

PODER LEGISLATIVO

PROYECTOS

LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL

N° 15.461

Asamblea Legislativa:

En ejercicio de las competencias de la Comisión Mixta de Pacto Fiscal -de conformidad con su moción de constitución- que le asigna "facultades para estudiar, analizar, proponer y dictaminar los proyectos de ley que sirvan al cumplimiento de este objetivo", ha construido propuestas concretas alrededor de los cuatro ejes básicos sobre los cuales ha trabajado durante los últimos meses de su gestión, a saber: mejora en la calidad del gasto, reactivación económica, eficiencia y fortalecimiento de la administración tributaria, así como tributos más justos y equitativos, los cuales articula en un solo texto y presenta a la consideración de la Asamblea Legislativa en el proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

El presente texto refleja el esfuerzo colectivo de distintos sectores económicos, sociales y productivos del país. Las sesiones de la Comisión Mixta a lo largo de muchos meses implicaron una gran cantidad de horas de trabajo de diputados, asesores, expertos y técnicos especializados consultados, y se traducen en un acuerdo intersectorial y político que, sin duda alguna, representa un hito histórico tanto por el producto en sí mismo como por el mecanismo mediante el cual se llegó a los acuerdos. Ese esfuerzo de todos en cada uno de los temas se refunde en esta propuesta de ley.

Este proyecto de ley combina medidas no tributarias con medidas tributarias, las cuales, en conjunto, contribuyen a la equidad impositiva, a la reactivación económica, a la racionalización del gasto y al mejoramiento de la eficiencia y administración tributaria en el marco de una ética administrativa con rendición de cuentas.

En procura de una solución estructural y a largo plazo del problema fiscal del país, que posibilite el avance hacia una Costa Rica más próspera, justa y equitativa, se presenta a la consideración de esta Asamblea Legislativa el siguiente proyecto de ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA, DECRETA:

LEY DE PACTO FISCAL Y REFORMA FISCAL ESTRUCTURAL

TÍTULO PRIMERO

De las disposiciones generales

CAPÍTULO ÚNICO

De los principios

SECCIÓN ÚNICA

Artículo 1°—**Principios.** Los siguientes son los principios que orientan la presente ley:

1. El ser humano como principio y fin de todas las acciones en pro del desarrollo.
2. El Bien Común como objetivo de toda acción.
3. El deber del ser humano para con el ser humano y con su entorno.
4. La promoción de la equidad como responsabilidad de la sociedad.
5. La promoción de la solidaridad, el progreso como sociedad, en donde el progreso colectivo es complementario con el progreso individual.
6. El fortalecimiento de la institucionalidad democrática, permitiendo que el Estado pueda realizar las funciones que se le asigne.

TÍTULO SEGUNDO

De la mejora en la calidad del gasto público

CAPÍTULO PRIMERO

De la creación de la comisión nacional de evaluación de las instituciones y programas del Sector Público

SECCIÓN PRIMERA

De la comisión

Artículo 2°—**De la creación.** Créase por un período de dieciocho meses la "Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas del Sector Público", la cual será designada por la Asamblea Legislativa, a propuesta de la Comisión de Nombres, en el transcurso de los 30 días naturales siguientes a la aprobación de esta Ley.

Artículo 3°—**De la composición.** Estará compuesta por siete ciudadanos de reconocida honorabilidad y espíritu de servicio público, conocimiento y experiencia en la Administración Pública y/o reforma del Estado, y/o administración de empresas, y/o instituciones de bienestar social.

Los miembros que la integran harán su labor ad-honorem, con absoluta independencia política y administrativa.

Artículo 4°—**De los objetivos.** Dicha Comisión tendrá como objetivos estudiar, evaluar y recomendar acciones en materia de rediseño, fusión, eliminación o permanencia de instituciones o programas del Sector Público, para lo que proporcionará a la Comisión de Control del Ingreso y Gasto Público Informes de Avance Trimestral y un Informe Final al concluir el periodo para el que fue creada.

Artículo 5°—**De la dotación de recursos y secretaría técnica.** La Asamblea Legislativa proveerá a esta Comisión de los recursos humanos y materiales necesarios para la conformación de una Secretaría Técnica y el buen desempeño de su labor.

Artículo 6°—**Del suministro de información.** El Ministerio de Hacienda, el Ministerio de Planificación y Política Económica y las demás instituciones públicas suministrarán a esta Comisión información veraz, confiable y oportuna que esta requiera para el cumplimiento de sus objetivos.

SECCIÓN SEGUNDA

Creación de la Unidad de Revisión de Leyes

Artículo 7°—**De la creación de la Unidad de Revisión de Leyes.** Créase en el Departamento de Asuntos Parlamentarios de la Asamblea Legislativa la Unidad de Revisión de Leyes, cuyo objeto será estudiar, analizar, y elaborar iniciativas de ley en materia de derogaciones tácitas de leyes o artículos de estas, eliminación de aquellas que hayan perdido vigencia, estén duplicadas o que sean contradictorias en una misma materia, sector o institución, y a solicitud de la Comisión Nacional de Evaluación de las Instituciones y Programas del Sector Público, elaborar iniciativas de ley en materia de su competencia.

CAPÍTULO SEGUNDO

De la creación del sistema general de transparencia y rendición de cuentas en el estado costarricense

SECCIÓN PRIMERA

Disposiciones generales

Artículo 8°—**Objeto y marco de aplicación de la Ley.** La creación del Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas es de orden público e interés social y tiene por objeto:

- a) Crear y establecer el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas en el Estado Costarricense, que estará conformado por los siguientes mecanismos especiales: la Red Nacional de Información de la Gestión y el Desempeño Público-Institucional que será el mecanismo de transparencia del Sistema, las Auditorías de Calidad, la Carta de Derechos Ciudadanos y el Código de Conducta para funcionarios públicos.
- b) Establecer el marco para regular y prever la creación gradual de otros mecanismos.
- c) El campo de aplicación del Sistema será el de las instituciones descritas en el artículo 1° de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos (N° 8131).

Artículo 9°—Objetivos del Sistema.

- a) Fortalecer la democracia, mediante la verificación del ejercicio de la autoridad depositada.
- b) Consolidar el derecho ciudadano a conocer y a vigilar sobre el uso que se hace de los recursos públicos.
- c) Vigilar las acciones de los gobernantes y funcionarios públicos para responsabilizarlos por sus acciones a nivel de logros y alcances como de fracasos u omisiones.
- d) Fortalecer la gestión pública aprendiendo de la experiencia.
- e) Promover una ética de la función pública.
- f) Combatir la corrupción.
- g) Alcanzar una mayor transparencia en la actuación de los funcionarios, la gestión de las instituciones y poderes del Estado de cara a la ciudadanía.
- h) Facilitar y potenciar la rendición de cuentas como proceso general, ejercido por las entidades de control vertical y horizontal, a saber, la Asamblea Legislativa y sus órganos adscritos (la Defensoría de los Habitantes y la Contraloría General de la República), así como la ciudadanía.
- i) Generar procesos participativos con las instituciones y ciudadanía usuaria del Sistema General de Rendición de Cuentas.

Artículo 10.—Principios Rectores del Sistema.

- a) **Transparencia:** información clara confiable, eficiente y oportuna sobre diseño, gestión y resultados de la política pública.
- b) **Integralidad:** Correcto y adecuado desempeño de la gestión de los fondos públicos (ingresos y egresos).
- c) **Imparcialidad:** Trato igualitario del sistema hacia las ciudadanas y los ciudadanos.
- d) **Universalidad:** Acceso igualitario y amplia difusión de la información del sistema a los y las ciudadanas.
- e) **Confiabilidad:** Credibilidad del sistema.
- f) **Autonomía:** independencia de la función técnica del poder político.
- g) **Continuidad:** Sistemas permanentes de planificación, seguimiento y evaluación de la gestión de fondos públicos (ingresos y egresos).^{1/2}

SECCIÓN SEGUNDA

Creación, rectoría, competencias y función

Artículo 11.—Creación y rectoría. Créase el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas bajo la rectoría de un Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas, en adelante el Consejo. Este Consejo será un órgano colegiado integrado por el Contralor General de la República, el Defensor de los Habitantes, el Ministro de Planificación, y dos representantes de la ciudadanía. Los representantes de la ciudadanía serán electos por la Defensoría de los Habitantes de la terna que para tal efecto deberán remitir las organizaciones de la sociedad civil. Los integrantes de este Consejo no percibirán dietas ni ninguna remuneración.

La Contraloría General de la República funcionará como Secretaría Técnica en el diseño, ejecución y seguimiento del Sistema.

Artículo 12.—Facultades del concejo. El Consejo será coadyuvante de los órganos existentes para fortalecer el régimen de responsabilidad en la gestión pública, y tendrá las siguientes facultades:

- a) Recolectar la información pertinente en las instituciones públicas que le permitan evaluar y fiscalizar la gestión pública.
- b) Recomendar a los entes competentes para aplicar las sanciones en el marco del ordenamiento jurídico existente, y las acciones correctivas para el mejoramiento de la gestión pública.
- c) Articular acciones institucionales que permitan sentar responsabilidades por los actos de las y los funcionarios públicos en dicha gestión, tanto a nivel de logros y alcances como de fracasos u omisiones en dicha gestión; y colaborar para que dichas responsabilidades culminen en los premios, castigos y mecanismos correctivos de la gestión pública pertinente.
- d) Publicar los resultados del desempeño público en los ámbitos presupuestarios como programático, y disponerlos a la ciudadanía (explicitar las características mínimas y comunes de las respuestas de la administración: veraz, oportuna, completa, responsable, verificable).
- e) Formular lineamientos y directrices en materia de rendición de cuentas a fin de cumplir con los objetivos del Sistema. Dichos lineamientos y directrices se dirigirán a los jefes de los Poderes del Estado, del Tribunal Supremo de Elecciones, de las municipalidades, y de las universidades estatales, para su conocimiento, aprobación y aplicación respectivos, sin perjuicio del nivel de autonomía que corresponda de conformidad con las disposiciones legales y constitucionales pertinentes.
- f) Propiciar por medio de sus integrantes la creación de mecanismos de coordinación necesarios, para la ejecución de los objetivos del Sistema.
- g) Emitir directrices al Ministerio de Planificación y Política Económica sobre las características y cobertura de la Red Nacional de Información del Desempeño Público-Institucional creada en esta Ley.
- h) Velar por el cumplimiento de la presente Ley.

SECCIÓN TERCERA

De las funciones de la Secretaría Técnica

Artículo 13.—Funciones de la Secretaría Técnica.

- a) Elaborar y proponer al Consejo lineamientos y directrices.
- b) Divulgar en el ámbito nacional, la existencia y funcionamiento del Sistema Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas.
- c) Realizar evaluaciones respecto al cumplimiento de los objetivos del Sistema, debiendo remitir los informes al Consejo.
- d) Velar por el cumplimiento de los lineamientos que en materia de rendición de cuentas sean aprobados conforme lo dispuesto en el inciso e) del artículo 12 anterior.
- e) Divulgar los resultados del desempeño público y ponerlos a disposición de la ciudadanía.
- f) Las demás funciones que le encomiende el Consejo.

SECCIÓN CUARTA

Red Nacional de Información del Desempeño Público-Institucional

Artículo 14.—Creación. Créase la Red Nacional de Información de la Gestión y el Desempeño Público-Institucional, en adelante la Red, como mecanismo de sistematización de la información de la gestión pública aplicable al ámbito presupuestario y programático.

Artículo 15.—De la administración de la Red y sus facultades. La Red operará bajo la autoridad del Ministerio de Planificación y Política Económica (MIDEPLAN), de conformidad con los lineamientos y directrices establecidos por el Consejo Nacional de Rendición de Cuentas.

El MIDEPLAN deberá remitir informes periódicamente ante el Consejo para su adecuada integración y coordinación con el Sistema General de Transparencia y Rendición de Cuentas.

En lo pertinente, y para el adecuado desempeño de la Red, el MIDEPLAN coordinará con el Ministerio de Hacienda y el Ministerio de la Presidencia.

El MIDEPLAN, en la función de Autoridad de la Red de Información, tendrá las siguientes facultades:

- a) Armonizar los diferentes sistemas de información relativos al desempeño público existentes en la administración pública.
- b) Consolidar indicadores de la gestión pública ahora existentes, como los generados por el SINE y la Contraloría General de la República, y otros existentes o que se creen en el futuro o por esta misma Ley como las auditorías ciudadanas y de calidad.
- c) Emitir las normas correspondientes que establezcan los mecanismos de información a las instituciones.

Artículo 16.—Contenidos del sistema de información. La información será selectiva, estratégica y presentada en un formato adecuado a las necesidades de las audiencias institucionales y ciudadanas a las que van dirigidas.

La información debe basarse en indicadores sustantivos (físicos) y financieros, y su respectiva vinculación con políticas de Estado, políticas públicas, programas, proyectos, fuentes de financiamiento, asignación de recursos, acciones de ejecución, de seguimiento, de control, evaluación e impacto.

Artículo 17.—Del financiamiento. El Ministerio de Planificación y Política Económica incorporará en su presupuesto anual los recursos necesarios para la creación y funcionamiento del sistema.

SECCIÓN QUINTA

Otros mecanismos de rendición de cuentas

Artículo 18.—Auditorías de calidad. Definición. Créase las auditorías de calidad como una nueva función de las auditorías institucionales internas.

Las Auditorías de Calidad son instrumentos que permiten determinar mediante un examen sistemático e independiente la calidad del servicio público brindado.

Las instituciones relacionadas en el inciso c) del artículo 8° capítulo II Sección Primera de esta Ley, deberán incorporar gradualmente la realización de Auditorías de Calidad en sus procesos y productos de trabajo.

Artículo 19.—Carta de derechos de las y los ciudadanos. Establécese la carta de derechos de las y los ciudadanos como instrumento de control ciudadano. La Defensoría de los Habitantes deberá redactar la Carta en un plazo no mayor a seis meses a partir de la publicación de esta Ley. El Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas deberá hacerlo de conocimiento público.

Artículo 20.—Código de conducta de las y los funcionarios del Estado. Establécese el Código de conducta de las y los funcionarios del Estado como un instrumento de cumplimiento obligatorio para los funcionarios públicos.

El Servicio Civil y la Defensoría de los Habitantes con la asesoría de la Procuraduría General de la República, elaborarán este Código en un plazo no mayor a seis meses a partir de la publicación de esta Ley. El Consejo Nacional de Transparencia y Rendición de Cuentas deberá hacerlo de conocimiento público.

CAPÍTULO TERCERO

De las pérdidas del Banco Central de Costa Rica y el proceso de dolarización de los depósitos

SECCIÓN ÚNICA

Reducción de las pérdidas del Banco Central y dolarización de los depósitos

Artículo 21.—Plan de Acción. El Banco Central de Costa Rica en un término improrrogable de seis meses a partir de la publicación de la presente Ley, pondrá en conocimiento de la Comisión Permanente de Asuntos Económicos de la Asamblea Legislativa un Plan tendiente a eliminar su posición deficitaria y reducir el proceso de dolarización de los depósitos en el sistema bancario nacional, en un plazo máximo de tres años.

Este Plan deberá contener las acciones de política monetaria y cambiaria que esta institución tomará para la consecución de los objetivos aquí planteados. Dicho Plan podrá incluir -en caso de ser necesario- y a manera de solicitud a esta Asamblea Legislativa, una propuesta de ley que comprenda las modificaciones legales que se requieran para la consecución de los objetivos descritos, incluyendo instrumentos adicionales de política monetaria y cambiaria a utilizar por el Banco Central.

CAPÍTULO CUARTO

Del Sistema Nacional de Pensiones

SECCIÓN ÚNICA

Comisión Evaluadora del Sistema de Pensiones

Artículo 22.—Creación. Créase una Comisión Interinstitucional para la evaluación y reforma del Sistema Nacional de Pensiones, integrada por un funcionario de la Caja Costarricense de Seguro Social, uno de la

Superintendencia de Pensiones, un representante de la Asociación de Operadoras de Pensiones, un representante de las Cámaras Patronales, y un representante de los trabajadores, estos últimos nombrados por el Consejo de Gobierno. Esta Comisión deberá estudiar, elaborar y presentar un proyecto de ley para modificar integralmente el sistema nacional de pensiones.

La Comisión tendrá un plazo de un año para estructurar la propuesta sobre pensiones, normalizar los beneficios de los regímenes con cargo al Presupuesto y armonizar los regímenes complementarios que se mantengan y/o se propongan.

TÍTULO TERCERO

Educación para el desarrollo social y la reactivación económica

CAPÍTULO ÚNICO

Del fortalecimiento de la educación pública

SECCIÓN ÚNICA

Medidas para el fortalecimiento de la educación pública

Artículo 23.—**Del financiamiento.** El 6% del PIB asignado constitucionalmente al financiamiento a la Educación será paulatinamente incrementado a un 8%.

Una vez que la "carga tributaria", entendida como los ingresos tributarios divididos entre el PIB del mismo año, alcance un 16%, el Gobierno destinará un mínimo del 7% del PIB a los gastos en Educación. Si la "carga tributaria" llegara a alcanzar un 20%, la obligación del Fisco será destinar un mínimo del 8% del PIB al Presupuesto de la Educación Pública Superior, Media, Primaria, Preescolar y Tecnológica, todo de conformidad con los resultados del artículo 23 del presente capítulo.

Adicionalmente a lo anterior, el Ministerio de Hacienda deberá incluir en el presupuesto para el 2005 la totalidad de los recursos correspondientes a la asignación constitucional de 6% del PIB para la Educación.

La diferencia entre lo incluido en el presupuesto de 2003 y el monto del 6% a incluir en el presupuesto del 2005, de conformidad con las metas establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo y en la Agenda Nacional de la Niñez y Adolescencia, tendrá como objetivo principal equiparar progresivamente en un plazo de cinco años el 10% de los centros educativos de primaria y secundaria que se encuentran en condiciones de mayor inequidad, con el 10% que se encuentre en las mejores condiciones.

Para lograr este objetivo, se considerarán, al menos, los siguientes indicadores:

- Disminuir las tasas de deserción.
- Aumentar la cobertura de la educación preescolar.
- Aumentar la aprobación de las pruebas nacionales.
- Mejorar el acceso a materias especiales.
- Garantizar los apoyos educativos en secundaria por medio de comedores escolares, becas, bonos y transporte.
- Eliminar brechas entre la educación urbana y rural.
- Aumentar la cobertura y disminuir la exclusión en secundaria, sobre todo en los cantones de menor desarrollo relativo.
- Construir colegios en zonas de difícil acceso.
- Introducir la educación bilingüe en escuelas y colegios.
- Eliminar dobles y triples jornadas.

Artículo 24.—**Sanciones.** El Ministro de Hacienda deberá presupuestar anualmente las rentas creadas para la universalización de la educación en todos los ciclos, y ordenar en todo caso, el pago efectivo y completo de las rentas establecidas en el artículo 78 de la Constitución Política. El incumplimiento de cualquiera de estos deberes acarreará en su contra las responsabilidades de ley. Penalmente esta conducta será sancionada con la pena prevista en el artículo 330 del Código Penal.

Artículo 25.—**Del Programa Nacional de Educación.** El Consejo Nacional de Educación, el CONARE y el INA conjuntamente, formularán a partir del 2004 un "Programa Nacional de Educación", cuyos objetivos deberán ser congruentes con los requerimientos de capital humano del Plan Nacional de Desarrollo y la Agenda Nacional de la Niñez y Adolescencia. Este Programa comprenderá todos los niveles de la educación orientada claramente a desarrollar una educación de excelencia que permita promover el desarrollo integral de la persona, fortaleciendo la formación tecnológica y administrativa necesaria para el fomento de la producción y la productividad. "El Plan Nacional de Educación" comprenderá al menos lo siguiente:

- Proyectos de becas locales y al exterior, tanto para educandos como para educadores.
- Acciones para solucionar la falta de infraestructura, eliminación de las brechas educativas existentes entre la educación privada y la pública, y dentro de ésta última, la de educación urbana y la rural, bajo la tesis de que el sistema educativo costarricense debe alcanzar los estándares internacionales.
- Acciones para motivar el interés de los estudiantes de escuelas y colegios en los programas de educación bilingüe.
- Acciones para mejorar los medios de transporte, el combate a la deserción estudiantil, al exceso de estudiantes en cada aula.
- Acciones para mejorar la falta de instrumentos pedagógicos, libros, equipos informáticos y otros instrumentos modernos de enseñanza.

TÍTULO CUARTO

De la eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria

CAPÍTULO ÚNICO

Fortalecimiento de la Administración Tributaria

SECCIÓN PRIMERA

Creación, objetivos y funciones

Artículo 26.—**Creación y Naturaleza Jurídica.** Créase la Dirección Nacional de Tributos, pudiéndose abreviar DNT, como un órgano técnico especializado de desconcentración mínima, dependiente del Ministerio de Hacienda sin posibilidades de avocación ni de revisión de las competencias técnicas específicas, definidas en esta Ley por parte del superior jerárquico. La DNT, es el asesor obligado en la administración de tributos, que integrará bajo un solo órgano las dependencias encargadas de la administración tributaria.

Artículo 27.—**Finalidad.** La DNT tendrá como finalidad la administración del sistema tributario. A estos efectos tendrá a su cargo las competencias relativas a las funciones de gestión, recaudación, fiscalización, liquidación de los tributos, trámite y fiscalización de exenciones tributarias. Asistencia al Ministro de Hacienda en el diseño y evaluación de la política tributaria, así como en la evaluación de la gestión tributaria. Para tales efectos asume las funciones de las actuales Direcciones Generales de Tributación, de Aduanas, de Hacienda y de la Policía de Control Fiscal. Podrá bajo delegación del Ministro de Hacienda, realizar convenios con las municipalidades y otros entes públicos y privados, para la recaudación de los tributos.

Artículo 28.—**Objetivos.** La DNT tendrá los siguientes objetivos:

- Hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el artículo 18 de la Constitución Política en la proporción y medida establecida por las leyes, a través de una organización adecuadamente dotada con recursos materiales, tecnológicos y humanos idóneos para la naturaleza y responsabilidad de las funciones tributarias.
- Promover una cultura tributaria para la convivencia republicana y democrática y el fomento de la riqueza nacional.
- Mejorar la recaudación y reducir las brechas de incumplimiento fiscal de conformidad con la legislación vigente y con estricto apego a los principios de responsabilidad, debido proceso, imparcialidad administrativa y buena calidad del servicio al contribuyente.
- Desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario sea aplicado en forma justa, general y eficaz a todos los contribuyentes mediante los procedimientos de gestión, recaudación, fiscalización y determinación de la obligación tributaria.
- Promover el cumplimiento voluntario de los administrados en el mayor número posible, racionalizando y simplificando los procesos, estableciendo y manteniendo aquellos servicios que reduzcan los costos al contribuyente y le faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Promover los mecanismos de rendición de cuentas acerca de los resultados de su gestión.
- Controlar en el marco de sus competencias, los incumplimientos tributarios de los administrados y gestionar oportunamente las denuncias ante las autoridades competentes por los delitos tributarios generales y tributarios aduaneros.
- Facilitar y agilizar las operaciones de comercio internacional en el ámbito de sus competencias aduaneras.
- Aplicar la legislación interna tributaria aduanera, y la de los convenios y tratados comunitarios e internacionales que la Asamblea Legislativa haya aprobado, con estricto apego al principio de uniformidad.
- Rendir periódicamente y públicamente cuentas acerca de los resultados de su gestión y en especial, del cumplimiento de sus objetivos. Deberá rendir estas cuentas al menos anualmente, junto con el informe preceptuado en el artículo 139, inciso 4) de la Constitución Política.
- Asistir e informar a los administrados acerca del contenido y alcance de las obligaciones tributarias, el estado de la tramitación de los procedimientos de los que sea parte y la identidad de las autoridades o personas al servicio de la administración quienes tramitan esos procedimientos.
- Establecer y mantener un sistema de información, respaldado, compatible y enlazado que permita identificar con eficiencia y eficacia los contribuyentes de cada impuesto, los montos cancelados, la base de los tributos para cada caso y las interrelaciones informáticas y estadísticas correspondientes.
- Administrar con estricta confidencialidad los datos de los administrados, frente a terceros, salvo que se trate de entes públicos con potestades de Administración Tributaria o Administraciones Tributarias de otros países con los que Costa Rica mantenga convenios de intercambio de información.
- Recomendar oportunamente, a su superior jerárquico los cambios necesarios en el ordenamiento jurídico, para cumplir con sus objetivos. Especialmente, aquellos requeridos para mejorar la administración y sus procedimientos, la recaudación tributaria, las garantías y servicios en favor de los administrados.

- o) Tramitar, oportuna y eficientemente, las sanciones administrativas que de acuerdo con la ley corresponda, con estricto apego a los principios de tipicidad y penalidad legales, inviolabilidad de la defensa, audiencia previa, estado de inocencia, no arbitrariedad ni confiscatoriedad, objetividad, revisión administrativa y judicial y celeridad.
- p) Dar publicidad a las normas aplicables para tributos en general y los aduaneros, a las resoluciones y consultas concretas, a la jurisprudencia jurisdiccional y administrativa, y a los documentos, libros y criterios de valoración a fin de promover una gestión facilitadora, transparente y segura jurídicamente
- q) Mantener los controles oportunos y adecuados para impedir las intrusiones ilegales a los archivos de datos confidenciales administrados.

Artículo 29.—**Competencias y potestades.** Para el cumplimiento de sus objetivos, la DNT tendrá las siguientes competencias y atribuciones:

- a) Hacer recomendaciones y elaborar anteproyectos acerca de los cambios normativos necesarios para mejorar la administración tributaria, para someterlos a conocimiento del Ministerio de Hacienda.
- b) Proponer al Ministerio de Hacienda modificaciones a su estructura orgánica cuando se estime conveniente para la consecución de sus objetivos y el cumplimiento de sus fines, de conformidad con la normativa establecida en el Estatuto de Servicio Civil, Ley Nº 1581, del 30 de mayo de 1953 y sus reformas y conforme a los lineamientos del Ministerio de Planificación y Política Económica. Para tal efecto deberá respetar las disposiciones de los tratados internacionales y comunitarios relativos a la materia técnica tributaria y aduanera.
- c) Elaborar y proponer modificaciones al sistema de recursos humanos que considere pertinentes.
- d) Elaborar su anteproyecto de presupuesto y someterlo a conocimiento del Ministro de Hacienda para el trámite correspondiente, todo de conformidad con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley Nº 8131.
- e) Emitir recomendaciones a las instituciones y municipalidades que tengan entre sus funciones la administración de tributos, en el ámbito de competencia de la DNT. Asimismo, atender las solicitudes de avalúos administrativos y fiscales que los diversos cuerpos legales confieren a la Dirección General de Tributación; para lo cual contará con el cuerpo especializado correspondiente; el costo administrativo lo asumirá la entidad solicitante.
- f) Estudiar, tramitar las exenciones tributarias de conformidad con los principios establecidos en esta Ley. Para estudiar y tramitar, interpretará restrictivamente con relación al beneficiario, las normas que otorguen exenciones.
- g) Fiscalizar y evaluar la gestión tributaria.
- h) Tramitar y procesar las declaraciones de tributos presentadas por los administrados, de conformidad con el ordenamiento y la jurisprudencia administrativa.
- i) Cualquier otra que le corresponda de conformidad con las leyes y sus reglamentos.

SECCIÓN SEGUNDA

Organización, dirección y administración

Artículo 30.—**Director Nacional de Tributos.** La DNT estará a cargo de un Director Nacional de Tributos, quien será nombrado de acuerdo con lo establecido en la presente Ley.

Artículo 31.—**Estructura administrativa.** Son dependencias de la DNT:

- a) La Dirección General de Tributación.
- b) La Dirección General de Aduanas.
- c) La Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria.
- d) La Policía de Control Fiscal.

La Dirección General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria dependerá administrativamente de la DNT y técnicamente del Ministro de Hacienda. Sus funciones serán las siguientes: asesorar al Ministro en todo lo referente a la materia tributaria-aduanera, diseñar y evaluar la política fiscal tributaria, evaluar la gestión tributaria y el buen uso y destino de los bienes exonerados y conocer e informar sobre todo proyecto de ley que trate de crear, modificar o suprimir rentas.

El Ministro de Hacienda podrá, vía decreto ejecutivo, crear las unidades dependientes directamente de la DNT.

Artículo 32.—**Designación del Director Nacional y de los Directores Generales.** El Ministro de Hacienda deberá designar a un Director Nacional, quien tendrá a su cargo la administración general de la DNT.

El Director Nacional mediante terna, propondrá a su superior jerárquico el nombramiento de un Director General de Tributación, un Director General de Aduanas, un Director General de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y un Director de la Policía de Control Fiscal.

Los Directores Generales, actuarán cada uno en el ámbito de sus competencias, de conformidad con la normativa particular que los regula.

Artículo 33.—**Requisitos del Director Nacional de Tributos y de los Directores Generales.** El Director Nacional, los Directores Generales y el Director de la Policía de Control Fiscal, deberán tener como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Ser costarricense por nacimiento o por naturalización.
- b) Grado académico mínimo de licenciatura o de maestría en una profesión afín con el giro de actividad de las direcciones correspondientes.
- c) Al menos 3 años de experiencia demostrada en puestos ejecutivos y en el ejercicio de la materia tributaria y aduanera en organizaciones públicas o privadas.

Artículo 34.—**Atribuciones, competencias y deberes del Director Nacional.** El Director Nacional tendrá las siguientes atribuciones, competencias y deberes:

- a) Someter ante su superior jerárquico, para firma y aprobación, los proyectos de reglamentos internos o sus modificaciones, que se requieran para el funcionamiento de la DNT.
- b) Gestionar el nombramiento de los funcionarios de la DNT.
- c) Organizar lo administrativo y fungir como superior jerárquico en materia laboral y aplicar el régimen disciplinario correspondiente, conforme a esta Ley y sus reglamentos. Cuando se trate de un despido, esta será acordada por el Ministro de Hacienda.
- d) Elaborar y ejecutar en coordinación con los Directores Generales, el Plan Estratégico plurianual y los Planes de Acciones y Objetivos anuales.
- e) Comunicar a su superior jerárquico los criterios técnicos sobre los proyectos de reglamento de las leyes tributarias y sus modificaciones para su presentación al Poder Ejecutivo.
- f) Elaborar las políticas generales y los planes de la DNT sometiéndolos a la aprobación del Ministro de Hacienda.
- g) Proponer ante el Ministro de Hacienda la creación de dependencias auxiliares al Director Nacional orientados a asegurar la adecuada coordinación entre las direcciones generales.
- h) Dirigir la organización, operación y coordinación de todas sus dependencias para el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.
- i) Proponer a las autoridades competentes, previa aprobación del Ministro de Hacienda, la creación de plazas y servicios indispensables para el debido funcionamiento de la DNT.
- j) Planificar, organizar, dirigir, controlar y evaluar mediante estudios científicos la detección de necesidades de capacitación, con el propósito de formular, organizar y mantener los programas de trabajo pertinentes y satisfacer los objetivos y metas que haya fijado la DNT.
- k) Divulgar, informar y comunicar las actividades de la DNT a la sociedad civil.
- l) Planear, supervisar el plan estratégico de desarrollo tecnológico de la gestión tributaria interna.
- m) Desarrollar programas permanentes de investigación, capacitación, estudio y asesoramiento en las áreas tributarias. Para tal efecto podrá desarrollar mecanismos de coordinación y cooperación con otros centros nacionales e internacionales de formación en materia tributaria.
- n) Ejercer las demás atribuciones que le correspondan de conformidad con esta Ley, sus reglamentos y otras disposiciones legales que fueren aplicables.

Artículo 35.—**Atribuciones, competencias y deberes de los Directores Generales.** El Director de la Policía Fiscal, los Directores Generales de Tributación, de Aduanas y de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria, serán cada uno en el ámbito de sus competencias, los funcionarios de mayor jerarquía administrativa de la Dirección General a su cargo y los responsables ante el Director Nacional de la eficiente y correcta operación técnica, administrativa e informática de la DNT. Los Directores Generales, para efectos de las atribuciones, competencias y facultades que les brinda el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas, la Ley General de Policía y la normativa relacionada, se entenderán, respectivamente, como titulares de la Administración Tributaria. Las funciones inherentes a las competencias de cada Dirección se establecerán en el Reglamento de esta Ley.

Artículo 36.—**Impedimentos para ser Director Nacional o Directores Generales.** No podrán designarse como Director Nacional o Directores Generales de Tributación, Aduanas, de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y de la Policía de Control Fiscal:

- a) Las personas contra las que en los últimos diez años anteriores a su nombramiento, haya recaído sentencia judicial penal condenatoria por la comisión de un delito doloso.
- b) Quienes estén suspendidos o inhabilitados para el ejercicio de su profesión, así dispuesto por la autoridad competente.
- c) Las personas que no se encuentren al día en sus obligaciones tributarias formales y materiales, tanto en su calidad de persona física, como en relación con las personas jurídicas de las que sea su representante.
- d) Las personas que durante los últimos dos años hayan sido socias, propietarias o miembros de las juntas directivas de agencias aduaneras o de oficinas especializadas que presten servicios de consultoría y asesoría en los campos aduanero, tributario tanto legal como fiscal.

El Ministro de Hacienda y el Director Nacional no podrán nombrar en puestos de confianza a quienes están ligados entre sí por matrimonio, unión de hecho o por parentesco de consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado. Sin embargo, no será causal de remoción de un miembro del personal el que, con anterioridad a su designación, se nombró en dichos cargos a personas que tengan con él el parentesco mencionado o que llegue a ser pariente por afinidad de alguno de aquellos.

Artículo 37.—**Prohibiciones.** Los cargos de Director Nacional, de Director General de Tributación, de Aduanas, de Control y Evaluación de la Gestión Tributaria y el Director de Policía de Control Fiscal, están sujetos a las prohibiciones contenidas en el artículo 118 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

SECCIÓN TERCERA

Del régimen de personal

Artículo 38.—**Aplicación del Estatuto de Servicio Civil.** El régimen de personal de la DNT se regirá por lo dispuesto en el título IV de la Ley N° 1581 Estatuto de Servicio Civil, adicionado por el artículo 16 de esta Ley.

SECCIÓN CUARTA

De la rendición de cuentas

Artículo 39.—**De la rendición de cuentas.** El Ministro de Hacienda estará en la obligación de divulgar a la sociedad civil y de remitir y presentar a la Comisión Permanente Especial de Control de Ingreso y Gasto Público de la Asamblea Legislativa, en los meses de enero y julio de cada año, un informe sobre el desempeño de la DNT que contemple al menos:

- Plan de objetivos.
- Cumplimiento de metas.
- Relación de la recaudación con el Producto Interno Bruto (carga tributaria).
- Avances cualitativos en la prestación de los servicios hacia los usuarios.
- Recaudación promedio por funcionario y retorno por colón invertido.
- Recaudación producida por las actuaciones de fiscalización.

Dicho informe deberá contener un análisis comparativo de los indicadores de la gestión tributaria de los últimos tres años.

SECCIÓN QUINTA

De la defensa de los contribuyentes

Artículo 40.—**Creación.** Créase una instancia para la defensa de los derechos de los contribuyentes en la Defensoría de los Habitantes, la cual tendrá las atribuciones previstas en la Ley N° 7319, del 17 de noviembre de 1992 y sus reformas, así como las siguientes funciones específicas:

- Recibir las quejas, reclamos, denuncias y sugerencias de los ciudadanos, relacionados directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria, por las tardanzas, desatenciones o por cualquier otro tipo de actuación que se observe en el funcionamiento de las distintas dependencias y unidades de la DNT.
- Recibir las iniciativas o sugerencias formuladas por los ciudadanos para mejorar la calidad de los servicios, incrementar el rendimiento o el ahorro del gasto público, simplificar trámites administrativos o estudiar la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios así como, con carácter general, para cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.
- Asesorar a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en el artículo 27 de la Constitución Política en el ámbito tributario.

SECCIÓN SEXTA

Otras disposiciones

Artículo 41.—**Referencia normativa.** Las normas legales, reglamentarias y administrativas referentes a la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Tributación, la Policía de Control Fiscal y las que regulen aquellas actividades de la Dirección General de Hacienda, que se trasladen a la DNT relativas a la administración de tributos, se entenderán referidas a la DNT.

Artículo 42.—**Marco legal.** La DNT se regirá para el desarrollo de sus funciones de gestión, recaudación, fiscalización y determinación tributarias por lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley General de Aduanas y por las leyes especiales que regulen los tributos que administre.

TÍTULO QUINTO

Del impuesto sobre la renta

CAPÍTULO PRIMERO

SECCIÓN ÚNICA

Disposición especial

Artículo 43.—Este título quinto contendrá las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta.

“TÍTULO I

Impuesto sobre la renta de las personas físicas

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1°.—**Naturaleza del impuesto.** Establécese el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad,

generalidad, progresividad y no confiscatoriedad, la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Artículo 2°—Objeto del impuesto.

- Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
- El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida esta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta total en la cuantía del mínimo vital previsto en esta Ley.

Artículo 3°—**Ámbito de aplicación.** El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio de Costa Rica, el cual se entenderá según la definición de la Constitución Política.

Artículo 4°—**Normas internacionales.** Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado o pasen en el futuro a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con la Constitución de Costa Rica.

CAPÍTULO I

Aspectos materiales, personales y temporales del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Hecho generador y exenciones

Artículo 5°—Hecho generador

- Constituye el hecho generador de este impuesto la obtención de cualquier manifestación de renta por el contribuyente.
- Componen la renta del contribuyente:
 - Los rendimientos del trabajo definidos en esta Ley.
 - Los rendimientos del capital definidos en esta Ley.
 - Los rendimientos de las actividades económicas definidas en esta Ley.
 - Las ganancias y pérdidas patrimoniales definidas en esta Ley.
 - Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.
- Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas.

La valoración de las rentas presuntas a que se refiere este artículo se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por este la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés más alto del mercado financiero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

Artículo 6°—**Exenciones.** Estarán exentas del Impuesto las siguientes rentas:

- Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, así como las indemnizaciones de contratos de seguros por idéntico tipo de daños hasta la cuantía de 170 salarios base.
- Las indemnizaciones por rompimiento de la relación del trabajador procedentes del Fondo de capitalización laboral, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Código de Trabajo, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato entre las partes.
- Las prestaciones reconocidas al contribuyente por los sistemas públicos y obligatorios de Seguridad Social, como consecuencia de incapacidad permanente.
- El denominado aguinaldo, hasta por la suma que no exceda la doceava parte de los salarios devengados en el año o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.
- Las becas públicas y las otorgadas por fundaciones y organismos internacionales y, en general, por las entidades de enseñanza internacionales, percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo.

SECCIÓN SEGUNDA

Contribuyentes y atribución de rentas

Artículo 7°—**Contribuyentes.** Son contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio costarricense.
- Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.

Artículo 8°—Residencia habitual en territorio costarricense.

1. El contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense, cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
 - a) Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio costarricense. Para determinar este período de permanencia en territorio de Costa Rica se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de ese país. En el supuesto de países o territorios de los calificados, por la OCDE o reglamentariamente, como paraísos fiscales, la Administración Tributaria exigirá que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.
 - b) Que radique en Costa Rica el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio costarricense cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en Costa Rica el cónyuge no separado legalmente o el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, y los hijos menores de edad que dependan de aquél.
 2. Se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad costarricense, su cónyuge no separado legalmente, el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:
 - a) Miembros de misiones diplomáticas costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
 - b) Miembros de las oficinas consulares costarricenses, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
 - c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado costarricense como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
 - d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- No será de aplicación lo dispuesto en las letras anteriores:
- Cuando las personas a que se refieren las letras anteriores no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en las mismas.
 - En el caso de los cónyuges no separados legalmente y en el de convivientes de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el o la conviviente de hecho, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en las letras anteriores.
3. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto, las personas físicas de nacionalidad costarricense que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal por la OCDE o que se califique internamente como tal mediante norma reglamentaria. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los tres períodos impositivos siguientes.
 4. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que Costa Rica sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en Costa Rica, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

Artículo 9°—Régimen de atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, condominios, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, los encargos de confianza, las sucesiones mientras permanezcan indivisas, se atribuirán a los socios, partícipes, beneficiarios, herederos, en los términos pactados, según corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.

2. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.
3. Se imputarán también los restantes elementos con trascendencia en el Impuesto, como las inversiones realizadas, las retenciones soportadas o los pagos a cuenta efectuados.
4. La imputación debe hacerse en el ejercicio en el que las rentas se obtienen.
5. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, podrá aplicarse su régimen de retenciones y pagos a cuenta.

Artículo 10.—Reglas de individualización de rentas.

1. En general la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma.
2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y las prestaciones de planes de pensiones se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.
3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.
4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.
5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan. Las ganancias patrimoniales injustificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego o la usucapión, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

SECCIÓN TERCERA

Elementos temporales del impuesto

Artículo 11.—Período impositivo y devengo del impuesto.

Como regla general, el período impositivo será el año natural y el Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año. No obstante, el período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al de devengo indicado y en tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento. Asimismo, en el caso de actividades económicas, se aplicará, en lo conducente, las normas previstas para el Impuesto de Sociedades.

Asimismo, en la hipótesis a que se refiere el artículo 46, apartado 4, en relación con el régimen de estimación objetiva podrá establecer, reglamentariamente, un período impositivo trimestral, así: de enero a marzo; de abril a junio; de julio a setiembre; de octubre a diciembre.

Artículo 12.—Imputación temporal.

1. **Regla general.** Los ingresos y gastos que determinan la renta incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:
 - a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Este criterio se precisará reglamentariamente.
 - b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en el Reglamento de la presente Ley.
 - c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.
2. **Reglas especiales.**
 - a) En el caso de operaciones a plazos, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año. Cuando el pago de una operación a plazos se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a

cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

- b) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, se imputarán de conformidad con lo dispuesto en el aparte 6 del artículo 78 de esta Ley.
 - c) Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 5.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.
3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.
 4. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

CAPÍTULO II

Cuantificación de las bases imponibles y liquidables

SECCIÓN PRIMERA

Definición y cuantificación de las rentas gravables

SUB SECCIÓN PRIMERA

Rendimientos del trabajo

Artículo 13.—Rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena y otros rendimientos del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo por cuenta ajena, todas las contraprestaciones o ingresos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, entre otros, los siguientes:
 - a) Los sueldos y salarios de cualquier clase.
 - b) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de transporte y los normales de alimentación y hospedaje con los límites que reglamentariamente se establezcan. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
 - c) Los montos reconocidos por gastos en telecomunicaciones y en general de conectividad, por gastos de alquiler de vehículo o de reconocimiento de kilometraje, excepto los normales que por estos conceptos sean reconocidos reglamentariamente. No se incluye en esta excepción los rubros referidos a los conceptos indicados, cuando correspondan a asignaciones fijas periódicas, las cuales deben ser consideradas en la categoría de sueldos y salarios.
 - d) Entre las retribuciones en especie se considerarán, entre otras, el pago del alquiler de vivienda o la concesión del uso gratuito o a precio especial de esta, siempre que no se trate de vivienda facilitada por necesidades de desplazamiento especial del personal, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los patronos a planes de pensiones de sus empleados, tanto las obligatorias como las voluntarias, así como las cantidades aportadas por aquellos para hacer frente a los compromisos por pensiones a otros sistemas diferentes de los planes de pensiones que se establezcan, en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones.
2. También se consideran rendimientos del trabajo, aunque no respondieran a las características del apartado anterior y no provengan del trabajo por cuenta ajena, los siguientes:
 - a) Las prestaciones de los distintos sistemas de previsión social, según se indica:
 - i) Las pensiones percibidas de los regímenes públicos y obligatorios de Seguridad Social, por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudez, orfandad o similares.
 - ii) Las prestaciones en forma de rentas vitalicias, programadas o permanentes percibidas por los beneficiarios de los sistemas complementarios de planes de pensiones, tanto obligatorios como voluntarios, y de otros sistemas de previsión social alternativos a los planes de pensiones que puedan establecerse, de acuerdo con la Ley de Protección al Trabajador.
Las prestaciones se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, de acuerdo con el artículo 43.1 de la Ley.

- b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los Diputados, Regidores y Síndicos, y miembros de otras Instituciones Públicas, con exclusión de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las condiciones que se fijen reglamentariamente.
- c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, con exclusión de las cantidades que se asignen para gastos de viaje y desplazamiento, comunicaciones y en general conectividad, en las mismas condiciones que se fijen reglamentariamente para los trabajadores por cuenta ajena.
- d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y no exista organización propia para el desarrollo de estas actividades por no ser habituales.
- e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos.
- f) Las pensiones alimentarias recibidas del cónyuge, o del o de la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, en caso de separación o divorcio.
- g) Las retribuciones percibidas por quienes laboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por las organizaciones no gubernamentales o por otras entidades sin ánimo de lucro, salvo las cantidades para gastos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 14.—Rendimiento neto del trabajo. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los siguientes gastos deducibles exclusivamente:

- a) Las cotizaciones obligatorias de los trabajadores a los regímenes de Seguridad Social costarricenses.
- b) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, con el límite de medio salario base anual.

Artículo 15.—Reducciones generales.

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías de 1.693.000,00 (un millón seiscientos noventa y tres mil) colones anuales:
2. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

SUB SECCIÓN SEGUNDA

Rendimientos del capital

Artículo 16.—Definición de rendimientos del capital.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.
No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.
2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:
 - a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
 - b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

SUB SECCIÓN SEGUNDA-1

Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 17.—Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.
2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente del derecho, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble.

Artículo 18.—Gastos deducibles.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

- a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.
- b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Artículo 19.—Rendimiento mínimo en caso de parentesco. Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 52 de esta Ley para los inmuebles de uso propio.

SUB SECCIÓN SEGUNDA-2

Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 20.—Rendimientos íntegros del capital mobiliario. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:
 - a) Los dividendos y otras participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, con independencia del origen de la transacción mediante la cual se adquirieron los títulos valores o los valores generadores de esos rendimientos.
 - b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.
 - c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.
 - d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
 - e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.
2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.
 - a) En particular, tendrán esta consideración:
 - i) Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.
 - ii) La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.
 - iii) Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra o reportos. Como valor de canje o conversión de estos reportos se tomará el que corresponda a los valores que se reciban. Asimismo, los rendimientos provenientes de negociaciones bajo la modalidad de préstamo de valores y similares.
 - iv)* Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquella.

- b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.
3. Rendimientos **dinerarios** o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 13,2 a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

- a) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.
 - b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la edad del perceptor, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital. Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.
 - c) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes que, con base en cálculos técnicos actuariales que tomen en cuenta la duración de la renta, se determinen reglamentariamente con el fin de distinguir la parte que es rendimiento de la que es reembolso de capital.
 - d) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine.
 - e) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario.
4. Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:
 - a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
 - b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.
 - c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.
 - d) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la captación de capitales. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por las letras b) y c) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.
 5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.
 6. Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones gratuitas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.
 7. También tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario, los 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:

- a) 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.
- b) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades o personas que captan del público por intermedio del mercado de valores.
- c) Los rendimientos que se obtengan por la cesión de recursos a entidades aseguradoras por seguros de vida, según se especifica en el aparte 3 de este artículo, denominado "Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez".
- d) 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.

Artículo 21.—**Gastos deducibles.** Se deducirá de los rendimientos íntegros, únicamente los siguientes:

- a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.
- b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o establecimientos mercantiles, patentes de licores, patentes comerciales, derechos de llave o aviamiento, o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan, conforme se establezca reglamentariamente.

SUB SECCIÓN TERCERA

Rendimientos de actividades económicas

Artículo 22.—**Rendimientos íntegros de actividades económicas.**

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La actividad podrá ser permanente u ocasional, y podrá desarrollarse mediante local fijo, o sin local fijo ya sea en forma ambulante o estacionaria. Por actividad ocasional se entiende la que, reuniendo los requisitos indicados, se agota en la realización de eventos de duración limitada.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 23.—**Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.**

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del impuesto sobre sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en el artículo 28 de esta Ley.
2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sub sección 5ª del presente capítulo.
3. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita y por el coste de producción o de adquisición cuando se destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Artículo 24.—**Elementos patrimoniales afectos.**

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:
 - a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de estos, en caso de matrimonio y en virtud de las correspondientes capitulaciones matrimoniales, pudiera resultar común a ambos cónyuges. La misma regla se aplicará para la unión de hecho pública, notoria, única y estable y por más de tres años.

Artículo 25.—**Normas simplificadas para la determinación del rendimiento neto en base cierta.** Junto a las reglas generales del artículo 23 de esta Ley, reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de base cierta, en aquellos casos en que la cuantificación exacta de los gastos presente dificultades significativas o encarezca desproporcionadamente los costos de gestión.

Artículo 26.—**Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.** El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el apartado 2 inciso c) del artículo 42 de esta Ley.

SUB SECCIÓN CUARTA

Reducciones por irregularidad

Artículo 27.—**Reducciones de los rendimientos netos**

1. Como regla general, de los rendimientos netos a que se refieren las secciones anteriores les serán de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

- a) Con carácter general el veinte por ciento (20%) de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a un año.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los años anteriores.

- b) El treinta por ciento (30%) de reducción, en el caso de las prestaciones que se perciban en forma de capita de los sistemas complementarios y voluntarios de planes de pensiones, siempre que hayan transcurrido más de un año desde la primera aportación. El plazo de un año no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o fallecimiento.

- c) El cuarenta por ciento (40%) de reducción en caso de prestaciones procedentes de sistemas de previsión social cuyas aportaciones no se hubieran podido reducir en la base imponible.

- d) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible.

SUB SECCIÓN QUINTA

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 28.—**Concepto**

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél y que no se califiquen por esta Ley como rendimientos u otra categoría específica de renta. En el artículo

32 se contiene una lista no exhaustiva de operaciones que pueden dar lugar a ganancias o pérdidas de patrimonio, entre las que se incluyen aquellas adquisiciones de bienes y derechos a favor de los herederos o legatarios en las transmisiones gratuitas de cualquier tipo, lo cual confiere a las rentas definidas en esta sección un carácter residual y de cierre de los conceptos gravados por este impuesto de manera global.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
 - a) En los supuestos de división de la cosa común.
 - b) En la extinción del vínculo entre los cónyuges (o convivientes de hecho), de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Familia.
 - c) En los supuestos de aporte a un fideicomiso de garantía o a un fideicomiso testamentario.
Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.
3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:
 - a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación, tributando el exceso que pudiera resultar como rendimiento del capital mobiliario.
 - b) Con ocasión de transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente.

Estarán exentas del impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a) Con ocasión de las donaciones 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.
- b) Con ocasión de la transmisión, por única vez, por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual.

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- a) Las no justificadas.
- b) Las debidas al consumo.
- c) Las debidas a transmisiones gratuitas por actos «inter vivos» o a liberalidades.
- d) Las debidas a pérdidas en el juego.

Artículo 29.—Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o gratuita, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

Artículo 30.—Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:
 - a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.
 - b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses de la financiación ajena, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.
En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones o depreciaciones.
2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos. La actualización se aplicará de la siguiente manera:
 - a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
 - b) Sobre las amortizaciones y depreciaciones, atendiendo al año al que correspondan.
3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este.

Artículo 31.—Transmisiones a título gratuito. Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título gratuito se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación del valor real o precio normal de mercado.

Artículo 32.—Normas específicas de valoración

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

- a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados organizados de valores costarricenses y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado organizado en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmisor, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el coste total en número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

- b) De la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados costarricenses de valores regulados oficialmente y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo veinte por ciento (20%) el promedio de los resultados de los tres ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de estas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

- c) De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquellas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

- i) Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
- ii) Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
- iii) Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la imputación de la base imponible positiva, se disminuirá el valor de adquisición en el

importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.

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 neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del impuesto sobre traspasos de inmuebles. Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores.

- d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:
- El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.
 - El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.
 - El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

- e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

- f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso. Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, este tendrá la consideración de precio de adquisición.
- g) De la permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

- h) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

- i) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos.

- j) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones por depreciación.

2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Artículo 33.—Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas.

- Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años y con las condiciones que reglamentariamente se determinen. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
- Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el

del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

Artículo 34.—Ganancias patrimoniales injustificadas. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

SECCIÓN II

Integración y compensación de rentas: bases imponibles

Artículo 35.—Integración y compensación de rentas en la base imponible general. La base imponible general se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales, y estará constituida por el saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los conceptos incluidos en este artículo, es decir, los rendimientos del trabajo, de actividades económicas, de capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario y las imputaciones de renta de los regímenes especiales y cualquier otra que establezca la Ley no incluida en la base especial.

Artículo 36.—Integración y compensación de rentas en la base imponible especial. La base imponible especial estará constituida por ganancias y pérdidas patrimoniales, conformada por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, distinguiendo entre las de cada grupo de los recogidos en el artículo 47 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación, dentro de cada grupo con el mismo tipo de gravamen, arroja saldo negativo, su importe solo se podrá compensar con el correspondiente a este mismo concepto que se pongan de manifiesto durante los tres años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

SECCIÓN TERCERA

Mínimo vital

Artículo 37.—Mínimo vital. El mínimo vital de cada contribuyente se aplicará como una reducción a la base imponible general, sin que pueda esta resultar negativa como consecuencia de tal disminución y estará formado por la suma del mínimo personal y el familiar, según los apartados siguientes.

- Mínimo personal. El mínimo personal será con carácter general de €1.200.000,00 (un millón doscientos mil) colones anuales. Este importe será del doble cuando el contribuyente sea discapacitado y lo acredite en la forma que se establezca reglamentariamente.
- Mínimo familiar.

- El mínimo familiar será:

- Por el cónyuge o el o la conviviente de hecho cuya unión sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, cuando obtenga rentas inferiores al mínimo personal, €91.200,00 (noventa y un mil doscientos) colones anuales.
- Por cada ascendiente, hasta un máximo de dos, mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al mínimo personal, €61.200,00 (sesenta y un mil doscientos) colones anuales.
- Por cada descendiente soltero hasta el segundo grado de consanguinidad, que conviva dentro del núcleo familiar, la suma de €61.200,00 (sesenta y un mil doscientos) colones anuales, siempre que se encuentre en alguna de las siguientes condiciones:
 - Menor de edad.
 - Imposibilitado para proveerse su propio sustento, debido a incapacidad física o mental.
 - Que esté realizando estudios, siempre que no fuere mayor de veinticinco años.

Las reducciones indicadas en este inciso c) también son aplicables para aquellos casos en que exista la obligación legal de manutención, de conformidad con la legislación civil y de familia, aún cuando no se dé el grado de consanguinidad indicado, con excepción de lo dispuesto por el artículo 43 inciso b) de esta Ley.

Estas cuantías se incrementarán:

- a) En ₡35.000,00 (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los cinco hasta los diecisiete años de edad.
- b) En ₡35.000,00 (treinta y cinco mil) colones anuales, en concepto de gastos de guarda y crianza tempranas, por cada descendiente a cargo menor de cinco años.
- c) Por cada uno de los descendientes, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a doble del mínimo personal, que sean discapacitados y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al que se fije reglamentariamente, la reducción será la misma que la prevista para estas situaciones como mínimo personal.

A efectos de lo previsto en la letra anterior, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela, en los términos previstos en la legislación civil y de familia aplicable.

2. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes su importe podrá ser aplicado en su totalidad por uno solo de los contribuyentes o, de no tomarse esta opción, se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo familiar corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas superiores al mínimo personal cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

3. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del impuesto.
4. Gastos médicos: También reducirá la base imponible el quince por ciento (15%) de los gastos médicos, tanto los directos como los incurridos a través de seguros médicos en la parte no cubierta por la póliza, en los que haya incurrido el contribuyente o cualquiera de las personas respecto de las que se reconoce el mínimo familiar, durante el período fiscal, reducción que tendrá como límite la suma de ₡120.000,00 colones (ciento veinte mil colones). La forma de probar y documentar la existencia de tales gastos será fijada reglamentariamente. El contribuyente no puede reducir este porcentaje de gastos médicos cuando más de un setenta y cinco por ciento (75%) de su renta provenga de rentas del rendimiento del trabajo y su empleador o empleadores deduzcan a su vez importes por médico o medicina de empresa o pólizas colectivas de salud que cubran las necesidades médicas del contribuyente, cónyuge, el o la conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única y estable y por más de tres años, ascendientes o descendientes.
5. Gastos por alquiler de vivienda: También reducirá la base imponible el cinco por ciento (5%) de los gastos de alquiler de vivienda, con un límite de ₡60.000 colones (sesenta mil colones).
6. Los montos previstos en este capítulo serán actualizados, por efectos inflacionarios, por decreto ejecutivo durante el mes de enero de cada año de conformidad con el Índice de Precios al Consumidor fijado para el año anterior por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

SECCIÓN CUARTA

Operaciones vinculadas y retribuciones en especie

Artículo 38.—**Valoración de operaciones vinculadas.**

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades.
2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 39.—**Rentas en especie.**

1. En general constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda o satisfaga.
2. Están excluidas de tributación por este impuesto las siguientes retribuciones en especie:
 - a) Las cantidades destinadas a la capacitación del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
 - b) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios

rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad de un diez por ciento (10%) del salario base diario, con las condiciones que reglamentariamente se determine.

- c) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

Artículo 40.—**Valoración de las rentas en especie.** Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1. En el caso de rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:
 - a) En el caso de utilización de vivienda, el coste del alquiler o su valor de mercado.
 - b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:
 - En el supuesto de entrega, el costo de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
 - En el supuesto de uso, el veinte por ciento (20%) anual del costo a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
 - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.
 - c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial, la diferencia entre el interés pagado y el antes citado vigente en el período.
 - d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:
 - Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.
 - Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar.
 - Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.
 - e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por las empresas a planes de pensiones de sus empleados, así como las cantidades satisfechas por empresarios a otros sistemas similares para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la Ley de Protección al Trabajador.
 - f) No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.
2. Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 29 y 32 de esta Ley.

Artículo 41.—**Integración en la base imponible de las rentas en especie.** En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley y a dicho valor se le adicionará el ingreso a cuenta para constituir el importe íntegro de la retribución correspondiente.

SECCIÓN QUINTA

Regímenes de determinación de la base imponible

Artículo 42.—**Regímenes de determinación de la base imponible.**

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de base cierta.
2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes:
 - a) El régimen de base cierta, que se aplicará como régimen general.
 - b) El régimen de base cierta simplificado, que se aplicará para determinadas actividades económicas cuyos ingresos brutos no superen los cincuenta millones (₡50.000.000) colones en el año inmediato anterior, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
 - c) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas de reducida dimensión, que se regulará reglamentariamente y por resolución general, con arreglo a las siguientes normas:
 - 1ª. Para acceder y mantenerse en el régimen no podrá sobrepasarse ninguno de los límites cuantitativos que se establecen para cada una de las variables indicadas en el

apartado 4º de esta letra, de modo que el exceso respecto del límite de una o más variables excluye la aplicación del régimen. Dichos límites son máximos que pueden ser considerados para establecer las categorías de actividad a incluir en el régimen, pero podrán establecerse categorías con límites inferiores.

2ª. El régimen tendrá como objetivo facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con actividades de reducida dimensión, mediante la simplificación de los requisitos formales y registrales que se exijan y mediante la mejora de la gestión y el control administrativos sobre esos colectivos, promoviendo así la disminución de la actividad económica informal. El ingreso y eventual renuncia de los contribuyentes a estos sistemas, tendrá carácter voluntario.

3ª. La aplicación de la estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes.

4ª. Se establecerán modelos de estimación objetiva para estimar, por medio de determinadas variables, el rendimiento neto de los diferentes sectores de las diversas actividades económicas en que se ubiquen contribuyentes de reducida dimensión. Para esos efectos se realizarán, de oficio, los estudios pertinentes para establecer los regímenes de tributación simplificada en estimación objetiva considerando, entre otros, los siguientes elementos, pudiendo utilizarse, para el cálculo del rendimiento neto, una o más de éstos:

- a) Tipo de actividad.
- b) Capitales promedios invertidos en la actividad de que se trate. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª, es de quince millones de colones, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- c) Monto de compras efectuadas. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª, es de doce millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- d) Rendimientos bruto y neto promedio de la actividad estudiada. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª, es para el rendimiento bruto, de dieciocho millones de colones anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- e) Número de empleados y monto de salarios pagados. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª, es de diez empleados y de tres millones (₡3.000.000) de colones en salarios mensuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- f) Consumo de energía eléctrica. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª es de 3.000 kilowatios mensuales o 36.000 anuales, sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- g) Superficie de la actividad afectada a la actividad. El límite máximo de acceso, de conformidad con lo establecido en el apartado 1ª, es de 200 m², sin perjuicio de que, para determinado sector de actividad, se fije un límite menor.
- h) Cualesquiera otros elementos que se considere necesario tomar en cuenta por la índole de la actividad.

La cuantificación de los conceptos a que se refieren los incisos anteriores, excepto el a), se fijará mediante decreto ejecutivo que deberá emitirse para establecer el régimen de estimación objetiva para el grupo o la rama de actividad correspondiente.

El Poder Ejecutivo, queda facultado para modificar los montos y los conceptos a que se refieren los citados incisos, con base en los estudios que, al efecto, realice la Administración Tributaria y las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine la Dirección Nacional de Estadística y Censos.

5ª Este régimen aplicará conjuntamente con el régimen simplificado establecido en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando así se determine reglamentariamente.

c) El de base presunta, como método subsidiario, en los términos establecidos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

SECCIÓN SEXTA

Bases liquidables

Artículo 43.—**Base liquidable.**

1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, además de las reducciones previstas en el artículo 37 de esta Ley, exclusivamente, las siguientes reducciones:

a) Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. Se incluirán tanto las aportaciones obligatorias como las voluntarias.

Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

i) El diez por ciento (10%) de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el período impositivo.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el porcentaje anterior será el veinte por ciento (20%).

ii) Ocho salarios base al año.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en un cincuenta por ciento (50%).

Además de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a cinco salarios base anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social de los que sea partícipe o mutualista dicho cónyuge o conviviente de hecho, con el límite máximo de cuatro salarios base.

b) Las pensiones alimentarias a favor del cónyuge o conviviente de hecho cuya unión libre sea pública, notoria, única, estable y por más de tres años, y los hijos del contribuyente, satisfechas por decisión judicial.

c) 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.

d) Las mejoras que realice el propietario, poseedor o titular de derechos reales sobre bienes inmuebles declarados de interés histórico-arquitectónico.

2. La base liquidable especial será igual a la base imponible especial.

Artículo 44.—Compensación de bases liquidables negativas.

1. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los tres años siguientes. No obstante, tratándose de rendimientos de actividades económicas agropecuarias y únicamente respecto de estas, regirá la excepción prevista en el artículo 87 para el impuesto de sociedades.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

2. Si la base liquidable especial formada por ganancias y pérdidas patrimoniales a las que sea de aplicación el artículo 47, resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los mismos conceptos positivos que se obtengan en los tres años siguientes. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables negativas de años posteriores.

CAPÍTULO III

Cálculo del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Cálculo de la cuota íntegra

Artículo 45.—**Cuota íntegra.** La cuota íntegra será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 46 y 47 de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

Artículo 46.—**Escala general del impuesto.** La base liquidable general será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Tramos colones (base liquidable)	Tarifa %
Hasta 2.829.000,00	10
Sobre el exceso 2.829.000,00 hasta 5.160.000,00	15
Sobre el exceso 5.160.000,00 hasta 7.560.000,00	20
Sobre el exceso 7.560.000,00 hasta 9.960.000,00	25
Más de 9.960.000,00	30

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.
3. Los tramos de esta tarifa se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).
4. Cuando el contribuyente realice en forma exclusiva una actividad económica cuya base imponible se determine en régimen de estimación objetiva, para el cálculo del impuesto se aplicará a la variable que corresponda según la actividad de que se trate, el factor resultante de aplicar al rendimiento neto obtenido para la actividad o el grupo estudiado un porcentaje del quince por ciento (15%). El requisito de exclusividad se entenderá cumplido cuando el contribuyente obtenga rendimientos correspondientes a la base especial de este impuesto.

Artículo 47.—**Tipos de gravamen fijos.** Al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales incluidas en la base imponible especial a la que se refiere el artículo 36 se aplicarán los tipos únicos y definitivos de gravamen, distinguiendo los grupos siguientes según el tipo de activos del que procedan:

- a) Con carácter general, doce por ciento (12%).
- b) A las adquisiciones gratuitas por herencia que superen individualmente, por cada participación, el valor de veinte millones (₡20.000.000) de colones. Para este cómputo no se incluirá la que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual hasta un valor de ₡30.000.000 de colones, tres por ciento (3%).

Los montos indicados en el inciso anterior, se actualizarán, anualmente y con base en las variaciones de los índices de precios al consumidor que determine el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC).

SECCIÓN SEGUNDA

Cálculo de la cuota líquida

Artículo 48.—**Cuota líquida.** La cuota líquida será igual a la cuota íntegra, a menos que por ley posterior se llegara a establecer alguna deducción no prevista en esta Ley, en cuyo caso, el resultado de las operaciones no podrá ser negativo. Por lo tanto, no se generará saldo alguno a favor del contribuyente.

CAPÍTULO IV

Cuota final resultante en la declaración

SECCIÓN ÚNICA

Artículo 49.—**Cuota final.** La cuota final será el resultado de deducir de la cuota líquida total del impuesto los siguientes importes:

- a) El impuesto satisfecho sobre traspasos de inmuebles que hayan provocado ganancias patrimoniales incluidas en la base imponible especial del impuesto sobre la renta, con el límite del monto de impuesto resultante del gravamen de dichas ganancias patrimoniales.
- b) Las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.
- c) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.
- d) Las deducciones a que se refiere el artículo 56 que regula la transparencia fiscal internacional.
- e) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

Artículo 50.—**Deducción por doble imposición de dividendos.**

1. Se deducirá el importe que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen definido en el apartado 2 del artículo 46 cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos, siempre que procedan de sujetos pasivos del impuesto de sociedades que no gocen de exención subjetiva y a los que se aplique el tipo general del impuesto societario previsto.

La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los tres años siguientes.

Artículo 51.—**Deducción por doble imposición internacional.**

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:
 - a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

- b) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

CAPÍTULO V

Regímenes especiales

SECCIÓN PRIMERA

Rentas inmobiliarias

Artículo 52.—**Imputación de rentas inmobiliarias.**

1. En el supuesto de los bienes inmuebles, calificados como tales en la Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, N° 7509, y sus reformas, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el uno por ciento (1%) al valor de los mismos que correspondería en el impuesto antes citado, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.
2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con las normas civiles sobre titularidad. Cuando existan derechos reales de goce o disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.
3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por tiempo compartido de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor en función de la duración anual del período de aprovechamiento. Cuando no pueda determinarse un valor similar al previsto en el apartado 1 anterior se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de un mes por año.

SECCIÓN SEGUNDA

Régimen de transparencia fiscal interna

Artículo 53.—**Imputación de bases imponibles.**

1. Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el impuesto sobre sociedades y, en su caso, la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su caso, de acuerdo con su participación en el capital social. No obstante, a la parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio costarricense le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 de esta Ley.
2. La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si estas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo. No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes.

Artículo 54.—**Imputación de otros conceptos.** Los contribuyentes a los que se refiere el artículo anterior tendrán derecho a la imputación:

- a) De las deducciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este impuesto. Las deducciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.
- b) De los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.
- c) De la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiere sido imputada a dicha sociedad.
- d) Si se opta por la imputación en el período impositivo de aprobación de las cuentas anuales, cualquier exceso en la tributación de la sociedad en relación con la que resulte a nivel

del socio que impida la compensación plena de los conceptos imputados, dará al socio derecho a la devolución en el período impositivo de este impuesto correspondiente a la fecha de aprobación de las cuentas anuales. Si se opta por la imputación en la misma fecha de cierre del período impositivo de la sociedad participada, en caso de que los conceptos imputados no puedan ser compensados plenamente por insuficiencia en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la diferencia será deducida de la cuota a pagar por la sociedad transparente en el Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 55.—**Individualización.** Los conceptos previstos en la presente sección se imputarán a las personas físicas 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 podrán pactar en forma expresa otra proporción mediante contrato con fecha cierta anterior al inicio del período impositivo de cada una de ellas.

SECCIÓN TERCERA

Transparencia fiscal internacional

Artículo 56.—**Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.**

1. El régimen de transparencia fiscal internacional tiene por objeto imputar a las personas físicas contribuyentes por este impuesto, la renta positiva obtenida por una sociedad no residente en territorio costarricense, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren con los requisitos siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive, tengan 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 ejercicio social de esta última.

Para computar el porcentaje de control requerido, en los casos de participaciones poseídas por personas físicas residentes, los familiares residentes y las entidades residentes vinculadas, el cómputo se realizará por el porcentaje de participación directa en la entidad no residente. La participación que tengan entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determinen en las personas o entidades vinculadas residentes. 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 al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al ochenta por ciento (80%) del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.

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 esta Ley 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 esta Ley. (Básicamente dividendos y participaciones en beneficios e intereses).

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 personas 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 por 100), 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 por 100), 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 imputarán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al quince por ciento (15%) 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.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 de esta Ley.

Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes comprendidos en él 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.

4. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio costarricense haya concluido su ejercicio social 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 a dicho ejercicio, 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.

5. El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en Impuesto sobre Sociedades.

6. No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. 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.

7. Será deducible de la cuota líquida 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 en la base imponible.

Esta deducción se practicará 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.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en Costa Rica correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

8. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 38 de esta Ley, en relación con la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

9. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio costarricense:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.

- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.
10. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado por la OCDE como paraíso fiscal se presumirá que:
- Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
 - La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.
 - 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 rentas anteriores admitirán prueba en contrario.
11. Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 2 de esta Ley.

SECCIÓN CUARTA

Instituciones de inversión colectiva

Artículo 57.—**Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.** Los contribuyentes que sean socios o partícipes de fondos de inversión y de otras instituciones de inversión colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

- La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.
- Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 50 de esta Ley.

Artículo 58.—**Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.**

- Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados por la reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.
- La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.
- Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.
- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

CAPÍTULO OCHO

Gestión del impuesto

SECCIÓN PRIMERA

Declaraciones y autoliquidaciones

Artículo 59.—**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 fiscal. Por excepción, podrá establecerse un plazo de quince días luego de finalizado el trimestre respectivo cuando se establezca un período impositivo trimestral para el régimen de estimación objetiva, de conformidad con el artículo 11 de esta Ley. Utilizarán los medios de declaración jurada que determine la Administración Tributaria.
- En consecuencia, existirá la obligación de declarar en los siguientes casos:
- Cuando se obtengan rendimientos del trabajo superiores a las cuantías del apartado siguiente, según procedan de un pagador o de más de un pagador.
 - Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto legal o reglamentariamente, como puede ser el caso de pagadores residentes en el extranjero o cuando se perciban pensiones alimenticias del cónyuge o anualidades por alimentos.
 - Las personas que ejerzan actividades empresariales o profesionales.
 - Los contribuyentes que ejerzan el derecho a deducción por doble imposición interna e internacional.
 - Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que no hayan soportado retención o ingreso a cuenta.

- No obstante la obligación general de declarar, están excluidos de la misma los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

- Rendimientos del trabajo, con límite de ochenta y tres salarios base anuales cuando provengan de un mismo pagador o con el límite de cuarenta y un salarios base anuales cuando provengan de varios pagadores y el segundo y sucesivos no superen el treinta por ciento (30%) de la cuantía del principal pagador. Esta excepción también aplicará si el receptor de los rendimientos del trabajo también obtiene rendimientos complementarios de otra naturaleza siempre que estos no superen el veinte por ciento (20%) del importe total de los rendimientos del trabajo y tales rendimientos complementarios estén sujetos a retención.
 - Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta liberatorios.
 - Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 52, con el límite de dos salarios base anuales.
 - Contribuyentes que solo tengan rentas del capital de cualquier clase por debajo del mínimo vital.
4. La Agencia Nacional de Administración Tributaria podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.
- Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten requeridos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares y en la forma que determine la Agencia Nacional de Administración Tributaria, incluyendo medios telemáticos.
5. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 19 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 60.—**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 dentro de los plazos indicados en el artículo 59 de esta Ley.
 - El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine, sin intereses ni multa de mora.
 - Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
 - En los supuestos previstos en el artículo 12 apartados 3 y 4 de esta Ley, así como en las adquisiciones gratuitas gravadas por este Impuesto, podrá solicitarse a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo medio de gravamen.
- La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo de devengo en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

SECCIÓN SEGUNDA

Pagos a cuenta

Artículo 61.—**Obligación de practicar pagos a cuenta.**

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:
 - Retenciones, sobre retribuciones dinerarias.
 - Ingresos a cuenta, sobre retribuciones en especie.
 - Pagos fraccionados.
- Son sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta o liberatoriamente, cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, en los casos, en la cantidad y en la forma que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Fisco en los casos y en la forma que se establezcan, las siguientes personas o entidades:
 - Las entidades y las personas jurídicas, incluidas los condominios y las entidades en atribución de rentas del artículo 9 de la Ley.
 - Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas, empresariales o profesionales, respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades. En particular, en materia de abono rentas por alquiler, procederá la retención únicamente cuando se trata del alquiler de locales de negocios o de vivienda para los funcionarios o empleados de una empresa.
 - Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio costarricense, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquella o a un establecimiento permanente radicado en territorio costarricense, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.
4. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.
5. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso al fisco, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de esta.
6. El perceptor de rentas 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 un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, 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 íntegra 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.

7. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta por retribuciones en especie, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley, debiendo añadir el ingreso a cuenta.
8. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, auto liquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto. El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

9. Cuando el contribuyente adquiriera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
10. 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.

Artículo 62.—Importe de los pagos a cuenta.

1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se tendrán en consideración las circunstancias personales y familiares y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo preceptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas.

2. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el diez por ciento (10%).
3. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el tipo de gravamen.
4. Los pagos fraccionados que deben practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, se registrarán por lo dispuesto en el artículo 101 de esta Ley.
5. El porcentaje de retención en caso de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 20 aparte 2, será del diez por ciento (10%) y tratándose de los definidos en el aparte 1 de dicho artículo, será de cero por ciento (0%).

SECCIÓN TERCERA

Liquidaciones previas

Artículo 63.—Liquidación previa.

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación previa que proceda de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración Tributaria.
3. A los contribuyentes no obligados a declarar, por cumplir los requisitos previstos en el artículo 59, aparte 2, anterior, la Administración no podrá girarles liquidaciones previas o definitivas por este Impuesto por la diferencia que pudiera producirse entre las retenciones y otros pagos a cuenta y la cuota líquida que correspondería de estar obligados a auto liquidar el Impuesto.

Artículo 64.—Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración Tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación previa dentro de los cuatro meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación previa, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra f) del artículo 49 de esta Ley, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones, previas o definitivas, que procedan.
3. Si la liquidación previa no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota auto liquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.
4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, cuando el contribuyente así lo reclame.
5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo.

SECCIÓN CUARTA

Obligaciones formales

Artículo 65.—Obligaciones formales de los contribuyentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 declaraciones.
2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en régimen de base cierta estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en las NIC.
No obstante, reglamentariamente podrá simplificarse esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial sea de pequeña cuantía o a los contribuyentes con actividad profesional o artística.
3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine reglamentariamente los libros o registros obligatorios.
4. A los contribuyentes acogidos al régimen simplificado de estimación objetiva se les aplicarán las siguientes reglas especiales:
 - a) No estarán obligados a emitir facturas por las ventas que realicen, pero sí a solicitarlas a sus proveedores.
 - b) Podrán tramitar, en cualquier momento, su reinscripción en el régimen normal, dado su carácter opcional. Tal reinscripción deviene obligatoria si se da cualquier variante en los elementos tomados en cuenta para acceder al régimen, que pudieran tener como efecto el incumplimiento de los requisitos de este. En este caso, los contribuyentes tendrán derecho a que se les reconozca, como cuota deducible, el impuesto pagado sobre las existencias que mantengan en inventario, lo cual deberán probar mediante presentación escrita ante la Administración Tributaria.

Asimismo, la Administración Tributaria queda facultada para reclasificar, de oficio, cuando determine el incumplimiento de los requisitos del régimen, sea desde un inicio, sea por variaciones de importancia en la situación de un sujeto pasivo que impliquen el no cumplimiento de los requisitos del régimen, en cuyo caso no procederá aplicar cuota deducible por existencias en inventarios. En todo caso, sin perjuicio de las sanciones que pudieren corresponderle, el sujeto pasivo, deberá pagar cualquier diferencia que se llegare a establecer entre el tributo cancelado mediante el régimen simplificado y el que le corresponda pagar por el régimen normal, desde la fecha en que dejaron de cumplirse los requisitos del régimen.

- d) Para efectos fiscales y sin perjuicio de lo estipulado en otras leyes, únicamente estarán obligados a llevar un registro auxiliar legalizado, donde se consignarán los detalles requeridos por la Administración Tributaria al establecer el régimen de tributación simplificada para el grupo o rama de actividad de que trate.

Artículo 66.—Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos 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 practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Director General de Tributación.

Artículo 67.—Infracciones y sanciones.

1. Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto al respecto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.
2. Constituye infracción administrativa dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.
Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a un cuarto de salario base. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
3. Cuando existan varios pagadores de rentas del trabajo a favor de un mismo receptor, deberán comunicarse las retribuciones respectivas en la forma que se establezca reglamentaria, respondiendo el obligado a esa comunicación de las retenciones insuficientemente practicadas en los mismos términos que los dispuestos en el apartado anterior.

TÍTULO SEGUNDO

Impuesto sobre sociedades

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

Artículo 68.—Naturaleza. Se establece un tributo directo y global que grava la renta de las personas jurídicas y los entes colectivos sin personalidad jurídica de los expresamente indicados en esta Ley que sean residentes en Costa Rica.

Artículo 69.—Ámbito de aplicación. El impuesto se aplicará en todo el territorio de la República de Costa Rica.

CAPÍTULO I

El hecho generador

Artículo 70.—Hecho generador.

1. Constituirá el hecho generador la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo. Por renta deberá entenderse el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad, entre el primero y el último día del período impositivo, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales. En particular, forman parte de la renta los rendimientos de actividades económicas, del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales conceptualizadas según la subsección V sección I, capítulo II del Título I de esta Ley, las ganancias de patrimonio injustificadas, las adquisiciones a título gratuito incluyendo subvenciones y otras ayudas fiscales o

financieras por parte de entes públicos, las imputaciones de renta según las definiciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en lo aplicable, y las que deriven de la regulación de este impuesto.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de ganancias de patrimonio injustificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no corresponda con la renta declarada por el contribuyente o con patrimonio preexistente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales injustificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

Asimismo constituirán renta las diferencias cambiarias originadas en activos en moneda extranjera, con independencia de si al cierre del período impositivo son o no realizadas.

2. En los regímenes de transparencia fiscal se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a estos regímenes.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

3. Será de aplicación la presunción a que se refiere el artículo 95, inciso 3) de esta Ley.

Artículo 71.—Estimación de rentas. Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

Artículo 72.—Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las siguientes entidades: sociedades de hecho, sociedades irregulares, empresas individuales de responsabilidad limitada, las cuentas en participación, fondos y fideicomisos de inversión, y los encargos de confianza, se atribuirán, en los términos pactados, a los socios, persona física, partícipes o beneficiarios, según corresponda, quienes tributarán en el impuesto que les corresponda. De no poderse comprobar fehacientemente los pactos correspondientes, se atribuirán por partes iguales.
2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por este Impuesto. No obstante, podrá aplicarse el régimen de retenciones y pagos a cuenta regulado en los artículos 100 y 101 de esta Ley.

CAPÍTULO SEGUNDO

El sujeto pasivo

Artículo 73.—Sujetos pasivos. Serán sujetos pasivos del impuesto, en el tanto realicen actividades o actos o sean titulares de derechos que generen renta sujeta a este impuesto:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Los bancos públicos comerciales, incluyendo al Banco Popular y de Desarrollo Comunal.
- c) Los siguientes entes públicos: el Instituto Nacional de Seguros, el Instituto Costarricense de Electricidad, Radiográfica Costarricense S.A., Compañía Nacional de Fuerza y Energía Eléctrica, Fábrica Nacional de Licores, Refinería Costarricense de Petróleo, Junta Administración Portuaria de Desarrollo Vertiente Atlántica, Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, los entes públicos no estatales y las empresas públicas.
- d) Las cooperativas.
- e) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.
- f) Las fundaciones o cualquier ente independientemente de la forma jurídica adoptada, que se dedique a la prestación privada de servicios de educación universitaria o parauniversitaria.
- g) Los fideicomisos, excepto los de inversión.
- h) Las uniones temporales de empresas.
10. Los grupos de sociedades que opten por el régimen especial regulado en esta Ley.

Artículo 74.—Residencia de los sujetos pasivos.

1. Estarán sujetas las personas jurídicas o entidades que tengan su residencia en territorio costarricense en tanto realicen alguna actividad generadora de renta.
2. Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.
3. Se considerarán residentes en territorio costarricense las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
 - a) Que se hubieren constituido conforme a las leyes de Costa Rica.
 - b) Que tengan su domicilio social en territorio costarricense.
 - c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio costarricense.

A estos efectos, se entenderá que una persona jurídica tiene su sede de dirección efectiva en territorio costarricense cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

4. El domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio costarricense será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.
En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor de sus bienes inmuebles.

Artículo 75.—**Exenciones.** Estarán exentos del impuesto:

1. El Estado, las municipalidades, los entes públicos no citados en el inciso 3) del artículo 73 y el Banco Central de Costa Rica.
2. Los partidos políticos y las instituciones religiosas de cualquier credo, por los ingresos que reciban para el mantenimiento del culto y por los servicios sociales de asistencia que presten sin fines de lucro.
3. Las sociedades acogidas al régimen de zona franca, de conformidad con la Ley N° 7210, de 23 de noviembre de 1990, y sus reformas.
4. Las asociaciones solidaristas y sindicatos.
5. Las fundaciones y asociaciones civiles declaradas de utilidad pública mediante decreto ejecutivo por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, a los fines públicos, sean de beneficencia, culturales o ambientales, y que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes.
6. La sociedad de seguros de vida del Magisterio Nacional, la Caja de Ahorro y Préstamos de la Asociación Nacional de Educadores y la Corporación de Servicios Múltiples del Magisterio Nacional.
7. Las entidades autorizadas y las operadoras de pensiones referidas en el artículo 2° inciso f) de la Ley de Protección al Trabajador, N° 7983, en cuanto a los rendimientos provenientes de los valores en los cuales inviertan los recursos de los fondos de pensiones, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 72 de dicha Ley.
8. Las cooperativas y asociaciones civiles de pequeños y medianos productores agrícolas de bienes y servicios, según calificación que haga la Agencia Nacional de Administración Tributaria mediante resolución en consulta con el Ministerio de Agricultura y Ganadería.
9. El 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.

Para gozar de las exenciones otorgadas en este artículo los sujetos descritos deberán cumplir, al igual que cualquier sujeto pasivo, con los deberes formales tributarios, particularmente, con el deber de declarar y con el suministro de información sobre sus actividades con terceros; asimismo, la exención no implica que no sean sujetos a fiscalizar por la Administración Tributaria. La Agencia Nacional de Administración Tributaria reglamentará la forma en que deberá cumplirse con los deberes formales.

CAPÍTULO III

La base imponible

Artículo 76.—**Concepto y determinación de la base imponible.**

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta neta procedente de los rendimientos de actividades económicas, del capital inmobiliario y mobiliario, las ganancias patrimoniales y los demás elementos indicados en el artículo 71 de esta.
2. Para calcular el rendimiento neto se podrán deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles y necesarios para producir la utilidad o beneficios y las otras erogaciones expresamente autorizadas en esta Ley. Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rendimientos gravados y no sujetos o exentos, se deberá deducir únicamente la proporción que razonablemente corresponda a los rendimientos gravados en este impuesto.
3. Si un mismo sujeto pasivo realiza actividades claramente separables, en que la gestión de las mismas se lleve de modo separado, deberá calcularse la renta neta de cada actividad en forma separada. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre estas actividades.
4. La base imponible se determinará por el régimen de base cierta y, subsidiariamente, la Administración Tributaria podrá aplicar el régimen de base presunta de conformidad con el artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
5. En el régimen de base cierta, la base imponible se liquidará a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley. La contabilidad deberá elaborarse de conformidad con el "Plan General de Contabilidad" que establecerá la Agencia Nacional de Administración Tributaria, mediante resolución publicada en el diario oficial. El plan tendrá como objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y

actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos. Se fundamentará en las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que no se opongan a los preceptos establecidos en esta Ley.

La Agencia Nacional de Administración Tributaria contará con un plazo máximo de seis meses a partir de la vigencia de esta ley para publicar el plan, el cual deberá ser adoptado obligatoriamente por los sujetos pasivos, a partir del siguiente periodo impositivo que inicie luego de publicada la resolución. Las resoluciones de la Agencia Nacional de Administración Tributaria que establecieran modificaciones al plan, deberán publicarse con no menos de cuatro meses de antelación al inicio del periodo impositivo en que deban ser aplicadas.

6. Para empresas de reducida dimensión, será de aplicación lo dispuesto en los artículos 26 y 42, relativos al régimen de estimación objetiva.

Artículo 77.—**Exclusiones de la base imponible.**

1. Los aportes de capital social en dinero o especie.
2. Las revaluaciones de activos fijos. El importe de la revaluación no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revaluados.

Artículo 78.—**Gastos deducibles.** Serán deducibles, en particular y sin perjuicio de la regla general establecida en el artículo 76 aparte 2 de esta Ley, los siguientes gastos:

1. Los costos de producción de los bienes y servicios necesarios para producir la renta.
2. Los salarios, dietas y cualquier otra forma de remuneración por servicios personales prestados en forma efectiva, siempre y cuando se hayan efectuado las retenciones establecidas por ley y se cumpla con el pago de las obligaciones de la seguridad social. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.
3. Las prestaciones patrimoniales de carácter público que afecten el giro habitual de los sujetos pasivos de este impuesto.

Los intereses y gastos financieros relacionados con el giro del negocio de los sujetos pasivos, con las siguientes restricciones:

- a) No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado tasas por encima de las del mercado.
- b) No serán deducibles los intereses cuando no se practiquen o no se ingresen las retenciones correspondientes a los intereses, o cuando no habiéndose practicado la retención tampoco se ingrese del propio patrimonio el monto correspondiente. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, los intereses podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.
5. Los importes derivados de las posibles insolvencias o, en general, de los incumplimientos de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o situaciones análogas.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Los importes que habiendo sido deducidos por posible insolvencia de los deudores, según estas disposiciones, se recuperaren posteriormente, deberán integrarse en la base liquidable del periodo impositivo en que ocurriere la recuperación.

No serán deducibles los importes respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles los importes por posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni los importes basados en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores, salvo que se trate de los entes sujetos al control de la

Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), en que tales estimaciones globales serán admisibles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley Orgánica del Banco Central, Nº 7558 de 3 de noviembre de 1995.

6. Las diferencias cambiarias originadas al cierre del período impositivo, provenientes de pasivos en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables. La Administración Tributaria dictará mediante resolución las regulaciones pertinentes al respecto.

Para los efectos indicados, los contribuyentes sujetos al tributo establecido en esta Ley, que realicen operaciones en moneda extranjera que incida en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión a moneda nacional, utilizando el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Costa Rica a la fecha de realización de la operación, o al cierre del período impositivo, para las operaciones pendientes a esa fecha.

7. La depreciación efectiva para compensar el desgaste, el deterioro o la obsolescencia económica, funcional o tecnológica de los bienes tangibles productores de rentas gravadas, propiedad del contribuyente, así como la depreciación de las mejoras con carácter permanente y las revaluaciones.

La Administración Tributaria admitirá como métodos técnicamente aceptables para efectuar la revaluación de activos fijos únicamente: a) el uso de la variación en el Índice de Precios al Consumidor Final, experimentada durante período impositivo de que se trate, según datos elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Censos; b) el uso de la variación de otro índice emitido por un ente competente para una determinada rama de actividad, que tenga una relación más específica con la variación de precios del elemento de activo que se considere.

La Administración Tributaria establecerá el procedimiento para determinar el gasto adicional por depreciación indicado en el párrafo anterior, así como la metodología de afectación a los diferentes períodos impositivos.

La Administración Tributaria, a solicitud del contribuyente, podrá aceptar métodos especiales de depreciación técnicamente aceptable, para casos debidamente justificados por el contribuyente. Asimismo, la Administración Tributaria podrá autorizar, por resolución general, métodos de depreciación acelerada sobre activos nuevos, adquiridos por empresas dedicadas a actividades que requieran constante modernización tecnológica, mayor capacidad instalada de producción y procesos de reconversión productiva, a efecto de mantener y fortalecer sus ventajas comparativas.

En el Reglamento se determinarán los porcentajes máximos que prudencialmente puedan fijarse por concepto de depreciación o los años de vida útil de los bienes; se tomará en consideración la naturaleza de los bienes y la actividad económica en la cual estos son utilizados.

El valor de los activos intangibles, cuya conexión con la generación de ingresos futuros sea razonablemente cierta, deberá amortizarse atendiendo a las siguientes disposiciones:

- a) Cuando tuvieren fecha cierta de extinción, en cuotas iguales durante cada uno de los periodos impositivos de su vigencia.
- b) Cuando no tuviesen fecha cierta de extinción, con un límite máximo por periodo impositivo, de la décima parte de su valor.

Como excepción a lo anterior, los gastos PRE operativos y de organización de empresas, podrán deducirse en el período fiscal que se causen, o si se acumularen, en cinco períodos fiscales consecutivos, en las proporciones que determine el sujeto pasivo, a partir del inicio de su actividad productiva. Los rubros a tomar en cuenta como gastos pre operativos y de organización son los que serían deducibles íntegramente en el período en que se causen en la hipótesis de que se estuviera en el período operativo, debiendo excluirse los que, por su naturaleza, deban amortizarse o depreciarse.

Cuando se trate de bienes semovientes -específicamente el ganado dedicado a leche y cría-, así como de determinados cultivos, podrán concederse depreciaciones o amortizaciones, conforme se establezca en el Reglamento de esta Ley.

Los cultivos que, por su ciclo de eficiencia productiva, no puedan catalogarse como permanentes a juicio de la Administración Tributaria, podrán ser amortizados en un número de años que tenga relación directa con su ciclo productivo.

9. En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra alternativa, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización o depreciación que, de acuerdo con lo previsto en este artículo, correspondería a los citados bienes.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercer 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, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien tendrá, para la entidad cesionaria, la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. También podrá deducir como gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión, la diferencia entre las cantidades a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción, y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

10. Los gastos generados en el exterior.

Artículo 79.—Gastos no deducibles.

- 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
 - a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
 - b) El valor de las mejoras permanentes hechas a los activos y construcciones y, en general, de todas aquellas erogaciones capitalizables, incluidas las inversiones.
 - c) Los costos o gastos que no hayan tenido su origen en un negocio, actividad u operación que dé lugar a rentas gravadas, así como las erogaciones similares vinculadas con rentas gravadas que no se encuentren respaldadas por la documentación correspondiente o que no se refieran al período fiscal que se liquida.
 - d) Los impuestos sobre la renta, sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo y los impuestos específicos de consumo y las tasas especiales que sobre estos se fijen, cuando las personas físicas o jurídicas sean contribuyentes de tales impuestos, lo mismo que los recargos, multas e intereses pagados sobre cualquier tributo o por facilidades de pago concedidas sobre deudas tributarias. Tampoco serán deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, así como los intereses previstos en el artículo 75 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
 - e) Los gastos e inversiones de lujo o de recreo para el personal de las empresas. Cuando estas inversiones se encuentren confundidas con las actividades lucrativas, se deberán llevar cuentas separadas para determinar los resultados de una y de otra clase de operaciones, a fin de que puedan deducirse las que se refieran a estas últimas actividades.
 - f) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.
 - g) Los gastos respecto de los cuales proceda legalmente la realización de una retención, sea a cuenta o definitiva y esta no se practique o ingrese. Si el incumplimiento de retención o de ingreso es resuelto con posterioridad, satisfaciendo los intereses de demora correspondientes, tales gastos podrán ser deducidos en el período en que se resuelva dicho incumplimiento.
 - h) Los obsequios y regalías o donaciones hechas a los socios o a parientes consanguíneos o afines de los funcionarios o socios de la sociedad.
 - i) Los intereses de capital y las obligaciones o préstamos que las empresas individuales de responsabilidad limitada y los empresarios individuales se asignen a sí mismos, a sus cónyuges, a sus convivientes de hecho, a sus hijos y a sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad.

Artículo 80.—Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones gratuitas y societarias.

- 1. Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o costo de producción.
- 2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:
 - a) Los transmitidos o adquiridos a título gratuito.
 - b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
 - c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.