará a la base imponible general por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que se realizó la inversión.
4. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere el apartado anterior, excepto que su vida útil conforme al método de depreciación o amortización, de los admitidos en el artículo 78, que se aplique, fuere inferior. La transmisión de dichos elementos antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos establecidos en el apartado 1.
5. En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente del período impositivo en que venció aquél.

**Artículo 87.—Compensación de bases imponibles negativas.**

1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos, salvo en el caso de empresas agropecuarias, en que este plazo podrá extenderse hasta cinco años en las proporciones que determine el sujeto pasivo. Las empresas que realicen actividades agropecuarias combinadas con actividades de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas de actividad agropecuaria para poder realizar las compensaciones correspondientes. El saldo no compensado en los términos indicados no dará derecho de crédito a favor del sujeto pasivo susceptible de compensación o devolución según las normas generales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
2. En caso de transmisión de una participación en una sociedad con pérdidas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios transmitentes, realizadas por cualquier título, y el valor de transmisión, cuando concurren las siguientes circunstancias:
  - a) Más del cincuenta por ciento (50%) del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
  - b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al veinticinco por ciento (25%) en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
  - c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.
3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1, a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.
4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.
5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

**Artículo 88.—Otras reducciones a la base imponible en carácter de exención.** Reducirán la base imponible de este impuesto:

1. Las donaciones que beneficien al Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, corporaciones municipales, entes públicos no estatales, universidades del Estado, juntas de protección social, juntas de educación, centros agrícolas cantonales, instituciones de educación pública, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones y fundaciones para obras de bien social, científicas, culturales, ambientales o deportivas, siempre que tales instituciones hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo o, bien, exista informe favorable del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes u otro ministerio relacionado.
2. Las mejoras que realice la entidad propietaria, poseedora o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

**CAPÍTULO IV****Período impositivo y devengo del impuesto****Artículo 89.—Período impositivo.**

1. El período impositivo será del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá establecer mediante resolución general períodos impositivos especiales, por rama de actividad y para casos de subsidiarias, sucursales y agencias de empresas no residentes en Costa Rica.
2. En todo caso concluirá el período impositivo:
  - a) Cuando la entidad se extinga.
  - b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio costarricense al extranjero.
  - c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no-sujeción a este impuesto de la entidad resultante. Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 80. aparte 3 de esta Ley.
  - d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a esta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria.

3. El período impositivo no excederá de doce meses.
4. También será de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto que reúnan los requisitos para el régimen simplificado de estimación objetiva el período trimestral a que se refiere el artículo 11 de esta Ley.

**Artículo 90.—Devengo del impuesto.** El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

**CAPÍTULO V****Deuda tributaria**

**Artículo 91.—El tipo de gravamen.** El tipo aplicable a la base imponible será el treinta por ciento (30%). No obstante, para el caso de un sujeto pasivo de este impuesto que cumpla los requisitos del régimen simplificado de estimación objetiva se le aplicará el tipo del quince por ciento (15%) a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

**Artículo 92.—Cuota íntegra.** Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

**CAPÍTULO VI****Deducciones para evitar la doble imposición**

**Artículo 93.—Deducción para evitar la doble imposición interna: Dividendos y ganancias de patrimonio de fuente interna.**

1. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en Costa Rica se deducirá el cien por ciento (100%) de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios. La base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos.
2. La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital.

La deducción también se practicará sobre la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 80.3 de esta Ley.

3. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que deriven de rentas no sujetas en el impuesto de la entidad receptora y, por tanto, este tipo de distribuciones no conformará la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el inciso 2 de este artículo ni formarán parte de la renta gravable. En particular, la deducción no se aplicará respecto de las siguientes rentas no sujetas en el impuesto de la entidad:

- a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior.

Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre los mismos de acuerdo con las normas previstas en el presente artículo.

- b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 87 de esta Ley.

4. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio costarricense que tributen al tipo general de gravamen, se deducirá de la cuota íntegra el cien por ciento (100%) del resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieren sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación, o al importe de las ganancias patrimoniales computadas si este fuere menor. El importe del beneficio no distribuido se calcula por la diferencia entre el valor teórico al momento de la adquisición y el valor teórico al momento de la transmisión, entendiéndose por valor teórico de las acciones el que deriva de la contabilidad de la sociedad, representado por el patrimonio de esta, sus activos y reservas, menos las deudas. Cuando, por aplicación de la norma relativa a reinversión de beneficios extraordinarios, se difiera la tributación de las plusvalías, esta deducción no será aplicable. Cuando, por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.

5. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

**Artículo 94.—Deducción para evitar la doble imposición internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo.**

1. Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en forma directa o a través de un establecimiento permanente o una sucursal, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.  
No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según el mismo.

- b) El importe de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio costarricense.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.
3. Para efectos de determinar la menor de las cantidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en caso de que el sujeto pasivo haya obtenido en el período impositivo varias rentas del

extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de los mismos.

4. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

**Artículo 95.—Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y plusvalías de fuente extranjera.** Con el fin de evitar la doble imposición económica internacional que pudiera producirse cuando un sujeto pasivo residente en Costa Rica obtiene un dividendo o una ganancia patrimonial procedentes de una entidad no residente que tributó en el Estado de la fuente por un impuesto análogo al aquí regulado, podrá aplicarse la deducción por doble imposición económica en las condiciones que a continuación se regulan:

1. Para aplicarse la deducción, las entidades deben reunir los siguientes requisitos:

- a) La entidad no debe residir en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- b) La participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente debe ser, al menos, del cinco por ciento (5%). Se entiende por participación directa la que se tenga en la entidad no residente y por participación indirecta la que se tenga en otra entidad, residente o no residente, que, a su vez, tenga participación en la entidad no residente en que se tenga participación directa. Para efectos de determinar el cinco por ciento (5%) indicado, deberán tomarse en consideración, en forma conjunta, ambos tipos de participación.
- c) La participación de al menos el cinco por ciento (5%) en el capital de la entidad no residente debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o al día en que produzca la transmisión.

Las rentas susceptibles de generar el derecho a la deducción son las siguientes:

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio costarricense.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.

El importe de la deducción será el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios con cargo a los que se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible.

En el caso de ganancias patrimoniales, el importe de la deducción será igualmente el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente por los beneficios no distribuidos, correspondientes a la participación transmitida, generados por la entidad no residente durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida o al importe de la renta computada si es inferior. Cuando, por la antigüedad de la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor teórico equivale al precio de adquisición.

4. De aplicarse esta deducción, la pérdida de valor de participación de la entidad residente en Costa Rica en el capital de la no residente a causa de la distribución de los beneficios de esta última no es partida deducible a efectos de determinar su base imponible en el impuesto sobre las personas jurídicas, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en Costa Rica a través de cualquier transmisión de la participación sin derecho a deducción sobre la ganancia patrimonial obtenida.
5. Si la entidad participada reúne los requisitos anteriores y, simultáneamente, obtiene rentas que son imputables en transparencia fiscal internacional, los dividendos derivados de las mismas no dan derecho a esta deducción. No obstante lo anterior, cuando la entidad participada obtenga simultáneamente rentas imputables en transparencia fiscal internacional y otras derivadas de actividades empresariales, la entidad perceptora del dividendo o de la ganancia patrimonial tendrá derecho a la deducción en la parte que corresponda a las rentas empresariales. El dividendo no se integrará en la base imponible en la parte que proceda de rentas imputadas por transparencia fiscal internacional. A efectos de determinar las rentas objeto de distribución, se atenderá al acuerdo social y, de no mediar mención expresa al respecto, se entenderán distribuidas, en primer lugar, las rentas que dan derecho a la deducción. El mismo criterio se aplicará a la deducción por ganancias patrimoniales por transmisión de participaciones.
6. Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio costarricense.
7. Cuando la deducción no pueda practicarse por insuficiencia de la cuota íntegra, la cuantía no deducida puede serlo en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos.

## CAPÍTULO VII

## Deducciones de pagos a cuenta

artículo 96.—**Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.** Serán deducibles de la cuota íntegra:

- Las retenciones a cuenta.
- Los ingresos a cuenta.
- Los pagos fraccionados.
- La cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal.
- Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del impuesto, las deducciones a que se refiere el artículo 49. La diferencia resultante generará un derecho de crédito a favor del contribuyente, en los términos previstos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## CAPÍTULO VIII

## Gestión del impuesto

## SECCIÓN PRIMERA

## Declaraciones y autoliquidaciones

Artículo 97.—**Obligación de declarar.**

- Con carácter general los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a presentar y suscribir la declaración jurada de sus rentas, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la finalización del período impositivo. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.  
En consecuencia, existirá la obligación de declarar cuando se obtengan rentas de las definidas en el artículo 71 de la presente Ley. Serán de aplicación, en lo conducente, las normas previstas en el artículo 60 apartado 1 de esta Ley relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- No obstante la obligación general de declarar, las entidades en régimen de atribución de rentas, no estarán en la obligación de presentar la declaración de este tributo, sin perjuicio de las obligaciones de las personas físicas relacionadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Los contribuyentes deberán complementar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.
- La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

Artículo 98.—**Autoliquidación.**

- Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente y pagarla en el lugar y forma determinados reglamentariamente.
- El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.

Artículo 99.—**Pagos a cuenta.** Serán de aplicación, en lo que corresponda, la clasificación de pagos a cuenta establecida en el artículo 62, apartado uno, referente al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 100.—**Retenciones e ingresos a cuenta.**

- El Estado o sus instituciones, autónomas o semiautónomas, las municipalidades, las empresas públicas y otros entes públicos, en los casos de licitaciones públicas o privadas, contrataciones, negocios u otras operaciones realizadas por ellas, las entidades privadas, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios y las sujetas en el régimen de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto o rentas en el régimen de atribución de rentas, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que, sin superar el diez por ciento (10%), se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y formas que se establezcan. También estarán obligados a retener e ingresar los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense que operen en él mediante establecimiento permanente, con el límite del diez por ciento (10%) indicado.
- En caso de que un sujeto pasivo de este impuesto obtenga rentas que correspondieren a la base especial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si el receptor fuere una persona física, de conformidad con el artículo 36 de esta Ley, el tipo de retención a cuenta para efectos de este impuesto será igual al tipo de gravamen que corresponda según el artículo 47 de esta Ley.
- El sujeto obligado a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiere producido la práctica de las mismas. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán mediante resolución general de la Agencia Nacional de Administración Tributaria.

- El sujeto obligado a retener deberá expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.
- Reglamentariamente se establecerá los supuestos en los que no deberá practicarse retención. En particular, no se practicará retención en:
  - Las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 75 de esta Ley.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en régimen de transparencia fiscal.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios pagados a otras sociedades residentes en Costa Rica.
- Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Fisco, de acuerdo con lo previsto en este artículo. El contribuyente podrá solicitar que los montos de las retenciones efectuadas con base en la presente disposición, se acrediten a los pagos fraccionados citados en el artículo 101 de esta Ley.  
Esas retenciones deben practicarse en las fechas en que se efectúen los pagos o créditos que las originen. Las sumas retenidas deberán depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional, o en sus agencias, o sucursales, que cuenten con la autorización del Banco Central, dentro de los primeros quince (15) días naturales del mes siguiente a la fecha de la retención, utilizando para ello una declaración jurada en los medios que para tal efecto disponga la Administración Tributaria, por las retenciones efectuadas durante el mes.

Artículo 101.—**El pago fraccionado.** El último día hábil de los meses de junio, septiembre y diciembre de cada año, los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos pasivos por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso. En caso de que el sujeto pasivo tenga un período impositivo especial, los pagos deberán hacerse en tres cuotas trimestrales, iguales y sucesivas, seis meses después del inicio del período impositivo correspondiente. Servirá de base para calcular las cuotas de pagos fraccionados el impuesto determinado en el ejercicio impositivo inmediato anterior, o el promedio aritmético de los tres últimos períodos impositivos, el que fuere mayor. En el caso de contribuyentes que por cualquier circunstancia no hubieren declarado en los tres períodos impositivos anteriores, la base para calcular las cuotas de los pagos fraccionados se determinará utilizando las declaraciones que hubieren presentado y, si fuere la primera, mediante estimación fundada que al efecto deberá proporcionar a la Administración Tributaria el contribuyente de que se trate. Dicha estimación deberá presentarse a más tardar en el mes de marzo de cada año. Si no se presentare, la Administración Tributaria establecerá de oficio la cuota respectiva.

Determinado el monto del pago a cuenta, el setenta y cinco por ciento (75%) de ese monto deberá fraccionarse en tres cuotas iguales, las que deberán pagarse sucesivamente a más tardar el último día hábil de los meses referidos en el párrafo primero de este artículo.

Del impuesto total que se liquide al presentarse la correspondiente declaración, deberán deducirse los pagos fraccionados que correspondan a ese período fiscal. El saldo resultante deberá pagarse dentro del lapso previsto para la presentación y pago de la declaración, a que se refiere esta Ley.

Las empresas que obtengan sus ingresos de actividades agropecuarias exclusivamente, podrán pagar el impuesto del período impositivo en una sola cuota, dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la terminación del período fiscal que corresponda.

La Administración Tributaria podrá rectificar las cuotas de los pagos fraccionados cuando los contribuyentes lo soliciten por escrito, antes de la fecha de su vencimiento y demuestren satisfactoriamente, ante esta dependencia, que la base del cálculo está afectada por ingresos extraordinarios o cuando se prevean pérdidas para el período impositivo de que se trate.

Artículo 102.—**Liquidaciones previas y devolución de oficio.** Serán de aplicación a este impuesto las normas sobre liquidaciones previas y devolución de oficio previstas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas en los artículos 63 y 64 de esta Ley, así como en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

## SECCIÓN II

**Obligaciones contables**Artículo 103.—**Obligaciones contables.**

1. Los sujetos pasivos de este impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus registros contables y sus declaraciones de impuesto. Para esos efectos, tratándose de elementos que afectan varios períodos impositivos distintos de aquel en que se generaron los ingresos, gastos o inversiones respectivas, el período de prescripción deberá computarse, en relación con dichos elementos, tomando como referencia el período impositivo afectado.
2. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine reglamentariamente los libros o registros obligatorios.

## CAPÍTULO IX

**Regímenes tributarios especiales**

## SECCIÓN PRIMERA

**Regímenes tributarios especiales en particular**Artículo 104.—**Definición.**

1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en el presente título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.
2. Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente título.

## SECCIÓN SEGUNDA

**Transparencia Fiscal**Artículo 105.—**Régimen de transparencia.**

1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:
  - a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:
    - a') Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que este está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.
    - b') Que más del cincuenta por ciento (50%) del capital social pertenezca a cinco o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No se computarán como valores, a efectos de lo previsto en esta letra en relación con las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, los siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto definidas en el artículo 53 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores.
- Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento (5%) de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en la presente letra ni en la siguiente:

A efectos de lo previsto en esta letra no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los

últimos diez años anteriores. No serán asimilables a los beneficios procedentes de actividades empresariales o profesionales los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada no procedan, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades económicas.

- b) Las sociedades en que más del setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el cincuenta por ciento (50%) de los beneficios de aquellas.
2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto.
 

No procederá la imputación cuando la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal. En este supuesto la sociedad afectada no tendrá la consideración de sociedad transparente a ningún efecto. La imputación resultará aplicable cuando las circunstancias a que se refiere el apartado anterior concurren durante más de noventa días del período impositivo.
3. La base imponible imputable a los socios será la que resulte de las normas de este Impuesto. Las bases imponibles negativas se imputarán, pudiéndose compensar con las rentas positivas obtenidas por la sociedad.
4. Se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos de este Impuesto:
  - a) Las deducciones en la cuota a las que tenga derecho sociedad transparente. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este Impuesto. Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.
  - b) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.
  - c) La cuota satisfecha por la sociedad transparente por este Impuesto, así como la cuota que hubiese sido imputada a dicha sociedad.
5. Las sociedades transparentes tributarán por este Impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo y tendrán, para todos los efectos, la condición de pagos debidos.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio costarricense tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y convenios para evitar la doble imposición suscritos por Costa Rica.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva y procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

Artículo 106.—**Criterios de imputación.**

1. Las imputaciones se realizarán a las personas o entidades que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de su participación en el capital social, de conformidad con las normas del Código de Comercio. Tales personas o entidades podrán pactar en forma expresa otra proporción, pero deberán hacerlo, mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.
2. La imputación se realizará:
  - a) Cuando los socios sean sociedades transparentes, en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada.
  - b) Cuando los socios sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto, en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada.

La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

3. Será de aplicación lo dispuesto en el artículo 54, inciso d) de esta Ley.

### SECCIÓN TERCERA

#### Transparencia fiscal internacional e instituciones de inversión colectiva

Artículo 107.—**Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.**

1. Las entidades contribuyentes de este impuesto incluirán en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta pertenezca a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren las circunstancias siguientes:

- a) Que por sí solas, o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 81 de esta Ley o con personas físicas que tengan vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, con personas que sean socios, directivos o funcionarios de la entidad contribuyente de este impuesto, o con personas físicas o jurídicas facilitadas por oficinas dedicadas a la constitución de sociedades y otras formas jurídicas sin actividad económica sustancial, una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio costarricense, en la fecha del cierre del período impositivo de esta última. Tanto las personas como las entidades vinculadas pueden ser residentes o no residentes en territorio costarricense.

Para el cómputo del porcentaje de control, hay que tener en cuenta el conjunto de personas o entidades vinculadas. Las participaciones que posean la entidad residente, las personas físicas vinculadas residentes y no residentes, y las entidades residentes vinculadas se computarán por el porcentaje de participación directa en la entidad no residente. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determina en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio costarricense.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

- b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio costarricense, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 80 por ciento (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.
2. Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

- a) Titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular.
- b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio costarricense y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

- d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias patrimoniales. No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%), cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

- b) Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el ochenta y cinco por ciento (85%), del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b) anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del cinco por ciento (5%) por la entidad no residente.

3. No se incluirán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total o al cuatro por ciento (4%) de los ingresos totales de la entidad no residente. En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

4. Estarán obligadas a la inclusión las entidades residentes en territorio costarricense comprendidas en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

5. La inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio costarricense haya concluido su período impositivo que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes al ejercicio social, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

6. El importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley.

7. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

8. Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:

1. Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, efectivamente satisfechos por la entidad no residente, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

2. El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá del impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquella o aquellas en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente o por la OCDE como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

9. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en el apartado 9 del artículo 80 de esta Ley. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva incluida en la base imponible.

10. Los sujetos pasivos a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio costarricense:

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- Relación de administradores.
- Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

11. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio clasificado como paraíso fiscal por la OCDE se presumirá que:

- a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.
- c) La renta obtenida por la entidad participada es el quince por ciento (15%) del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

Artículo 108.—**Instituciones de Inversión Colectiva.** Serán de aplicación a los sujetos pasivos de este impuesto las normas sobre instituciones de inversión colectiva previstas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

#### SECCIÓN CUARTA

##### Régimen de los grupos de sociedades

###### Artículo 109.—**Definición.**

1. Los grupos de sociedades podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las sociedades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.
2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada sociedad en caso de no ser de aplicación el régimen de los grupos de sociedades.

###### Artículo 110.—**Sujeto pasivo.**

1. El grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo.
2. La sociedad dominante tendrá la representación del grupo de sociedades y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de los grupos de sociedades.
3. La sociedad dominante y las sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen individual de tributación, excepción hecha del pago de la deuda tributaria y la presentación de la declaración.
4. Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo de sociedades.

Artículo 111.—**Responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de los grupos de sociedades.** Las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

Artículo 112.—**Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.**

1. Se entenderá por grupo de sociedades el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y en comanditas por acciones residentes en territorio costarricense formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. También serán consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al impuesto sobre sociedades.
2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:
  - a) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del noventa por ciento (90%) del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.
  - b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido al menos con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación, durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.
  - c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio costarricense, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
  - d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.
3. Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras a) y b) del apartado anterior.
4. No podrán formar parte de los grupos de sociedades, las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - a) Que gocen de exención por este impuesto.
  - b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 201 inciso c) del Código de Comercio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.
  - c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.
  - d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo de sociedades.

5. El grupo de sociedades se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.

No obstante, en el caso de que otra sociedad tomara participación en la sociedad dominante de un grupo de sociedades mediante fusión, escisión o aportación de activos, de manera que la primera reúna los requisitos para ser considerada dominante, el régimen tributario previsto en este capítulo resultará de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración Tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Dicha comunicación deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades.

Artículo 113.—**Inclusión o exclusión de sociedades en el grupo.**

1. Las sociedades sobre las que se adquiera una participación como la definida en el apartado 2.a) del artículo anterior, se integrarán obligatoriamente en el grupo de sociedades con efecto del período impositivo siguiente. En el caso de sociedades de nueva creación, la integración se producirá desde el momento de su constitución, siempre que en el mismo reunieran los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.
2. Las sociedades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de sociedades con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia. La sociedad dominante comunicará a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades.

Artículo 114.—**Determinación del dominio indirecto.**

1. Cuando una sociedad tenga en otra sociedad al menos el noventa por ciento (90%) de su capital social, y, a su vez, esta segunda halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás sociedades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%) para que la sociedad indirectamente participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades y, además, será preciso que todas las sociedades intermedias integren el grupo de sociedades.
2. Si en un grupo de sociedades coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el noventa por ciento (90%).
3. Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el noventa por ciento (90%), capital social.

Artículo 115.—**Aplicación del régimen de los grupos de sociedades.**

1. El régimen de los grupos de sociedades se aplicará por el solo hecho de que así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo de sociedades. La sociedad dominante comunicará los mencionados acuerdos a la Administración Tributaria, con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.
2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior podrán adoptarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de los grupos de sociedades, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.
3. Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo de sociedades, deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de los grupos de sociedades.
4. Ejercitada la opción, el régimen de los grupos de sociedades se aplicará durante tres períodos impositivos consecutivos, pudiendo las sociedades integrantes del grupo acordar acogerse al mismo durante otros tres períodos impositivos y así sucesivamente, mediante el cumplimiento de lo previsto en los apartados 1 y 2.

Artículo 116.—**Determinación de la base imponible del grupo de sociedades.**

1. La base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando:
  - a) Las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo.
  - b) Las eliminaciones.
  - c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

2. No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación con los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La diferencia negativa no tendrá la consideración de renta gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo de sociedades.

#### Artículo 117.—Eliminaciones.

1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo. Se entenderán por operaciones internas, las realizadas entre sociedades del grupo en los períodos impositivos en que ambas formen parte del mismo y se aplique el régimen previsto en el presente capítulo.
2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo.
3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94 apartado 3 de esta Ley.

#### Artículo 118.—Incorporaciones.

1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades cuando se realicen frente a terceros.
2. Cuando una sociedad hubiere intervenido en alguna operación interna y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado de esa operación se incorporará a la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que hubiere tenido lugar la citada separación.

#### Artículo 119.—Compensación de bases imponibles negativas.

1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en, los términos previstos en el artículo 87 de esta Ley.
2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite de la base imponible de la propia sociedad.

#### Artículo 120.—Reinversión.

1. Las sociedades del grupo podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo.
2. La reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo de sociedades.

#### Artículo 121.—Período impositivo.

1. El período impositivo del grupo de sociedades coincidirá con el de la sociedad dominante.
2. Cuando alguna de las sociedades dependientes concluyere un período impositivo, de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual, dicha conclusión no determinará la del grupo de sociedades.

Artículo 122.—**Cuota íntegra del grupo de sociedades.** Se entenderá por cuota íntegra del grupo de sociedades la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen de la sociedad dominante a la base imponible del grupo de sociedades.

#### Artículo 123.—Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo de sociedades.

1. La cuota íntegra del grupo de sociedades se minorará en el importe de las deducciones previstas en la presente Ley. Los requisitos establecidos para disfrutar de las mencionadas deducciones se referirán al grupo de sociedades.
2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de deducir en el momento de su inclusión en el grupo de sociedades, podrán deducirse en la cuota íntegra del mismo con el límite que hubiere correspondido a aquella en el régimen individual de tributación.

#### Artículo 124.—Obligaciones de información.

1. La sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance y el estado de pérdidas y ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo.

2. Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.
3. A los documentos a que se refiere el apartado 1, se acompañará la siguiente información:
  - a) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores pendientes de incorporación.
  - b) Las eliminaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.
  - c) Las incorporaciones realizadas en el período impositivo, igualmente justificadas en su procedencia y cuantía.
  - d) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo de sociedades y las realizadas a efectos de la elaboración de los documentos a que se refiere el apartado 1.

#### Artículo 125.—Causas determinantes de la pérdida del régimen de los grupos de sociedades.

1. El régimen de los grupos de sociedades se perderá por las siguientes causas:
  - a) La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios determinan la aplicación del régimen de base presunta.
  - b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.
2. La pérdida del régimen de los grupos de sociedades se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las sociedades integrantes del grupo tributar en régimen individual por el mismo.

#### Artículo 126.—Efectos de la pérdida del régimen de declaración consolidada y de la extinción del grupo de sociedades.

1. En el supuesto de que existieran, en el período impositivo en que se extinga el grupo de sociedades o se pierda el régimen de los grupos de sociedades, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo de sociedades o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:
  - a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo de sociedades correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de los grupos de sociedades.
  - b) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la compensación pendiente de las bases imponibles negativas del grupo de sociedades, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el artículo 87 apartado 1 de esta Ley, contado a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo de sociedades.
  - c) Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo de sociedades, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo. La compensación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

2. Las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen, asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que se hubieren realizado, en la proporción en que hubieren contribuido a los mismos.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo de sociedades dejen de pertenecer al mismo.

#### Artículo 127.—Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades.

1. La sociedad dominante vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo de sociedades, a liquidar la deuda tributaria correspondiente al mismo y a ingresarla en el lugar, forma y plazos establecidos en esta Ley y demás normas de desarrollo. Idéntica obligación le incumbe respecto del pago fraccionado.
2. La declaración deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante.

3. Las declaraciones complementarias que deban practicarse en caso de extinción del grupo de sociedades, pérdida del régimen de los grupos de sociedades o separación de sociedades del grupo, se presentarán dentro de los quince días naturales siguientes a los seis meses posteriores al día en que se produjeron las causas determinantes de la extinción, pérdida o separación en que venía figurando en la entidad anterior.

#### SECCIÓN QUINTA

##### Régimen de las uniones temporales de empresa

Artículo 128.—**Uniones temporales de empresa.**

1. Las uniones temporales de empresas personas jurídicas, tales como consorcios u otras formas de colaboración para proyectos específicos o negocios temporales o estacionales, deberán inscribirse en un registro especial que llevará la Agencia Nacional de Administración Tributaria y tributarán en régimen de transparencia fiscal con las siguientes excepciones:
  - a) Las citadas uniones no tributarán por este impuesto, por la parte de base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio costarricense, que imputarán a dichas empresas miembros.
  - b) No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.
2. La renta negativa obtenida por la unión temporal se imputará en la base imponible de las entidades miembros. En tal caso, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las entidades miembros integrarán en su base imponible la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

#### SECCIÓN SEXTA

##### Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Artículo 129.—**Entidades de tenencia de valores extranjeros.**

1. Las entidades cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense, que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al cinco por ciento (5%) y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, podrán acogerse al régimen previsto en el presente capítulo.
2. En aquellos períodos impositivos en los que la entidad tenga la consideración de sociedad transparente, no podrán disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo.
3. Las entidades acogidas al régimen previsto en el presente artículo no podrán formar parte de los grupos de sociedades a que se refiere la sección IV de este capítulo.

Artículo 130.—**Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio costarricense.**

1. Los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio costarricense no se integrarán en la base imponible, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - a) Que el porcentaje de participación al que se refiere el artículo anterior, se hubiese poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día que sean exigibles los dividendos o participaciones en beneficios. Para el cómputo del citado plazo, se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otra entidad con la que se tenga alguna de las relaciones previstas para los grupos de sociedades en el artículo 113 de esta Ley.
  - b) Que las rentas de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que este requisito no se cumple si la entidad participada se encuentra en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. A estos efectos se tendrán en cuenta las siguientes reglas:
    - i) Con carácter general los ingresos obtenidos por la entidad participada deben proceder, al menos en el noventa por ciento (90%), de la realización de actividades empresariales en el sentido del artículo 22 de esta Ley. También se entenderán comprendidos entre dichos ingresos, los derivados de la transmisión de elementos primordiales afectos a la realización de actividades empresariales y los dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de la participación de entidades no residentes en territorio costarricense que cumplan los requisitos previstos en el presente apartado respecto de las que la entidad residente en territorio costarricense tenga una participación directa o indirecta, igual o superior al cinco por ciento (5%).
    - ii) Tratándose de comercio al por mayor tendrán la

consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.

- iii) Tratándose de servicios tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de la presentación de servicios que sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
  - iv) Tratándose de operaciones crediticias y financieras, tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de préstamos y créditos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
  - v) Tratándose de la realización de operaciones de seguro y reaseguro, tendrán la consideración de ingresos procedentes de actividades empresariales realizadas en el extranjero los derivados de operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del costarricense, cuando las mismas se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada.
2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación no se integrarán en la base imponible, a condición de que:
    - a) Se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior. Los requisitos previstos en las letras b) y c), deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. El requisito previsto en la letra a) se entenderá referido al día en que se produzca la transmisión.
    - b) La persona o entidad adquirente, si es residente en territorio costarricense, no esté vinculada con la entidad transmitente.
  3. No se integrará en la base imponible de la entidad que percibe los dividendos o la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en Costa Rica con ocasión de una transmisión anterior de la participación.
  4. Los dividendos o participaciones en beneficios y rentas obtenidas en la transmisión de la participación, que no se hubieren integrado en la base imponible, no tendrán derecho a las deducciones previstas en los artículos 94 y 95 de esta Ley.

Artículo 131.—**Distribución de beneficios.** Los beneficios distribuidos con cargo a rentas no integradas en la base imponible recibirán el siguiente tratamiento:

- a) Cuando el preceptor sea una entidad sujeta a este impuesto, los beneficios percibidos no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha entidad preceptora podrá aplicar la deducción internacional en los términos previstos en los artículos 94 y 95 de esta Ley, respecto a los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.
- b) Cuando el preceptor sea una persona sujeta al Impuesto sobre la renta de las personas físicas, el beneficio distribuido no dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, pero dicha persona física podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el artículo 51 de esta Ley, respecto de los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las rentas que hayan contribuido a la formación de los referidos beneficios percibidos. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas integradas en la base imponible.
- c) Cuando el preceptor sea una persona física o entidad no residente en territorio costarricense, el beneficio distribuido, cuando proceda de rentas no integradas en la base imponible, no se entenderá obtenido en territorio costarricense. A estos efectos se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas no integradas en la base imponible.

Lo dispuesto en esta letra no se aplicará cuando el preceptor del beneficio resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La entidad que distribuye el beneficio deberá consignar, en el acta de asamblea de accionistas, el importe de las rentas no integradas en la base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, y facilitar a sus socios la información necesaria para que estos puedan cumplir lo previsto en las letras anteriores.

**Artículo 132.—Aplicación de este régimen.**

- Los sujetos que deseen disfrutar del régimen previsto en el presente capítulo, deberán solicitarlo a la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine. Las solicitudes se entenderán estimadas una vez transcurrido el plazo a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- El disfrute del régimen previsto en el presente capítulo está condicionado al cumplimiento de los supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por el sujeto pasivo a requerimiento de la Administración Tributaria.

**TÍTULO TERCERO**

**Impuesto sobre la renta de no residentes**

**CAPÍTULO PRELIMINAR**

**Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación**

**Artículo 133.—Naturaleza y objeto.** El Impuesto sobre la renta de no residentes es un tributo de carácter directo que grava toda renta o beneficio obtenidos en territorio costarricense por los contribuyentes, a que se refiere el artículo 5 de esta Ley.

**Artículo 134.—Ámbito de aplicación.** El presente impuesto se aplicará en todo el territorio costarricense.

**Artículo 135.—Normativa aplicable.** El impuesto se rige por el presente título, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre sociedades, según proceda.

**Artículo 136.—Tratados y convenios.** Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen o que lleguen a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución Política de Costa Rica.

**CAPÍTULO I**

**Elementos personales**

**Artículo 137.—Contribuyentes.** Son contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas, las jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense conforme al artículo siguiente, que obtengan rentas en el mismo.
- Las personas físicas que sean residentes en Costa Rica por alguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**Artículo 138.—Residencia en territorio costarricense.** La residencia se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8° de esta Ley, para las personas físicas, y en el artículo 74, para las jurídicas y otras entidades.

**Artículo 139.—Individualización de rentas.** A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 10 de esta Ley, sobre individualización de rentas.

**Artículo 140.—Responsables.** Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o administración tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o administrador de los bienes o derechos de los contribuyentes, no afectados a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta, a que se refiere el artículo 158 de esta Ley, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

**Artículo 141.—Representantes.**

- Los contribuyentes por este impuesto estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en Costa Rica, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida en territorio costarricense por el contribuyente, así lo requiera la Administración Tributaria. El contribuyente o su representante estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo y con las formalidades que se fijen reglamentariamente.
- El incumplimiento de las obligaciones a que se refiere el apartado 1, constituirá infracción tributaria administrativa, sancionable con multa de tres salarios base y podrá disfrutar de las reducciones a que se refiere el artículo 88 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 142.—Domicilio fiscal.**

- Los contribuyentes no residentes tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en Costa Rica:
  - Cuando operen a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en Costa Rica. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del activo fijo.
  - Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
  - En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del retenedor.
- Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

**CAPÍTULO II**

**Hecho generador y exenciones**

**Artículo 143.—Hecho generador.**

- Constituye el hecho generador, la obtención de rentas o beneficios, dinerarias o en especie, en territorio costarricense por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.
- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

**Artículo 144.—Rentas obtenidas en territorio costarricense.**

- Se consideran rentas obtenidas en territorio costarricense o de fuente costarricense las siguientes:
  - Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense. Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente, cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
  - Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente según se detalla a continuación:
    - Cuando las actividades o explotaciones económicas sean realizadas en territorio costarricense. No se considerarán obtenidos en territorio costarricense los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero, cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones y su importe no exceda del veinte por ciento (20%) del precio de adquisición de dichos elementos.
    - Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio costarricense, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio costarricense, aquellas que sirvan a actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio costarricense o se refieran a bienes situados en el mismo.
    - Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio costarricense de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
  - Los rendimientos del trabajo, cuando deriven, directa o indirectamente, de un trabajo prestado en territorio costarricense.
  - Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en Costa Rica.
  - Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario, satisfechos por personas o entidades residentes en territorio costarricense o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio costarricense.

- f) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio costarricense o de derechos relativos a los mismos, como alquileres, usufructos y otras contrataciones de bienes raíces.
  - g) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles situados en territorio costarricense no afectos a actividades económicas.
  - h) Las ganancias patrimoniales:
    - i) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio costarricense.
    - ii) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio costarricense o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.
    - iii) Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en dicho territorio o de derechos relativos a los mismos. En particular, se consideran incluidas:
      - Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
      - Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio costarricense.
  - i) Las provenientes del transporte y comunicaciones entre la República de Costa Rica y países extranjeros, y viceversa. Se incluyen dentro de este inciso, las transmisiones de noticias internacionales, radionovelas, telenovelas, películas, grabaciones, discos fonográficos, historietas y en general cualquier medio de difusión similar de imágenes y sonidos.
2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior de este artículo, se entenderán, asimismo, obtenidos en territorio costarricense los rendimientos satisfechos por:
- a) Personas físicas que realicen actividades económicas y entidades residentes en territorio costarricense.
  - b) Establecimientos permanentes situados en dicho territorio.
3. Lo dispuesto en el apartado anterior no será aplicable cuando se trate de los siguientes rendimientos:
- a) Los satisfechos por razón de actividades o explotaciones económicas, distintas de las mencionadas en la letra siguiente cuando aquéllas se realicen íntegramente en el extranjero. En particular, se entenderán incluidos en esta letra los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías que impliquen importación al territorio costarricense, incluidas las comisiones de mediación en las mismas, así como los gastos accesorios y conexos.
  - b) Los satisfechos por razón de las prestaciones de servicios a que se refiere el subapartado b') de la letra b) del apartado 1 de este artículo, cuando dichas prestaciones de servicios se utilicen íntegramente fuera del territorio costarricense y estén directamente vinculadas a actividades económicas del pagador realizadas en el extranjero, salvo que se refieran a bienes situados en territorio costarricense.
  - c) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén directamente vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.
  - d) Los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.
  - e) Los rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en el extranjero.
4. Cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 145.—**Rentas exentas.** Estarán exentas de este impuesto las siguientes rentas:

- a) Las rentas mencionadas en el artículo 6 de esta Ley, percibidas por personas físicas.
- b) Las provenientes de las inversiones del fideicomiso sin fines de lucro, creado mediante el artículo 6° de la Ley N° 7044, de 29 de septiembre de 1986, Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.
- c) Las rentas provenientes de intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior- o a las entidades financieras de estos-reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos, efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior, por la importación de mercancías. Tampoco se pagará impuesto por los

- arrendamientos de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que estos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagadas a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.
- d) En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en Costa Rica sin mediación de establecimiento permanente, estarán exentas las rentas pagadas por el contribuyente que realiza los servicios y actividades indicadas a otros contribuyentes de este impuesto por concepto de los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 146.—**Regímenes de cálculo del impuesto.**

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio costarricense tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente de la presente Ley.
2. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

**CAPÍTULO III**

**Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente**

Artículo 147.—**Rentas imputables a los establecimientos permanentes.** Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

- a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.
- b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al mismo.
- c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Artículo 148.—**Diversidad de establecimientos permanentes.**

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio costarricense, se considerará que estos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurren las siguientes circunstancias:
  - a) Que realicen actividades claramente separables.
  - b) Que la gestión de las mismas se lleve de modo separado.
2. En ningún caso será posible la compensación de rentas en establecimientos permanentes distintos.

Artículo 149.—**Determinación de la base imponible.**

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas para rendimientos de actividades económicas, sin perjuicio de lo dispuesto en las letras siguientes:
  - a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a la persona física titular o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.
  - b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- i) Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.
- ii) Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.
- iii) Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando estos se basen en la utilización de factores o recursos realizada por el establecimiento permanente y su relación con el costo total de dichos factores o recursos.

- c) En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentren alguna de las siguientes magnitudes:

- i) Ventas brutas.
  - ii) Costos y gastos directos.
  - iii) Inversión media en elementos de activo fijo afecto a actividades o explotaciones económicas.
  - iv) Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.
- d) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al costo de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.
2. Las operaciones realizadas por el establecimiento permanente con su casa central o con la persona física titular o con otros establecimientos permanentes del contribuyente, ya estén situados en territorio costarricense o en el extranjero, o con otras sociedades o personas a él vinculadas, se valorarán con arreglo a las disposiciones del artículo 81 de esta Ley.
3. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de esta Ley.
4. Cuando las operaciones realizadas en Costa Rica por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en el territorio de la República, finalizándose este por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente y sin que se destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:
- a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 81 de esta Ley para las operaciones vinculadas, determinándose la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del impuesto sobre sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.
  - b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:
    - i) La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale la Agencia Nacional de Administración Tributaria sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se añadirá la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.  
A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.
    - ii) La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en la misma las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

5. Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio costarricense consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, el impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

- a) Las normas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.
- b) Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración Tributaria, los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a los mismos. Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración de inscripción y declarar su domicilio fiscal en territorio costarricense, así como a comunicar los cambios que se produjesen en este o en los datos consignados en aquella.
- c) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes. Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en la letra a) anterior cuando el establecimiento permanente no dispusiere de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio costarricense.
- c) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en la letra a) anterior, las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

#### Artículo 150.—Deuda tributaria.

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen del treinta por ciento (30%).

2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo previsto para los dividendos en el artículo 155, inciso f) de esta Ley, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo anterior de esta Ley, que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

3. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

4. Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota íntegra del impuesto, la Administración Tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, en los plazos y condiciones previstos reglamentariamente.

#### Artículo 151.—Período impositivo y devengo.

1. El período impositivo será coincidente con el de su casa matriz o el de la persona física titular del establecimiento, sin que pueda exceder de doce meses. Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

La comunicación del período impositivo deberá formularse en la forma que determine la Administración Tributaria o, en su defecto, en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para periodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

2. Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquellos en que la casa matriz traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

#### Artículo 152.—Declaración y obligaciones contables y formales.

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente según las reglas del impuesto sobre sociedades.

2. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos.

3. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en Costa Rica por las normas del impuesto sobre sociedades.

#### Artículo 153.—Pagos a cuenta.

1. Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del impuesto sobre sociedades por las rentas que perciban y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al impuesto sobre sociedades.

2. Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio costarricense.

### CAPÍTULO IV

#### Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

##### Artículo 154.—Base imponible.

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro o monto total.

2. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

3. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la sub sección V de la sección I, del capítulo II del Título I, salvo el artículo 28, apartado 2, y en la sección IV del capítulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título gratuito, su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido.

4. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio costarricense se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 52 de esta ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

**Artículo 155.—Tipos de gravamen y cuota tributaria.**

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:
  - a) Con carácter general, el veinticinco por ciento (25%). Se incluyen en este tipo el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, y los conceptos no incluidos en las letras siguientes:
  - b) Por las pensiones y jubilaciones percibidos por personas físicas no residentes, así como los salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, el diez por ciento (10%).
  - c) Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios profesionales ejecutados sin que medie relación de dependencia, el quince por ciento (15%).
  - d) Por los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio costarricense, siempre que no sean contribuyentes por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de Costa Rica en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales, el ocho por ciento (8%).
  - e) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase, el diez por ciento (10%).
  - f) Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales de entidades no inscritas en Bolsa, el doce por ciento (12%). En las inscritas en Bolsa la retención será del cero por ciento (0%).
  - g) Por los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales de cualquier clase, a los que se refiere el artículo 20.2 de esta Ley, relativo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el quince por ciento (15%), excepto los del artículo 20, apartado 7.
  - h) En el caso de ganancias patrimoniales, el doce por ciento (12%), sin perjuicio de lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado.
  - i) Por adquisiciones gratuitas establecidas en el artículo 47 de esta Ley, un tres por ciento (3%).
  - j) Por el transporte y las comunicaciones, incluyendo el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio costarricense, el diez por ciento (10%).
  - k) Por los arrendamientos de bienes de capital para actividades comerciales, el quince por ciento (15%).
  - l) Por los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el apartado 2 del artículo 20 de esta Ley y que encuadren en los indicados en el apartado 7 del artículo 20, un diez por ciento (10%).

**Artículo 156.—Devengo.**

1. El impuesto se devengará:
  - a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si esta fuera anterior.
  - b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.
  - c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles, el 31 de diciembre de cada año.
  - e) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.
2. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

**Artículo 157.—Declaración.**

1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio costarricense sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, debiendo determinar e ingresar la deuda tributaria correspondiente dentro de los quince días naturales del mes siguiente al del devengo del impuesto en la forma y lugar que se establezcan reglamentariamente.
2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios quienes, en defecto del cumplimiento por parte de los contribuyentes, serán responsables solidarios también para efectos del cumplimiento del deber formal de declarar y los demás deberes formales correlativos.
3. No se exigirá a los contribuyentes ni a los responsables solidarios por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 158 de esta Ley.

**Artículo 158.—Obligación de retener e ingresar.**

1. Estarán obligados a practicar la retención e ingreso, respecto de las rentas sujetas a este impuesto, que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición:
  - a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio costarricense.
  - b) Las personas físicas residentes en territorio costarricense que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que paguen, acrediten o de cualquier manera pongan a disposición en el ejercicio de las mismas.
  - c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente.

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.
3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.
4. No procederá practicar retención o ingreso, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo, cuando las rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 145 de esta Ley o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable. Tampoco se exigirá la retención a las rentas percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente cuando se demuestre el pago del impuesto y en aquellos otros casos que se establezcan reglamentariamente.
5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Fisco en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.
6. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos responderá con su patrimonio por sus obligaciones tributarias materiales en este impuesto.

**CAPÍTULO V****Otras disposiciones**

**Artículo 159.—Sucesión en la deuda tributaria.** En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes del mismo por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**Artículo 160.—Deducción de pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas.** Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrá la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicados desde el inicio del período impositivo hasta que se compruebe ante la Administración Tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a sujetos a este impuesto percibidos por el contribuyente.

**CAPÍTULO VI****Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no residentes****Artículo 161.—Regulación del impuesto.**

1. Estarán obligados al pago de un impuesto anual, en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses (\$125,000,00) los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, N° 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no residentes en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliado en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 145, inciso c) de esta Ley.
2. Este impuesto es sustitutivo del impuesto general a los no residentes.
3. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende que existirá vinculación entre:
  - a) Un banco o entidad financiera no domiciliado en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliado en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).
  - b) Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

- c) Un banco o entidad financiera no residente en Costa Rica y otro banco o entidad financiera residente en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

El período del impuesto es de un año contado a partir del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el primer día de dicho período y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Tanto los contribuyentes como sus agentes de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos al efecto por la Agencia Nacional de Administración Tributaria, previo al inicio de operaciones.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor de quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

- i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 145, inciso c) de esta Ley.
- ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 145, inciso c) de esta Ley. Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 145, inciso c) de esta Ley, deberá ser publicada en el Diario Oficial *La Gaceta*.

Artículo 162.—**Disposición modificatoria especial.**

1. A partir del período impositivo 2007 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinticinco por ciento (25%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca dejarán de disfrutar de la exención prevista en el artículo 75 de esta Ley y pasarán a tributar al tipo impositivo del cinco por ciento (5%).
2. A partir del período impositivo 2008 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al veinte por ciento (20%) y las sociedades acogidas al régimen de zona franca pasarán a tributar al tipo impositivo del diez por ciento (10%).
3. A partir del período impositivo 2009 del impuesto de sociedades, el tipo previsto en el artículo 91 de esta Ley se reducirá al quince por ciento (15%), el cual también aplicará para las sociedades acogidas al régimen de zona franca.
4. Si por razón del plazo de su contrato, la sociedad acogida al régimen de Zona Franca ya está tributando a la mitad de la tarifa general del impuesto, en los períodos 2007 y 2008, mantendrá ese nivel de tributación pese a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo.
5. A partir del período impositivo 2008 se entenderán modificados los siguientes artículos para efectos de propiciar una integración adecuada entre el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades una vez que se den los cambios indicados:

- a) Añadir un inciso 6° al apartado 1 del artículo 20, que dirá:

“**inc 6°** Los rendimientos indicados, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio costarricense, se multiplicarán por el porcentaje que resulte de dividir 1 entre el resultado de sustraer de 1 el tipo del impuesto de sociedades vigente, a efecto de ser incorporados como rendimientos íntegros del capital obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.”

- b) Reformar el artículo 50 de esta Ley para que en adelante diga:

“1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar el porcentaje que resulte de restar 100 puntos porcentuales del porcentaje a que se refiere el inciso 6°) del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.

2. La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.
3. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.”

## CAPÍTULO VII

### Disposiciones derogatorias

Artículo 163.—A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas:

- 1° Ley N° 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.
- 2° Ley N° 7722, de 9 de diciembre de 1997 y sus reformas.
- 3° Artículo 100 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 y sus reformas, de 17 de diciembre de 1997.

Artículo 164.—Deróganse todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales, que concedan exención total o parcial del pago del impuesto sobre la renta, incluso las que se identifican como no sujeciones, así como las que permiten aplicar deducciones a la base imponible para el cálculo de dicho tributo o aplicar créditos de impuesto.

Artículo 165.—Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

Artículo 166.—La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 anterior no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

## CAPÍTULO IX

### Disposiciones transitorias

Transitorio I.—Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 59 de la Ley de Imposición sobre la Renta se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que sea de aplicación la presente Ley, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.
2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.
3. A efectos del impuesto sobre la renta la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley anterior.

Transitorio II.—**Período impositivo vigente.** Aquellos contribuyentes cuyo nuevo período impositivo, de conformidad con la Ley de Imposición sobre la Renta, no coincida con el que tenían en operación, tendrán un período de transición que abarca desde el primer día de la entrada en vigencia de la citada Ley hasta el último día del mes en el cual termina el nuevo período impositivo.

Transitorio III.—En tanto no promulgue el Plan General de Contabilidad que se dispone en el artículo 76, aparte 5 de la Ley de Imposición sobre la Renta, los sujetos pasivos deberán seguir registrando sus operaciones de acuerdo con las resoluciones relacionadas con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Transitorio IV.—Mientras la Administración Tributaria establece los modelos de estimación objetiva a que se refiere el artículo 26 de la Ley de Imposición sobre la Renta, para los sectores específicos en los que se ubiquen los contribuyentes registrados en el régimen

simplificado establecido en los artículos 71 a 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7082, de 21 de abril de 1988, tales contribuyentes podrán continuar estimando sus rendimientos con base en ese régimen. Conforme se vayan estableciendo los modelos de estimación objetiva, estos contribuyentes podrán registrarse en ellos, entendiéndose que de no producirse tal registro en el plazo que se defina en la resolución que los establece, se ha optado por el método de estimación directa”.

Transitorio V.—**Vigencia.** Los títulos I y II de la presente Ley, así como los contribuyentes que operen mediante establecimiento permanente regulados en el título III de la Ley de Imposición sobre la Renta, entrarán a regir a partir del período fiscal siguiente su publicación. Las demás disposiciones contenidas en el título III mencionado que se refieren a contribuyentes que no operen mediante establecimiento permanente, regirán a partir del primer día del mes siguiente a la publicación de esta Ley”.

TÍTULO SEXTO

**Impuesto sobre el valor agregado**

Artículo 44.—Este Título Sexto contendrá las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Agregado.

“TÍTULO PRELIMINAR

**Naturaleza y ámbito de aplicación**

Artículo 1°—**Naturaleza del impuesto.** El impuesto sobre el Valor Agregado es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstos en esta ley, las siguientes operaciones.

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- b) Las importaciones de bienes.

Artículo 2°—**Normas aplicables.** El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno costarricense.

Artículo 3°—**Territorialidad.** El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio en el cual el Estado costarricense ejerce su soberanía, incluyendo aquel sobre el cual ejerza una jurisdicción especial, de conformidad con los artículos 5° y 6° de nuestra Constitución.

TÍTULO I

**Delimitación del hecho generador**

Artículo 4°—**Entrega de bienes y prestación de servicios. Estarán sujetas a este impuesto:**

- a) Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual y ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.
- b) En todo caso, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
  - b.1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles.
  - b.2. Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.
- c) La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Artículo 5°—**Concepto de empresario o profesional.** A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán empresarios o profesionales.

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.  
No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entrega de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el inciso b) siguiente.
- b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien tangible o intangible con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Artículo 6°—**Concepto de entrega de bienes.**

- a) Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes tangibles, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes tangibles el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- b) También se considerará entrega de bienes.
  1. Las aportaciones en especie efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas.
  2. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.
  3. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.
  4. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa. Se entenderá que no existen dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa, cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, suma de las cuotas de depreciación que le corresponderían según el impuesto sobre sociedades, dentro del tiempo de duración de la cesión. Asimismo, se asimilarán a este tipo de contratos los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercer dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bien con cláusulas de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.
  5. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionistas que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.
  6. El suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo.  
Se considerarán productos informáticos normalizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final.

Artículo 7°—**Autoconsumo de bienes.** A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumo de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional o patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.
- b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Artículo 8°—**Concepto de prestación de servicios.** A los efectos del Impuesto sobre el Valor Agregado, se entenderá por prestación de servicios:

- a) Toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega o importación de bienes.
- b) En particular, y entre otros, se considerarán prestaciones de servicios.
  1. El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
  2. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
  3. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
  4. Las cesiones y concesiones de derecho de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
  5. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
  6. Los traspasos de locales de negocio.
  7. Los transportes.
  8. Los servicios de hospedaje, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
  9. Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
  10. Las prestaciones de hospitalización.
  11. Los préstamos y créditos en dinero.
  13. El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
  14. La explotación de ferias y exposiciones.

15. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
16. El suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte.

Se considerarán productos informáticos específicos los de esta naturaleza que hayan sido producidos previo encargo del cliente.

Artículo 9°—**Autoconsumo de servicios.** A efectos de este impuesto, serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

- a) Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 7° de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- b) La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo, o en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
- c) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo.

Artículo 10.—**Concepto de importaciones de bienes.** Tendrá la consideración de importación de bienes:

- a) La entrada en el interior del territorio nacional de bienes extranjeros destinados al uso o consumo en el país.
- b) No obstante lo dispuesto en el apartado a), cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del Impuesto, en zonas francas, depósitos francos y depósitos temporales o se vincule a determinados regímenes aduaneros que se especifiquen reglamentariamente, la importación de dicho bien se producirá cuando el bien salga de las mencionadas áreas y abandone los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 11.—**Operaciones no sujetas al impuesto.** No estarán sujetas al impuesto.

- a) Los traspasos de bienes inmuebles a los que les sea aplicable la Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles.
- b) La transmisión del establecimiento mercantil o de la totalidad patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo acreditado a favor de un solo adquirente, cuando este continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, solo puedan utilizarse en fines de promoción.

- c) Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- d) Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

- e) Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, o de carácter cooperativo por sus socios de trabajo.
- f) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.
- g) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- h) Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.
- i) Las transmisiones de combustibles a los que les sea aplicable el capítulo I de la Ley N° 8114, de 4 de julio de 2001, denominada Ley Simplificación y Eficiencia Tributaria.

## TÍTULO II

### Exenciones

Artículo 12.—**Exenciones en operaciones interiores.** Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones.

- a) La entrega de los artículos definidos en la canasta básica alimentaria.
- b) La entrega de los reencaches y las llantas para maquinaria agrícola exclusivamente.
- c) La entrega de los productos veterinarios y los insumos agropecuarios que definan, de común acuerdo el Ministerio de Agricultura y Ganadería y el Ministerio de Hacienda.

- d) La entrega de medicinas.
- e) La entrega de queroseno y diesel para la pesca no deportiva.
- f) La entrega de libros y las composiciones musicales.
- g) La entrega de energía eléctrica residencial siempre que el consumo mensual sea igual o inferior a 250 kW/h; cuando el consumo mensual exceda los 250 kW/h, el impuesto se aplicará al total de kW/h consumido.
- h) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a los usuarios afectados por los servicios públicos postales.
- i) Las prestaciones de servicios o entrega de bienes que realice la Caja Costarricense de Seguro Social para el cumplimiento de sus fines.
- j) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- k) La prestación del servicio de transporte internacional de viajeros y el de utilización de autopistas.
- l) La prestación del servicio de arrendamiento de viviendas con renta mensual no mayor a un salario base, quedando gravado únicamente el excedente sobre este monto.
- m) La prestación del servicio de préstamo y créditos en dinero.
- n) La prestación de servicios financieros relacionados con la obtención de los rendimientos procedentes de las transacciones efectuadas en el mercado financiero y los derivados de otros mercados no organizados en los que no puede hacerse oferta pública señalados en el artículo 22 de la Ley Reguladora del Mercado de Valores, independientemente del instrumento financiero que los genere, de acuerdo con la siguiente descripción:

1. Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros a entidades que captan del público en función de intermediación financiera de conformidad con el artículo 116 de la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica y bajo la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
2. Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas que captan del público por intermedio del mercado de valores.
3. Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades aseguradoras por seguros de vida, denominados "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez".
4. Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos financieros captados por el Estado, las municipalidades y las instituciones autónomas y semiautónomas del Estado.

- o) La prestación de los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.
- p) La prestación de servicios de recolección, almacenamiento, transporte, valoración o eliminación de residuos, limpieza, control de plagas o tratamiento de las aguas residuales.
- q) La prestación de servicio de biblioteca, museos y parques zoológicos, todos de carácter público.
- r) La prestación de servicio de disfrute de espectáculos deportivos de carácter aficionado.

Artículo 13.—**Exenciones en las exportaciones de bienes y servicios.** Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera del territorio de aplicación del Impuesto por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de este.
- b) Las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de aplicación del impuesto en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.
- c) Las prestaciones de servicios realizados por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.
- d) La reimportación de mercancías nacionales que ocurran dentro de los seis meses siguientes a su exportación.
- e) Las prestaciones de servicios, cuando el destinatario no reciba el servicio en el territorio de aplicación del impuesto. Esta exención no aplica cuando un no residente se desplace al territorio de aplicación del impuesto para recibir el servicio.

Artículo 14.—**Exenciones en importaciones y exenciones relativas a las Zonas francas, depósitos francos y otros depósitos.**

- a) Estarán exentas las importaciones de bienes cuya entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto, de conformidad con el artículo 15, inciso b) de esta Ley y siempre que la instalación o montaje requiera un plazo superior a 12 meses desde su inicio. Para el disfrute de esta exención, se deberá obtener una autorización de la Administración Tributaria basada en la información de la instalación o montaje a realizar, mediante el procedimiento y con los requisitos que se fije reglamentariamente.

- b) Estarán exentas; en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:
  1. Las entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca o depósito franco, así como las de los bienes conducidos a la Aduana y colocados, en su caso, en situaciones de depósito temporal.
  2. Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en el número anterior, así como con las importaciones de bienes destinados a ser introducidos en los lugares a que se refiere este apartado.
- c) Las zonas francas, depósitos francos y situaciones de depósito temporal mencionados en el presente artículo son los definidos como tales en la legislación aduanera. La entrada y permanencia de los bienes en las zonas y depósitos francos, así como su colocación en situación de depósito temporal, se ajustarán a las normas y requisitos establecidos por dicha legislación.

**TÍTULO III**

**Lugar de realización del hecho generador**

Artículo 15.—**Lugar de realización de las entregas de bienes.**  
El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

- a) Las entregas de bienes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- b) Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio.

Esta regla solo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y el costo de dicha instalación o montaje exceda del quince por ciento de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados.

Artículo 16.—**Lugar de realización de las prestaciones de servicios.**

Regla general

- a) Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley.
- b) A los efectos de este Impuesto se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios desde los que se preste el servicio.
- c) Si el sujeto pasivo ejerciese su actividad simultáneamente en el territorio de aplicación del Impuesto y en otros territorios, los servicios se entenderán realizados en el ámbito espacial del Impuesto cuando radique en él, el establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de los mismos.
- d) En defecto de los anteriores criterios, se considerará lugar de prestación de los servicios el del domicilio de quien los prestó.
- e) A efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas. En particular, tendrán esta consideración:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Artículo 17.—**Lugar de realización de las prestaciones de servicios.**

Reglas especiales:

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

- a) Los relacionados directamente con bienes inmuebles que radiquen en el referido territorio. Se considerarán directamente relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los arrendamientos o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas; los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias;

los de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores o ingenieros; los de mediación en las transacciones inmobiliarias; los de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias; los de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de las vías de peaje.

- b) Los transportes por la parte de trayecto realizada en el mismo, incluidos su espacio aéreo y aguas jurisdiccionales.
- c) Los siguientes servicios cuando se realicen materialmente en el citado territorio:
  1. Los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares, comprendidos los de organización de los mismos, así como los demás accesorios de los anteriores.
  2. Los juegos de azar.
  3. La transmisión de programas de televisión.
  4. Los de hospedaje, restaurante o acampamento, y en general, los suministros de bebidas o alimentos para consumir en el mismo local.
  5. Los médicos, estéticos y otros que impliquen desplazamiento del destinatario al territorio de aplicación del impuesto para la recepción del servicio.
  6. Los servicios que se indican a continuación cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio:
    - a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial.
    - b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
    - c) Los servicios de publicidad.
    - d) Los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, excepto los comprendidos en el número 1.
    - e) El procesamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos.
    - f) El suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
    - g) Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
    - h) Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y financieras. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se extiende al alquiler de cajas de seguridad.
    - i) La gestión de empresas.
    - j) Las cesiones, incluso por tiempo determinado, de los servicios de personas físicas.
    - k) El doblaje de películas.
    - l) Los arrendamientos de bienes muebles tangibles, con excepción de los medios de transporte y los contenedores.
    - m) Las obligaciones de no prestar total o parcialmente cualquiera de los servicios mencionados en este número.
    - n) Los de mediación y gestión en las operaciones definidas en las letras anteriores de este número, cuando el intermediario o gestor actúen en nombre y por cuenta ajena.
  7. Los trabajos realizados sobre bienes inmuebles tangibles y con informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.
  8. Los servicios de telecomunicaciones. A los efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicaciones los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, texto, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, por radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

**TÍTULO IV**

**Devengo del impuesto**

Artículo 18.—**Devengo del impuesto en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

Se devengará el impuesto:

- a) En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para

ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

- b) En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.
- c) En los traspasos de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.
- d) En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.
- e) En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.
- f) En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, incluyendo operaciones a plazo, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

En todos estos casos, si por las condiciones particulares del negocio, la facturación se da en forma anterior a la entrega o prestación, el devengo se dará con dicha facturación.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravámenes que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho generador del impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

**Artículo 19.—Devengo en las importaciones.** En las importaciones de bienes el devengo del Impuesto se producirá en el momento de la aceptación de la declaración aduanera. No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

## TÍTULO V

### Base imponible

**Artículo 20.—Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

#### Regla General

- a) La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto.
- b) En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:
  1. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.  
No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.  
En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda de las tasas de interés usualmente aplicadas en el mercado para operaciones similares.
  2. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.  
Se considerarán vinculadas directamente a precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.
  3. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Agregado.  
Lo dispuesto en este número comprenderá el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando los bienes de que se trate se les exija el mencionado impuesto.
  4. El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.
  5. El importe de las deudas pendientes asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.
  6. Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas del impuesto.
- c) No se incluirán en la base imponible:
  1. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de

servicios sujetas al Impuesto.

2. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella y sean usuales y generales.  
Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.
3. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado.
- d) Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Agregado que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura o documento equivalente, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.  
Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:
  1. Los casos en que reglamentariamente se determine que la repercusión expresa del Impuesto no fuese obligatoria.
  2. Los supuestos a que se refiere el apartado b, número 6° de este artículo.

**Artículo 21.—Base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

#### Regla Especial

- a) En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.  
No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.
- b) Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.  
Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.
- c) En los supuestos de autoconsumo de bienes comprendidos en el artículo 7° de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:
  1. Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.  
Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
  2. Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el costo de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.
  3. No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.
- d) En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el costo de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.
- e) Cuando existiendo vinculación entre las partes que intervengan en las operaciones sujetas al Impuesto, se convengan precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado, la base imponible no podrá ser inferior a la que resultaría de aplicar las reglas establecidas en los apartados c y d anteriores. La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho.  
A estos efectos, se presumirá que existe vinculación:
  1. En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dicho Impuesto.
  2. En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

3. En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive.
- f) En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.
- g) En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
- h) En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.
- i) En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.
- j) En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas del colón se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central de Costa Rica que esté vigente en el momento del devengo.

**Artículo 22.—Modificación de la base imponible.**

- a) La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 20 y 21 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:
  1. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
  2. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.
  3. Las devoluciones de bienes realizadas según las prácticas comerciales, así como la mercadería entregada en consignación y no vendida.
- b) Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificara en la cuantía correspondiente.
- c) La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:
  1. Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
  2. Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.
  3. Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.  
La modificación deberá realizarse en la forma que se determine reglamentariamente.
- d) Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.
- e) Se faculta a la Administración Tributaria, para determinar la base imponible y ordenar la recaudación del impuesto en el nivel de las fábricas, mayoristas y aduanas, sobre los precios de venta al consumidor final, en el nivel del detallista, en las mercancías en las cuales se dificulte percibir el tributo. El procedimiento anterior deberá adoptarse mediante resolución razonada, emitida por la Administración Tributaria y deberá contener los parámetros y los datos que permitan a los sujetos pasivos aplicar correctamente el tributo. Para determinar la base imponible, la Administración Tributaria estimará la utilidad con base en un estudio que realizará a las empresas líderes, en el mercado de los respectivos productos.  
En estos casos, los intermediarios que al momento de entrar en vigencia el sistema de cobro a nivel de fábrica mayorista o aduana, tengan en sus inventarios mercancías de las contempladas en la correspondiente Resolución, deberán reintegrar el crédito aplicado por el impuesto pagado en la adquisición respectiva, mediante la cancelación del impuesto sobre dichas existencias a su precio de costo, el cual deberán incluir en la declaración del impuesto sobre el valor agregado del mes inmediato anterior al que entre en vigencia el cobro del

impuesto a nivel de fábrica, aduana o mayorista. Asimismo, estos intermediarios deberán conservar a disposición de la Administración Tributaria los listados de inventario respectivo.

**Artículo 23.—Base imponible en las importaciones.** En la importación de mercancías, el valor sobre el cual se determina el impuesto se establece adicionando al valor CIF, aduanas de Costa Rica, lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuestos selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la declaración aduanera, según corresponda. El impuesto así determinado debe liquidarse separadamente en esos documentos y el pago deberá probarse antes de desalmacenar las mercancías respectivas.

**TÍTULO VI**

**Sujetos pasivos**

**Artículo 24.—Sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

a) Serán sujetos pasivos del impuesto:

1. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.
2. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravámenes cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en territorio de aplicación del impuesto.

b) A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de la actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal; aunque no realicen las operaciones sujetas al impuesto de dicho establecimiento.

**Artículo 25.—Sujetos pasivos en las importaciones.** Serán sujetos pasivos del impuesto quienes realicen las importaciones.

Se considerarán importadores, siempre que se contemplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

- a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.
- b) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en el número anterior.

**Artículo 26.—Repercusión del impuesto.**

a) Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el impuesto sobre el valor agregado que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

b) La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

c) La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento análogo correspondiente.

d) Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

e) El destinatario de la operación gravada por el impuesto sobre el valor agregado no está obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

f) Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como la cuantía de la misma, se consideran de naturaleza tributaria y podrán tramitarse ante la Administración Tributaria a través del procedimiento de petición a que se refiere el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A esos efectos no se aplicará la disposición sobre silencio administrativo contenida en dicho artículo.