

DECRETO N° 43198-H

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y
EL MINISTRO DE HACIENDA**

Con fundamento en las atribuciones y facultades que confieren los artículos 140 incisos 3) y 18) y 146 de la Constitución Política del 7 de noviembre de 1949; 25 inciso 1), 27 inciso 1), 28 apartado 2 inciso b) de la Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978, denominada "Ley General de la Administración Pública" y sus reformas, así como el artículo 99 de la Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas, denominado Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Considerando:

- I. Que conforme con la misión de la Administración Tributaria y en cumplimiento del mandato legal establecido en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas, la Administración Tributaria ha de contar con instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyentes y demás obligados tributarios.
- II. Que con ocasión de la promulgación de la Ley N° 9635 del 3 de diciembre de 2018, publicada en el Alcance Digital N° 202 a la Gaceta N.° 225 del 4 de diciembre de 2018, denominada "Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas", se reformó la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, denominada "Ley del Impuesto sobre la Renta". Por ende, se reformó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, bajo el Decreto Ejecutivo N° 41818-H del 17 de junio de 2019, publicado en el Alcance N° 145 a la Gaceta N° 119 del 26 de junio de 2019, a fin de implementar la reforma legal de cita.
- III. Que no obstante lo anterior, a fin de facilitar el uso del instrumento jurídico reglamentario, se ha determinado la necesidad de derogar el Decreto Ejecutivo N° 18445-H y sus reformas, para en su lugar, implementar un nuevo decreto ejecutivo que contenga, a partir de una nueva numeración del articulado, tanto la normativa reglamentaria implementada con la Ley N° 9635, como la normativa reglamentaria anterior a dicha reforma legal que debe continuarse aplicando, en razón de que esta última responde a normas legales que se encuentran aún vigentes.
- IV. Que en relación con la consulta pública que establece el artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971 y sus reformas, el presente proyecto no se dio a conocer a las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos o grupos de interés, ni se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección "Propuestas en consulta pública", subsección "Proyectos Reglamentarios Tributarios"; por dos razones: En primer lugar, el contenido de la normativa reglamentaria que se implementó en el Decreto Ejecutivo N° 41818-H otorgó en su oportunidad a las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos, la consulta pública por la cual tuvieron conocimiento del proyecto y pudieron oponer sus observaciones, en el plazo de los diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Estos avisos fueron publicados en La Gaceta número 90 del 16 de mayo de 2019 y número 91 del 17 de mayo de 2019, respectivamente. Como producto de las observaciones presentadas se generó el Decreto Ejecutivo N° 41818-H de cita. En segundo lugar, en el presente decreto se modifica el numeral 4) del artículo 12 bis denominado "Costos y gastos no deducibles", el artículo 6 denominado "Opción para tributar rentas mobiliarias en el Impuesto sobre las Utilidades", el Transitorio

I, el Transitorio II y el Transitorio VII, a fin de brindar mayor claridad, tanto en su contenido como en los procedimientos que estos contienen. Asimismo, en cuanto al artículo 30 denominado "Retenciones en la fuente", se adiciona un párrafo al final del inciso i., un subinciso v) al inciso vii., en el último párrafo se corrigen concordancias de artículos que se habían incluido como referencias normativas, y se adiciona un párrafo al final del artículo 30 citado para incluir supuestos que estaban vigentes anteriormente a la vigencia del Decreto N° 41818-H. Como se puede observar, se trata de normas que aclaran los alcances de la normativa y brindan una mayor seguridad jurídica, las cuales constituyen razones de urgencia que exigen que esta variación no se publique, ya que la nueva regulación infralegal requiere que se aplique con prontitud, de lo contrario se dificultaría el adecuado cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de la ciudadanía y al mismo tiempo se malograría su carácter recaudatorio y de control tributario de la reforma introducida por la Ley N.º 9635.

- V. Que de conformidad con lo establecido en el artículo 12 bis del Decreto Ejecutivo N° 37045-MP-MEIC del 22 de febrero de 2012 y su reforma "Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos", esta regulación no crea ni modifica un trámite para el administrado, además de beneficiar al contribuyente, al generar certeza jurídica respecto de los procedimientos contenidos en la normativa que se modifica.

Por Tanto,

Decretan:

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES

CAPÍTULO I

DE LAS DEFINICIONES"

Artículo 1.- Definiciones. En los casos en que la Ley o este Reglamento utilicen los términos y expresiones siguientes, deben dárseles las acepciones y significados que se señalan a continuación:

- 1) **Actividad lucrativa.** Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización, por cuenta propia, de los factores de la producción y de los recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios.
- 2) **Administración Tributaria.** Es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos de la obligación tributaria. En este Reglamento se entenderá como Dirección o Dirección General y que se refiere a la Dirección General de Tributación.
- 3) **Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** Se trata de la Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, denominado "Código de Normas y Procedimientos Tributarios".
- 4) **Empresa.** Es toda unidad económica dedicada a la realización de actividades o negocios de carácter lucrativo.
- 5) **Enajenación.** Acto por el cual se transmite a otro la propiedad de una cosa o bien a título oneroso, como en la compraventa o en la permuta o a título gratuito, como en la donación y en el préstamo sin interés.

- 6) **Exportación.** Es la salida del país, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas al uso o consumo definitivo en el extranjero.
- 7) **Herencia.** Para efectos del presente reglamento, se entenderá herencia según las disposiciones contenidas en el artículo 294 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885 y sus reformas.
- 8) **Insumo.** Son los bienes intermedios y finales que se incorporan al bien producido o fabricado y también aquellos que se utilizan en la producción o fabricación de aquellos, que no pueden imputarse directamente a su costo, tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, embalajes, enfardajes.
- 9) **Legado.** Para efectos del presente reglamento, se entenderá legado, según las disposiciones contenidas en el artículo 596 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885 y sus reformas.
- 10) **Ley o la ley.** Se trata de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.
- 11) **Regalía.** Constituye el derecho que generan pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos; igualmente, las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Asimismo, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas, incluyendo la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.
- 12) **Títulos de participación.** Título valor en el que consta la participación en el capital social de una sociedad o compañía o la participación accionaria del titular, en una sociedad mercantil. Los mismos atribuyen al titular una serie de derechos, deberes y obligaciones en el ámbito de una organización social.
- 13) **Título valor.** Entiéndase como valor, el cual está definido en el artículo 2 de Ley Reguladora del Mercado de Valores, N° 7732 del 17 de diciembre de 1997 y sus reformas.
- 14) **Utilidades.** Beneficios o ganancias resultantes de la diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto sobre las Utilidades, obtenidos por una persona física, persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, producto del desarrollo de una actividad lucrativa de fuente costarricense, y los gastos autorizados por la misma ley, incurridos en la generación de tales ingresos.”

CAPITULO II

DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

Artículo 2.- Momento en que ocurre el hecho generador. Se considera ocurrido el hecho generador del Impuesto sobre las Utilidades con la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por Ley del Impuesto sobre la Renta.”

CAPITULO III

DE LA MATERIA IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Artículo 3.- Materia imponible. La materia imponible del impuesto sobre las utilidades comprende:

- a) Las rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, conforme a la definición contenida en el artículo 1 de este Reglamento, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense proveniente de aquellas actividades.
- b) Las rentas de capital y ganancias del capital realizadas que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente de este impuesto y que estén afectos a su actividad lucrativa en el Impuesto sobre las Utilidades.

Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando, con ocasión de la transmisión o enajenación de los bienes o derechos de los que éstas se derivan, se genera una variación positiva en la composición del patrimonio del contribuyente o en su valor. En el caso de que la variación resultante sea negativa, corresponderá a una pérdida de capital.”

CAPITULO IV

INTEGRACION DE RENTAS POR AFECTACION

Artículo 4.- Integración de rentas gravables. En caso de que el contribuyente obtenga rentas procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, así como rentas y/o ganancias del capital que provengan de elementos patrimoniales afectos a dicha actividad lucrativa, estas últimas deberán integrarse a las primeras para efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre las utilidades. Los arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes muebles, intangibles y otros derechos de propiedad intelectual y bienes inmuebles, son actividades que tributan según el capítulo XI de la Ley. No obstante, si el contribuyente tiene otra actividad gravada con el Impuesto sobre las Utilidades, las rentas que provengan de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes muebles, intangibles y otros derechos de propiedad intelectual y bienes inmuebles afectos a dicha actividad lucrativa gravada con el Impuesto sobre las Utilidades, deberán integrarse a este último con base en lo establecido en este artículo.

Se consideran afectos aquellos elementos patrimoniales que sean necesarios y se utilicen para la obtención de los rendimientos.

Las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que obtengan los contribuyentes que se encuentren inscritos en el Régimen de Tributación Simplificada o cualquier otro régimen distinto al régimen general que se establece para el Impuesto sobre las Utilidades, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la Ley.

De conformidad con el artículo 1 bis inciso 3) subinciso c) de la Ley, no se integrarán en la base imponible del impuesto sobre las utilidades, ni las rentas ni las ganancias de capital provenientes de activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales de terceros, siempre que estos sean de oferta pública o emitidos por entidades supervisadas por los órganos adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o de participaciones de fondos de inversión. La integración de dichas rentas o ganancias de capital con las rentas procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense será posible siempre y cuando el contribuyente cuente con los elementos de prueba que le permitan demostrar, en un eventual procedimiento de control tributario, la vinculación de las rentas y ganancias de capital con su actividad lucrativa.

Tratándose de las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, se entenderán

integradas todas las rentas que obtengan estas entidades, incluyendo las mencionadas en el capítulo XI de la Ley.

Cuando, procediendo la integración en la base imponible del impuesto sobre las utilidades de ciertas rentas y/o ganancias de capital, se haya retenido e ingresado previamente el impuesto sobre rentas y ganancias del capital dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto correspondiente a tal retención se considerará como un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades que podrá deducirse del impuesto determinado.

La afectación de los elementos patrimoniales debe ser parcial, cuando estos sean divisibles. No son susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles, salvo en el caso de los vehículos. En todo caso, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad.

En casos de afectación a la actividad lucrativa de activos del patrimonio personal, para la determinación del valor de adquisición de los bienes que se están afectando, así como para su actualización, deberán observarse, entre otras, las reglas dispuestas en el artículo 43 de este Reglamento”.

Tratándose de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a la actividad lucrativa del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 1 bis inciso 3) de la Ley, las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital que provengan de estos, serán gravables de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la misma ley.”

CAPITULO V

DE LAS OPCIONES PARA DECLARAR RENTAS, GANANCIAS Y PÉRDIDAS DEL CAPITAL EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES”

Artículo 5.- Opción para tributar rentas inmobiliarias en el Impuesto sobre las Utilidades. En el caso de las rentas inmobiliarias indicadas en el artículo 27 ter, inciso 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes tengan contratado un mínimo de un empleado para la generación de dichas rentas, cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital inmobiliario de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de dicha ley, debiendo comunicarlo de previo a la Administración Tributaria y mantenerse en el mismo por un mínimo de cinco años.”

Artículo 6.- Opción para tributar rentas mobiliarias en el impuesto sobre las utilidades. En el caso de las rentas mobiliarias indicadas en el artículo 27 ter, apartado 2), inciso a), subincisos i) e ii) de la Ley, cuando los contribuyentes tengan contratado un mínimo de un empleado para la generación de dichas rentas, cuyo salario esté sometido al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social, podrán optar por tributar por la totalidad de su renta imponible del capital mobiliario citado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley, debiendo comunicarlo de previo a la Administración Tributaria antes del inicio del período fiscal regulado en el artículo 4 de esta ley y mantenerse en el mismo por un término no inferior a un período fiscal anual, cumpliendo con las obligaciones que correspondan.”

CAPÍTULO VI

DE LOS CONTRIBUYENTES Y ENTIDADES NO SUJETAS AL IMPUESTO

Artículo 7.- Contribuyentes. Son contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades las personas físicas, las personas jurídicas legalmente constituidas en el país sin perjuicio que realicen o no una actividad lucrativa, independientemente de su nacionalidad o domicilio, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las

empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica, los establecimientos permanentes y las cuentas en participación que haya en el país, con independencia del lugar de su constitución, de reunión de sus juntas directivas o de celebración de los contratos; asimismo, los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada.

Tratándose de personas jurídicas y otras figuras similares consideradas como contribuyentes del inciso a) del artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán tomarse en consideración, entre otras, las siguientes definiciones:

- a) **Personas jurídicas:** Entidad independiente dotada de personalidad jurídica propia y de capacidad plena para el cumplimiento de sus fines y para ser objeto de derechos y obligaciones, constituida conforme a lo establecido en la ley o por convenio conforme a la ley. Las sociedades inscritas en el Registro Nacional cuentan con personería jurídica.
- b) **Sociedades de hecho:** Figura jurídica definida en el artículo 23 del Código de Comercio.
- c) **Sociedades de actividades profesionales:** Son aquellas personas jurídicas definidas en la Ley N° 2860 del 21 de noviembre de 1961 y sus reformas.
- d) **Entes colectivos sin personalidad jurídica:** Figuras jurídicas que no suponen la creación de un ente con personalidad jurídica propia.
- e) **Cuentas en participación:** Contrato de asociación por el que dos o más personas toman interés en una o más negociaciones determinadas que debe realizar una sola de ellas a nombre propio, denominada gestor, asumiendo este la obligación de rendir cuentas a los participantes y dividir con ellos las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Con respecto a las personas jurídicas legalmente constituidas en el país, el cumplimiento de los deberes formales y materiales relacionados con el Impuesto sobre las Utilidades dependerá de la siguiente clasificación:
 - a) **Activas:** corresponde a aquellas sociedades constituidas en el país que desarrollan, efectiva y materialmente, actividades lucrativas de fuente costarricense, con arreglo a la definición del artículo 1 de este Reglamento, como resultado de lo cual deberán inscribirse como contribuyentes ante la Administración Tributaria y cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales asociados al Impuesto sobre las Utilidades, entre ellos, la presentación de la declaración autoliquidativa anual de ese impuesto.
 - b) **Inactivas:** corresponde a aquellas sociedades constituidas en el país que no desarrollan actividad lucrativa de fuente costarricense, definida en el artículo 1 de este Reglamento. La Administración Tributaria determinará la forma en que las sociedades de cita deberán de cumplir con sus obligaciones formales. Para ello, de previo al inicio del período fiscal correspondiente a la implementación de las obligaciones, se divulgará el procedimiento a seguir por las sociedades, mediante publicación en la página del Ministerio de Hacienda y en un diario de circulación nacional.

Artículo 8.- Constitución de establecimiento permanente. A efectos del impuesto sobre las utilidades, se considera como contribuyente al establecimiento permanente en Costa Rica de una persona no domiciliada en el país, sujeta a los deberes formales y materiales según las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El término “establecimiento permanente” se refiere a cualquier sitio o lugar fijo de negocios a través del cual una persona no domiciliada en el país desarrolla, total o parcialmente, actividades empresariales en el país.

La expresión “sitio o lugar fijo de negocios” abarca cualquier lugar, instalaciones o medios materiales para el desarrollo de una actividad empresarial de una persona no domiciliada, con independencia de si estos se destinan o no exclusivamente para tal fin. La condición de que tal sitio o lugar de negocios sea “fijo” implica la existencia de un vínculo entre este y un espacio geográfico específico, de manera permanente, sin que esto impida considerar los movimientos que sean propios de la actividad, el traslado de maquinaria o los traslados en caso de que el establecimiento arrendado o la actividad sea móvil.

La determinación de si la actividad económica desarrollada por la persona no domiciliada en el país constituye establecimiento permanente se realizará de conformidad con los hechos y circunstancias de cada caso particular, tomando en cuenta las condiciones descritas anteriormente y lo dispuesto en el artículo 2 inciso b) de la Ley.

A efectos de lo indicado en el artículo 2 inciso b) subinciso 2) apartado i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre la constitución de establecimiento permanente por el desarrollo de obras, construcciones o proyectos de instalación, montaje o actividades de inspección, deberán observarse las siguientes definiciones:

Proyecto de instalación: conjunto de cálculos, planos, esquemas, textos y demás documentos descriptivos, explicativos y justificativos utilizados para definir las condiciones de diseño, montaje e instalación de una obra o de un equipo.

Proyecto de montaje: proceso mediante el cual se emplaza cada pieza en su posición definitiva dentro de una estructura, incluyendo las sucesivas etapas de ejecución desde su concepción hasta su realización en terreno, así como los planes de contingencias en caso de suceder acontecimientos no deseados pero factibles de suceder.

Artículo 9.- Norma anti-fragmentación en la constitución de establecimiento permanente. Para efectos del umbral de ciento ochenta y tres días indicado en el artículo 2 inciso b) subinciso 2) de la Ley del Impuesto sobre la Renta para la constitución de establecimiento permanente, deberá considerarse que una obra o proyecto constituye una unidad incluso si existen varios contratos o si se han fragmentado las actividades y servicios relacionados con la obra o proyecto en cuestión.

Para estos efectos se tomará en consideración el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por la empresa o por dos o más empresas relacionadas en la misma jurisdicción, cuando no tengan (en conjunto) carácter auxiliar, se entenderá por empresas relacionadas aquellas cuya actividad tienda a la realización de un objetivo común, sea que la empresa forme parte de un grupo o que sea contratada para el desarrollo de una actividad específica. Asimismo, se considerarán actividades de carácter auxiliar:

1. Aquellas que se realizan en un lugar diferente al lugar en que se desarrolla la obra o proyecto;
2. Aquellas actividades que se requieran para apoyar el desarrollo de la obra o proyecto sin ser parte de la actividad principal o esencial de la empresa.
3. La compra de materiales o insumos, reuniones para la toma de decisiones u obtención de permisos requeridos para el desarrollo de la obra o proyecto; entre otras que se considerarán en cada caso en particular, según la actividad que se desarrolle.

En caso de que se determine que se ha incurrido en fragmentación de actividades o de la prestación de servicios para la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente, se efectuará el cómputo de los ciento ochenta y tres días siguiendo las normas dispuestas en artículo 2 inciso b) subinciso 2) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 10.- Personas domiciliadas. Para los efectos de la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se consideran domiciliadas en el país:

1. Las personas físicas que se encuentren en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezcan de manera continua o discontinua en el país por más de 183 días, incluyendo los días de entrada y salida del país, durante el período fiscal respectivo. Para determinar dicho período de permanencia en el territorio costarricense, la Administración Tributaria computará las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite, mediante certificado de residencia fiscal, su condición de residente fiscal en otro país.

Para efectos del párrafo anterior, se consideran ausencias esporádicas aquellas ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio costarricense durante el período fiscal correspondiente, a menos que el interesado demuestre su condición de residente fiscal en otro país para el respectivo periodo. Las ausencias esporádicas comprenden viajes breves y ocasionales, por motivos laborales, de negocios, de placer, de esparcimiento, de salud u otros.

Para determinar cuáles ausencias esporádicas serán tomadas en cuenta para el cómputo de la permanencia de personas físicas en el territorio nacional, se entenderá como "ausencia no prolongada" toda salida del territorio nacional que no exceda los 30 días naturales continuos. Aquellas ausencias que superen los 30 días naturales continuos no serán contabilizadas para efectos del cómputo de los 183 días de permanencia de la persona física en el país.

Con el fin de verificar la permanencia continua o discontinua de personas físicas en el territorio costarricense, incluyendo las ausencias esporádicas, deberá utilizarse como referencia el detalle de movimientos migratorios registrados por la Dirección General de Migración y Extranjería.

Tratándose de impuestos sobre la renta distintos del Impuesto sobre las Utilidades y cuyo período impositivo no sea anual, el término "período fiscal respectivo" utilizado en el primer párrafo de este subinciso, corresponderá a los doce meses anteriores al momento en que acontezca la liquidación del impuesto de que se trate y será dentro de este mismo período que deberá verificarse si una persona física ha permanecido en el país, de manera continua o discontinua, por más de ciento ochenta y tres días.

b) Que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado costarricense, sus entes públicos o municipalidades. Se entenderá por ente público, la institución autónoma o semiautónoma, el cual es parte del Estado descentralizado, que requiere, en el primer caso, haber sido creado según el procedimiento establecido en el artículo 188 de la Constitución Política, y en el segundo, que la votación para su creación no haya requerido mayoría calificada de los votos de los diputados.

2) Las personas jurídicas constituidas de acuerdo con la legislación costarricense y las sociedades de hecho que operen en el país. Pueden servir como otros criterios para establecer la residencia de las personas jurídicas, se encuentran su domicilio, su sede de la dirección de sus negocios o cualquier otro elemento que permita determinar su residencia.

3) Los establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en Costa Rica que operen en el país.

4) Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense.

- 5) Las sucesiones abiertas de acuerdo con la legislación costarricense, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante, salvo que los causahabientes no estén domiciliados en Costa Rica.
- 6) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y demás empresas individuales que actúen en el país, donde el empresario sea un domiciliado.

Artículo 11.- Entidades no sujetas al impuesto. No están obligadas al pago del Impuesto sobre las Utilidades las entidades a que se refiere el artículo 3 de la Ley.

Sin embargo, tratándose de partidos políticos, instituciones religiosas, organizaciones sindicales, cooperativas, asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, fundaciones, asociaciones civiles y empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, deberán inscribirse en el Registro Único Tributario y presentar la declaración autoliquidativa del impuesto sobre las utilidades, sin perjuicio de las demás obligaciones y requisitos que la Administración Tributaria establezca mediante resolución general.

En cuanto a las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, estas se considerarán como entidades no sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, siempre que cumplan con las siguientes condiciones:

- a) Destinar sus ingresos y su patrimonio por completo y de manera exclusiva a fines públicos o de beneficencia; y
- b) No distribuir, directa o indirectamente, entre sus integrantes sus ingresos y su patrimonio.

A efectos de lo indicado en el penúltimo párrafo del artículo 1 y artículo 3 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de fundaciones y asociaciones que incumplan con las condiciones dispuestas previamente en los puntos a) y b), declararán y pagarán el Impuesto sobre las Utilidades en la proporción que corresponda, así como cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales concernientes a dicho impuesto.

De conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el primer párrafo del artículo 9 de la Ley N° 6970 del 7 de noviembre de 1984, denominada "Ley de Asociaciones Solidaristas", las asociaciones solidaristas deben presentar la declaración y cumplir con la totalidad de los deberes formales y materiales concernientes al Impuesto sobre las Utilidades, realicen o no actividades lucrativas. Así como pagar el impuesto en la proporción que corresponda por los rendimientos provenientes de inversiones y operaciones puramente mercantiles que realicen con terceros, ajenos a la asociación solidarista.

En lo tocante a las instituciones religiosas, estas se consideran no sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, siempre y cuando sus ingresos provengan exclusivamente de diezmos, primicias, limosnas, óbolos, donaciones y otras cantidades recibidas en forma no sinalagmática y se destinen al mantenimiento del culto y a servicios de asistencia social sin fines de lucro. Para el cumplimiento de lo descrito, adicional a la llevanza general de la contabilidad, la institución religiosa debe contar con un libro especial de control de los ingresos y gastos de las actividades de asistencia social.

En ningún caso se entiende como ingresos no sujetos aquellos que provengan del desarrollo de actividades lucrativas tales como librería, restaurante o parqueo.

CAPÍTULO VII DEL PERÍODO DEL IMPUESTO

Artículo 12.- Período del impuesto. El período fiscal del Impuesto sobre las Utilidades es de un año, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Sin embargo, de manera excepcional, la Administración Tributaria está facultada para establecer de oficio períodos especiales del impuesto, siempre y cuando esté debidamente justificado y no se perjudiquen los intereses fiscales; para tal efecto emitirá una resolución general que se publicará en el Diario Oficial. La resolución que al respecto emita la Administración Tributaria deberá indicar las fechas de inicio y cierre del período distinto de las indicadas en el párrafo anterior, por rama de actividad y con carácter general.

Asimismo, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que autorice períodos fiscales especiales, para lo cual aportará prueba pertinente que justifique el cambio. La solicitud indicada se sustanciará mediante las disposiciones establecidas en el artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 55, 58 y 59 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N° 38277-H del 7 de marzo de 2014 y sus reformas. Las condiciones en las que debe presentar la solicitud aludida serán definidas por la Administración Tributaria mediante resolución general.

Para la presentación de las declaraciones en situaciones en que la Administración Tributaria haya establecido un período fiscal especial deberá observarse lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 28 de este Reglamento.”

CAPÍTULO VIII

DE LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Sección I

Determinación de la base imponible conforme al artículo 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Artículo 13.- Renta bruta. La renta bruta constituye la suma de las siguientes rentas:

- a) Ingresos percibidos por el contribuyente durante el período del impuesto, provenientes del desarrollo de actividades lucrativas de fuente costarricense;
- b) Toda renta de capital o ganancia de capital realizada, obtenida por el contribuyente durante el período del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de este Reglamento; y
- c) Las ganancias por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las ganancias por diferencias cambiarias originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:
 - 1) Se cambie de moneda, o
 - 2) Se adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.
- d) Cualquier incremento de patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, en ingresos exentos o no sujetos.

Artículo 14.- Incremento patrimonial no justificado. Tratándose del inciso d) del artículo anterior, en caso de que la Administración Tributaria detecte la existencia de montos, activos u otros elementos que incrementen el patrimonio del contribuyente y que los mismos no sean consistentes con la declaración del impuesto sobre las utilidades ni los documentos idóneos que respaldan tal autoliquidación tributaria, deberá trasladarse la carga de la prueba al sujeto pasivo, a fin que justifique con prueba documental fehaciente, que el origen o la fuente que financia tal incremento constituyen rentas exentas, no sujetas o ya declaradas. En caso de que el contribuyente no logre justificar dicho incremento, deberá aplicarse la presunción legal de que el incremento determinado son rentas gravables no declaradas. Tal incremento, de conformidad con el artículo 5 de la Ley,

constituirá parte de la renta bruta en el momento en que la Administración Tributaria lo determine y afectará el período en el cual se produjo, pero si no es posible determinar el período del surgimiento del incremento patrimonial no justificado, se debe imputar al período o períodos sujetos a fiscalización, sin que ésta requiera establecer la fecha en que se incurrió en el ocultamiento de rentas que se presumen gravables.

Todo lo anterior dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

“Artículo 15.- Exclusiones de la renta bruta. No forman parte de la renta bruta los supuestos establecidos en el artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin perjuicio de lo anterior, deberán tomarse en cuenta las siguientes consideraciones:

1. Tratándose del inciso d) del artículo 6 de dicha Ley, se entenderán excluidas de la renta bruta:
 - a) Las ganancias de capital gravadas de conformidad con las disposiciones del Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, salvo las derivadas de bienes o derechos afectos a la actividad del contribuyente, según lo señalado en el artículo 1 de la Ley y 4 de este Reglamento.
 - b) Las ganancias de capital en la porción de las utilidades no distribuidas procedentes de la enajenación de acciones y otros títulos de participación en fondos propios de cualquier entidad, siempre que estos títulos estén afectos a su actividad lucrativa.
2. Tratándose del inciso h) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerará excluido de la renta bruta el importe obtenido en razón de una distribución de dividendos por un socio que sea una sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, siempre que esta desarrolle una actividad lucrativa y esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades. Para efectos de lo dispuesto en el inciso citado, se entenderá que el término “actividad lucrativa” no comprende a las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades. Cuando sea practicada la retención a una sociedad que no desarrolle una actividad lucrativa y que no esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, se aplicará la retención del Impuesto sobre las Rentas del Capital sobre la primera distribución, no así sobre las distribuciones sucesivas de esa misma renta disponible.”

Artículo 16.- Renta neta. La renta neta se determina deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios, útiles y pertinentes permitidos por la Ley.

Cuando los gastos, costos y erogaciones autorizados se efectúen para producir indistintamente rentas gravadas y no gravadas, se deberá deducir solamente la proporción correspondiente a las rentas brutas gravadas; en este caso, el mecanismo utilizado por el contribuyente deberá aplicarlo al menos por 4 años consecutivos. Cuando el contribuyente no pueda justificar debidamente una proporción estimada, deberá deducir la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas brutas gravadas con las rentas totales. Tratándose de entidades sujetas a la supervisión de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no será aplicable lo dispuesto sobre la deducción proporcional de gastos, sino que tales entidades podrán deducir de su renta bruta todos los costos y gastos deducibles permitidos por ley.

Artículo 17.- Costos y gastos deducibles. Las empresas y personas con actividades lucrativas citadas en el artículo 2º de la Ley, tienen derecho a deducir de su renta bruta, los costos y gastos necesarios contemplados en el artículo 8º de la Ley, siempre que sean necesarios para producir ingresos actuales o potenciales gravados con el impuesto sobre utilidades.

De acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, serán deducibles de la renta bruta:

- a) Todas las erogaciones necesarias para determinar el costo de los bienes y servicios vendidos;
- b) Las remuneraciones enumeradas en el inciso b) del artículo 8º de la Ley; en el caso de personas lisiadas, podrá deducirse un monto adicional, igual a las remuneraciones pagadas, siempre que se demuestre tal condición mediante certificación extendida por el Consejo Nacional de Rehabilitación;
- c) Los impuestos municipales, timbre de educación y cultura, patentes y tasas, cuando afecten los bienes, servicios o negociaciones del giro habitual de la empresa.
- d) Las primas de seguros contratadas con la mencionada Institución se aceptarán siempre quesean autorizadas por ésta;
- e) Los intereses y otros gastos financieros que hayan sido pagados o en los que haya incurrido el contribuyente durante el período del impuesto, según las condiciones y limitaciones cualitativas dispuestas en el inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Los intereses y gastos financieros que deban capitalizarse contablemente no serán deducibles de la renta bruta, como tampoco lo serán aquellos que no estén vinculados con la generación de ingresos gravables durante el período del impuesto.

A efectos del penúltimo párrafo del inciso d) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se entenderá que el contribuyente tiene el deber de mantener todos los elementos de prueba que permitan demostrar, en un eventual procedimiento de control, la vinculación entre los intereses y otros gastos financieros que se pretende deducir y la generación de la renta gravable en el período respectivo.

- f) Las diferencias cambiarias originadas por deudas en moneda extranjera, invertidas en actividades generadoras de rentas gravables. La Dirección deberá dictar, mediante resolución, antes del cierre del ejercicio fiscal, las regulaciones pertinentes al respecto;
- g) Las deudas a favor del declarante, manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y que se indiquen las razones que justifiquen tal calificación. En el caso de que la Dirección no acepte la deducción de una deuda incobrable, el declarante puede deducirla en el ejercicio siguiente, si demuestra que fueron hechas las gestiones legales que correspondan, ante los tribunales comunes, para su cobro y siempre que haya transcurrido un período mayor de 24 meses posterior a la fecha de su vencimiento, sin que el deudor haya realizado abono alguno. No obstante, la Dirección tendrá amplia facultad en la apreciación, en casos muy calificados, para rechazar o aceptar el gasto.

Si se recupera total o parcialmente una cuenta incobrable que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravable en el período fiscal en que ocurra la recuperación;

- h) Sobre las depreciaciones y el agotamiento a que se refieren los incisos f) y h) del artículo 8º de la Ley, se aplicarán las disposiciones que se establecen en los anexos N° 1 y N° 2 de este Reglamento.
- i) Las pérdidas originadas en actividades empresariales podrán deducirse en los tres períodos fiscales siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida, aplicando el máximo posible en cada año sin que la suma pueda ser superior al ciento por ciento (100%) del total de la pérdida original.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable para el caso de empresas agrícolas, con la diferencia de que de estas podrán deducir sus pérdidas en los cinco períodos fiscales siguientes y consecutivos.

El derecho a deducir las pérdidas está sujeto a que estas se encuentren debidamente contabilizadas como “pérdidas diferidas” en cada período del impuesto en que hayan ocurrido y únicamente aquellas que tengan relación con la actividad lucrativa que lleva a cabo el contribuyente.

En el caso de empresas que desarrollen de manera combinada actividades agrícolas y actividades empresariales de otro tipo, deberán llevar cuentas separadas por cada actividad, con el fin de que sea posible efectuar la deducción de las pérdidas correspondientes de conformidad con los plazos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las pérdidas no utilizadas en los términos descritos en este inciso no serán acumulables ni deducibles fuera de los plazos indicados en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la respectiva actividad.

- j) Para efectos de lo que establece el artículo 8º, inciso k) de la Ley, se entiende como asesoramiento técnico o financiero, todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado;
- k) En cuanto a los gastos de organización de las empresas, no serán deducibles de la renta bruta las inversiones en general, ni el valor de los activos depreciables, activos intangibles o las pérdidas de capital;
- l) Las donaciones a que hace referencia el inciso q) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no superen el diez por ciento (10%) de la renta neta del contribuyente donante, sin considerar la donación, y que estén debidamente comprobadas, siempre que estas hayan sido entregadas durante el período fiscal en ejercicio.

A los fines del párrafo final del artículo 8 indicado, el donante deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- i) Comprobar, mediante consulta al sitio web del Ministerio de Hacienda, que el donatario se encuentra autorizado por la Administración Tributaria para recibir donaciones.
- ii) Solicitar y conservar el respectivo comprobante de la donación efectuada.
- iii) En caso de que las donaciones se hagan a diferentes donatarios, asegurarse de que estas en su conjunto no excedan el límite dispuesto por ley.

Asimismo, el donatario deberá cumplir con los siguientes requisitos generales:

- i) Estar inscrito y autorizado por la Administración Tributaria para ser sujeto de donaciones deducibles a efectos de este impuesto, para lo cual deberá gestionar la solicitud de autorización o renovación de esta, siguiendo el procedimiento que para los efectos disponga la Dirección General de Tributación mediante resolución de alcance general. La utilización de información y datos falsos para gestionar la autorización la dejará sin efecto, sin perjuicio de las sanciones administrativas o penales que pudieran corresponder.

En caso de que el beneficiario sea el Estado o cualquiera de las instituciones de carácter estatal señaladas en el artículo 8 inciso q) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no será necesaria la autorización mencionada en el párrafo anterior para recibir donaciones.

- ii) Estar al día en la totalidad de sus obligaciones tributarias con la Administración Tributaria y en el pago de las cargas sociales a la Caja Costarricense del Seguro Social.

La Administración Tributaria mantendrá a disposición del público, en el sitio web del Ministerio de Hacienda, un listado actualizado de las entidades que cumplen con los requisitos tributarios antes indicados y que pueden recibir donaciones deducibles de la renta bruta. Esta información será actualizada mensualmente por la Dirección General de Tributación. No se aceptarán como deducibles las donaciones efectuadas a favor de beneficiarios que no figuren en dicha lista.

En cuanto a los comités deportivos nombrados por el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación en las zonas rurales, estas últimas se entenderán referidas a aquellas áreas del país consideradas como tales según la clasificación de distritos según grado de urbanización, realizada por el Instituto Nacional de Estadística y Censos.

Tratándose de las donaciones en especie, el donante deberá aportar una certificación del valor del bien, emitida por un contador público autorizado, quien deberá acompañarse del trabajo de un perito que esté incorporado al colegio profesional respectivo, según corresponda o aplique. Esto bajo la normativa de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos, N° 1038 del 19 de agosto de 1947 y sus reformas.

- m) Las pérdidas por destrucción de bienes a que alude el artículo 8 inciso r) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que acontezcan con motivo de incendio, de actuaciones delictivas, eventos de caso fortuito o fuerza mayor, en perjuicio del contribuyente y siempre que tales hechos se demuestren mediante una certificación de un contador público sustentado en prueba fehaciente.
- n) Las sumas para constituir estimaciones, reservas y provisiones, autorizadas por los órganos de supervisión adscritos al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero o que deban mantener obligatoriamente las entidades financieras supervisadas por haber sido así dispuesto por estos órganos de supervisión.

En cuanto a lo que se establece en el último párrafo del inciso v) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero deberá realizar una consulta al Ministerio de Hacienda de previo a la emisión de cualquier tipo de regulación que contenga aspectos de carácter tributario, en especial si se tratare del establecimiento de estimaciones, reservas y provisiones adicionales que incidieran sobre la determinación del impuesto sobre las utilidades.

El Ministerio de Hacienda deberá emitir una resolución de alcance general sobre el procedimiento de la consulta.

- ñ) El Impuesto sobre el Valor Agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios y que no se tenga derecho a aplicarlo como crédito fiscal en dicho impuesto, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y su Reglamento. Asimismo, es deducible en el tanto este se haya aplicado de forma provisional, y sólo hasta que haya sido debidamente liquidado en forma definitiva en la declaración del Impuesto sobre el Valor Agregado, en los términos que establece el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado y el numeral 3) del artículo 34 de su Reglamento.
- o) Las pérdidas por diferencias cambiarias originadas por el pago de pasivos o por la percepción de ingresos por activos, así como las originadas por los saldos de activos y pasivos al cierre del período de impuesto. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y se calculará la diferencia cambiaria cuando:
 - 1) Se cambie de moneda, o
 - 2) Se adquiera otro activo denominado en esa moneda extranjera u otra.

- p) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios o dietas que se paguen o acrediten a miembros de directorios de consejos o de otros órganos directivos que actúen en el extranjero, a que alude el inciso h) del artículo 50 de la ley.

Los costos, gastos y erogaciones deberán estar respaldados por comprobantes electrónicos, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina.

La Administración Tributaria queda ampliamente facultada para calificar tales costos, gastos y erogaciones y aceptar su deducción total o parcial, así como para rechazar las partidas no justificadas.

Artículo 18. - Costos y gastos no deducibles. No serán deducibles de la renta bruta del respectivo período del impuesto, entre otros supuestos señalados en el artículo 9 de la Ley, los siguientes:

- 1) Los costos y gastos originados en operaciones o transacciones económicas que no se encuentren debidamente respaldadas por comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria y acordes con las condiciones y requisitos que esta defina.
- 2) Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 bis de la Ley, los intereses y otros gastos financieros pagados o incurridos por el contribuyente durante el período del impuesto, cuando:
 - i) Los intereses y otros gastos financieros sean pagados a favor de socios de sociedades de responsabilidad limitada, por considerarlos asimilables a participaciones sociales; o
 - ii) No se haya cumplido con la obligación de retención y pago del respectivo impuesto con que se encuentren gravados los intereses.
- 3) Tratándose de las operaciones a que hace referencia el literal k) del artículo 9 de la Ley, los costos y gastos originados en operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperantes. La determinación de si una jurisdicción es considerada como no cooperante deberá basarse en el listado de jurisdicciones no cooperantes que al efecto emita la Administración Tributaria, siguiendo los parámetros dispuestos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para la elaboración de tal listado, se considerarán las siguientes condiciones:
 - i) Que la tarifa nominal del impuesto equivalente al Impuesto sobre las Utilidades costarricense, regulado en el Título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea inferior en un 40% de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de la Ley, o
 - ii) Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un acuerdo internacional para el intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición que contenga una cláusula para el intercambio de información.

Los acuerdos o convenios referidos en este último supuesto pueden ser bilaterales o multilaterales. Dentro del término “acuerdo internacional para el intercambio de información” deberá entenderse contenida la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Ley N° 9118 del 7 de julio de 2013) y el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (Ley N° 8880 del 1 de noviembre de 2010), así como los acuerdos bilaterales para el intercambio de información en materia tributaria, cuyo detalle deberá estar disponible y permanentemente actualizado en el sitio web del Ministerio de Hacienda.

La Administración Tributaria deberá actualizar y publicar el listado de jurisdicciones no cooperantes en el sitio web del Ministerio de Hacienda, al menos una vez al año.

- 4) Los pagos de regalos, obsequios, ofrecimientos, y en general cualquier dádiva, ya sea directa o indirecta, en dinero o en especie, que el contribuyente o empresas vinculadas a este realicen en beneficio de funcionarios públicos nacionales o de otro Estado, o funcionario o representante de un organismo internacional con el objeto de agilizar o facilitar una transacción a nivel transnacional o nacional.

Entiéndase dentro del objeto de facilitar una transacción, el que dichos funcionarios, utilizando su cargo, realicen, retarden u omitan cualquier acto o, indebidamente, hagan valer ante otro funcionario la influencia derivada de su cargo.

La no deducibilidad de las dádivas mencionadas en el párrafo anterior, además de cubrir los montos que paguen los contribuyentes por concepto de soborno, en cualquiera de sus modalidades, también cubre cualquier otro acto o actividad tipificada en la legislación costarricense como ilícita, aunque tales gastos colaboren en la obtención de ingresos lícitos.

- 5) Los gastos que originen o pudieran originar asimetrías híbridas. Tratándose de este tipo de gastos, el contribuyente deberá verificar que existan acreditaciones de gastos o pagos efectuados, derivados de cualquier tipo de transacción celebrado entre el contribuyente en Costa Rica y sus partes vinculadas en el extranjero y que el tratamiento tributario sea divergente en ambas jurisdicciones, resultando en situaciones de doble no imposición.

Las divergencias podrán producirse en los dos casos siguientes:

- a) Divergencia en la clasificación o el tratamiento tributario de una entidad: Se entenderá que existe una divergencia en la clasificación o el tratamiento tributario de una entidad, cuando la empresa vinculada no es contribuyente del impuesto sobre las utilidades o su equivalente en la otra jurisdicción involucrada, o bien la renta correspondiente sea exenta o no sujeta en la jurisdicción del exterior.
- b) Divergencia en la clasificación o tratamiento tributario de un instrumento financiero: Se entenderá que existe divergencia en la clasificación de un instrumento financiero, cuando estos posean características distintas en ambas jurisdicciones que implique una tributación diferente. Asimismo, se considerará que los pagos realizados están asociados a asimetrías híbridas cuando estos no sean gravables o estén exentos en la otra jurisdicción involucrada en la operación, o cuando el pago en cuestión también sea deducible para la parte vinculada domiciliada en el extranjero.

El término “partes vinculadas” utilizado en el párrafo anterior deberá entenderse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77 de este Reglamento.

Artículo 19. - Limitación a la deducción de intereses no bancarios. Para efectos del cálculo de la deducibilidad máxima de gastos por intereses netos de un veinte por ciento (20%) de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (Uaiida) por cada período impositivo, el contribuyente deberá tener debidamente identificados en su contabilidad los gastos por intereses bancarios y los demás conceptos, dispuestos en los párrafos tercero y sexto del artículo 9 bis de la Ley, así como aquellos que no lo son.

Sección II

Determinación de la base imponible por rentas netas presuntivas

Artículo 20.- Renta neta presuntiva y contratos de financiamiento. En todo contrato u operación de préstamo, que implique financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, se presume, salvo prueba en contrario, que existe una renta neta por intereses, la cual debe calcularse a una tasa de interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el Banco Central de Costa Rica o bien, a falta de ésta, con el promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. Esta presunción se aplica también para cuando se estipule un interés menor al que según el Banco Central de Costa Rica, corresponda al tipo de operaciones de que se trate o cuando se hubiere pactado expresamente que no existe interés alguno.

No se admite prueba en contrario para la presunción que se establece, cuando no exista documento escrito. La Administración podrá aplicar la presunción a que se refiere el artículo 10 de la ley, si se produce financiamiento, aun cuando no exista contrato de préstamo. Para los efectos de lo estipulado en el artículo 10 de ley, se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al perceptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales.

Artículo 21.- Casos especiales para determinar la renta neta. Las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que también efectúen operaciones extraterritoriales, motivo por el que se dificulte la determinación de la renta atribuible a Costa Rica, podrán solicitar a la Administración Tributaria un sistema especial de cálculo de su renta imponible. Para tales efectos, las empresas interesadas deberán presentar solicitud acompañada del estado de resultados de la compañía matriz y el desglose de las actividades que presentaron a las autoridades fiscales del país en el que están domiciliadas, así como cualquier otra información documentación que la Dirección General estime necesaria para resolver la petición de cálculo especial de la renta líquida. Toda la documentación deberá estar debidamente certificada y autenticada por autoridad competente, a juicio de la Dirección.

Artículo 22.- Otras rentas presuntivas. Para los contribuyentes que sean personas físicas independientemente de la nacionalidad y el lugar de celebración de los contratos, así como para las empresas individuales que actúen en el país, se presumirá que, salvo prueba directa o indirecta en contrario, que obtienen una renta mínima anual, de conformidad con la clasificación que se establece en el artículo 13, incisos a) y b) de la Ley.

La Administración Tributaria queda facultada para establecer la renta neta que realmente correspondan, sobre la base de investigaciones directas de la actividad desarrollada por el profesional, técnico o transportista. En tales casos la Dirección debe impugnar total o parcialmente las anotaciones de los libros de contabilidad que lleve el profesional, técnico o transportista, si ese es el caso, y establecerá su renta imponible sobre la base de los elementos de prueba que señala el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En materia de registros contables y comprobantes que deben amparar las anotaciones en los registros contables, estos contribuyentes estarán sujetos a lo dispuesto en los artículos 84 y 96 de este Reglamento.

Para efectos de este artículo se entiende como salario base (*) la contenida en el artículo 2º de la ley N° 7337.

CAPÍTULO IX

DE LA TARIFA Y DEDUCCIONES APLICABLES AL IMPUESTO”

Artículo 23.- Tarifa del impuesto. Las tarifas establecidas en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se aplicarán sobre la renta imponible del contribuyente correspondiente al respectivo período fiscal del impuesto. Dependiendo del tipo de contribuyente, deberán observarse las siguientes reglas:

- a) Personas jurídicas cuya renta bruta supere los ¢106.000.000 durante el período fiscal. Se entenderán comprendidos dentro de esta categoría, además de las personas jurídicas en sentido estricto, los entes colectivos sin personalidad jurídica a que hace referencia el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debiendo ambos tipos de contribuyentes aplicar la tarifa del 30% sobre su renta neta imponible del período fiscal del impuesto.
- b) Personas jurídicas cuya renta bruta no supere los ¢106.000.000 durante el período del impuesto. La tarifa aplicable a estas personas jurídicas corresponde a la escala tarifaria indicada en el artículo 15 inciso b) de la misma ley.

Se entenderán comprendidas dentro de este inciso las micro y pequeñas empresas que cumplan con lo indicado en el párrafo anterior y estén inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería, pudiendo estas aplicarse las tarifas señaladas en el numeral 15 inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Durante los primeros tres años a partir del inicio de sus operaciones, las empresas antes señaladas podrán reducir su deuda tributaria del siguiente modo:

- i) Durante el primer año, en un 100% de su impuesto determinado, por lo que no tendrá impuesto alguno que cancelar para este período.
- ii) Durante el segundo año, en un 75% de su impuesto determinado, debiendo cancelar un impuesto correspondiente al 25% de su impuesto determinado para este período.
- iii) Durante el tercer año, en un 50% de su impuesto determinado, debiendo cancelar un impuesto correspondiente al 50% de su impuesto determinado.

A partir del cuarto año de operaciones, estas micro y pequeñas empresas deberán cancelar la totalidad del impuesto determinado que corresponda según la tarifa que resulte aplicable de acuerdo con sus rentas anuales. El término impuesto determinado se establecerá de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 de este Reglamento.

La fragmentación de actividades económicas por parte del contribuyente para el aprovechamiento ilegítimo de los beneficios contemplados en este inciso podrá ser desvirtuada por la Administración Tributaria mediante actuaciones de control tributario y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 8 y 12 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como sancionada con las sanciones administrativas y penales que pudieran corresponder.

La Administración Tributaria está facultada para establecer, mediante resolución de alcance general, requisitos o condiciones adicionales para la prevención o corrección del fraccionamiento artificioso de actividades económicas por parte de contribuyentes de este impuesto y para determinar el correcto tratamiento tributario.

- c) Personas físicas con actividades lucrativas.

En el caso de personas físicas cuya actividad lucrativa esté gravada con el impuesto sobre las utilidades se aplicará la tarifa correspondiente según lo indicado en el artículo 15 inciso c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre su renta neta imponible.

El Ministerio de Hacienda actualizará mediante decreto ejecutivo los montos indicados en los incisos a), b) y c) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; estos deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.”

Artículo 24. - Cálculo del tramo exento para personas físicas con actividades lucrativas y trabajo personal dependiente. Tratándose de personas físicas con actividades lucrativas que, durante el respectivo período del impuesto sobre utilidades, hayan obtenido tanto ingresos provenientes del trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión, como rentas de fuente costarricense provenientes de su actividad lucrativa, solamente podrán acogerse a uno de los montos no sujetos a que hacen referencia los artículos 15 inciso c) y 33 inciso a) de la Ley.

Para determinar el monto no sujeto a que puede acogerse el contribuyente deberán realizarse las siguientes operaciones:

- 1) Determinar el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente, del siguiente modo:
 - a) Si la remuneración mensual fuera igual o mayor al monto mensual exento establecido en el inciso a) del artículo 33 de la Ley, se deberá multiplicar el monto señalado en este inciso por doce o por la cantidad de meses laborados, según corresponda.
 - b) Si la remuneración mensual fuera inferior al monto mensual exento establecido en el inciso a) del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá multiplicar el monto total de la remuneración recibida por doce o por la cantidad de meses laborados, según corresponda.
- 2) Comparar el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente, obtenido según los cálculos detallados en el inciso anterior, con el monto anual de las rentas exentas al impuesto sobre las utilidades, dispuesto en el artículo 15 inciso c) subinciso i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dependiendo del resultado de tal comparación se procederá como se indica de seguido:
 - a) Si el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente fuera igual o superior al monto anual de las rentas exento al impuesto sobre las utilidades, el contribuyente no tendrá derecho al tramo de rentas anuales exentas establecido para determinar la base de cálculo del impuesto sobre las utilidades, debiendo aplicar la tarifa establecida en el artículo 15 inciso c) subinciso ii) de la Ley del Impuesto sobre la Renta a dicho tramo de rentas.
 - b) Si el monto anual exento correspondiente a las rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión obtenidas por el contribuyente fuera inferior al monto anual de las rentas exentas al impuesto sobre las utilidades, se calculará la diferencia entre estos dos. El resultado de esta resta corresponderá al monto anual de las rentas exentas que la persona física con actividad lucrativa deberá aplicarse a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades.

Artículo 25.- Créditos del impuesto para personas físicas con actividades lucrativas. Calculada la cuota del impuesto, las personas físicas con actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

- a) El importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como crédito anual por el cónyuge.
- b) El importe resultante de multiplicar por doce el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como crédito anual por cada hijo, siempre que reúna las condiciones ahí establecidas.

Los créditos señalados sólo podrán ser aplicados por uno de los cónyuges cuando ambos sean contribuyentes del impuesto. Para tener derecho a dichos créditos el contribuyente está obligado a demostrar a su patrono o empleador, mediante certificación del Registro Civil o de notario público, su condición de casado y el número de hijos inscritos en la Sección de Nacimientos del Registro Civil, así como alguna de las circunstancias a que alude el párrafo anterior de este artículo.”

Artículo 26.- Deducciones del impuesto. Del impuesto determinado que se obtiene de aplicar la tarifa o escala de tarifas a la base imponible del impuesto sobre las utilidades, determinada por el contribuyente según el artículo 21 de la Ley, este podrá deducir lo siguiente:

- a) Los pagos parciales regulados en el artículo 22 de la Ley.
- b) Las retenciones practicadas por concepto de impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley y 4 de este Reglamento.
- c) Las retenciones por concepto de impuesto sobre utilidades practicadas al amparo del artículo 103 inciso d) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- d) Las demás retenciones referidas en los artículos 23 de la Ley y 30 de este Reglamento, siempre que se les considere como pagos a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades.

CAPÍTULO X

DE LA INSCRIPCIÓN, DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

Artículo 27.- Inscripción, modificación y desinscripción. Están obligados a inscribirse al iniciar sus actividades de carácter lucrativo todas las personas jurídicas, entes colectivos sin personalidad jurídica, personas físicas con actividades lucrativas y demás figuras que sean contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades al amparo del artículo 2 de la Ley.

La inscripción deberá realizarse ante el Registro de Contribuyentes de la Administración Tributaria al momento de iniciarse la actividad. En el caso de las sociedades inactivas domiciliadas en el país que no desarrollen actividad lucrativa de fuente costarricense, deberán atenerse a las obligaciones formales que la Administración Tributaria comunicará de previo al inicio del período fiscal correspondiente a la implementación de dichas obligaciones, mediante publicación en la página del Ministerio de Hacienda y en un diario de circulación nacional.

El contribuyente que requiriera modificar los datos consignados al momento de su inscripción o incorporar a su perfil información adicional, tal y como sería lo relativo a actividades lucrativas secundarias, deberá hacerlo en el plazo de diez días hábiles, contados a partir de la variación de los datos o del inicio de una actividad adicional.

En caso de cese de sus actividades lucrativas, el contribuyente contará con un plazo de diez días hábiles, contados a partir de tal momento, para desinscribirse de la Administración Tributaria.

La inscripción, modificación de datos o desinscripción a cargo del contribuyente deberá efectuarse según los medios y la forma que determine la Administración Tributaria a estos efectos, por resolución de alcance general.

Artículo 28.- Plazo para la presentación de la declaración autoliquidativa y pago del impuesto. Los contribuyentes de este impuesto mencionados en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las entidades comprendidas en el artículo 3 de la misma ley, en el tanto estas realicen parcialmente actividades lucrativas sobre las cuales estarán proporcionalmente sujetas al Impuesto sobre las Utilidades, deberán presentar una declaración jurada de autoliquidación del impuesto y pagar la respectiva deuda tributaria dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes a la conclusión del período del impuesto.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, están obligados a presentar la declaración jurada de autoliquidación del Impuesto sobre las Utilidades, sin el pago del impuesto, las entidades descritas en el artículo 3 de Ley, salvo las indicadas en los incisos a) e i).

En los casos en que la Administración Tributaria autorice períodos fiscales especiales, el contribuyente deberá presentar la declaración y pagar el impuesto correspondiente dentro de los dos meses y quince días naturales posteriores a la finalización del período fiscal autorizado.

El contribuyente estará obligado a presentar la declaración autoliquidativa a que hace referencia este artículo en la forma y por los medios que determine la Administración Tributaria, aun cuando no cancele simultáneamente su deuda tributaria. La omisión en la presentación de tal declaración autoliquidativa no libera al contribuyente de su deber de declarar y en su caso pagar el impuesto correspondiente, ni de la imposición de multas y recargos por la no presentación de la declaración o por mora, según corresponda.

No están obligados a presentar la declaración autoliquidativa indicada en el primer párrafo de este artículo, las personas físicas que perciban exclusivamente rentas del trabajo personal dependiente o por concepto de jubilaciones o pensiones gravadas con el Impuesto Único sobre las Rentas percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras Remuneraciones por Servicios Personales.

Artículo 29.-Declaraciones juradas para casos especiales. Se debe presentar una declaración jurada especial con las formalidades exigidas en los artículos anteriores, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que ocurra cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) Cuando un contribuyente cese en sus actividades deberá dar aviso por escrito a la Administración Tributaria y presentar una última declaración, con el estado de resultados y de situación financiera finales y pagar en la misma fecha de presentación el impuesto que resultare.
- b) En caso de muerte del contribuyente, corresponde al albacea, o en su defecto, a los herederos, presentar la declaración por las rentas obtenidas por el causante a la fecha de su fallecimiento y pagar el impuesto que corresponda en la misma fecha en que se presenta la declaración.
- c) En la venta, traspaso, cesión, fusión o cualquiera otra forma de transferencia de un negocio o explotación, le corresponde al transmitente la obligación de presentar la declaración por todas las operaciones realizadas a la fecha en que ocurra el acto de que se trate. Esta liquidación es provisional, pero el declarante podrá deducir, del impuesto final que liquide, el monto pagado conforme a esta declaración.

ch) Igualmente deben presentar declaración jurada de sus rentas los contribuyentes señalados en el artículo 2º de la ley, cuando a pesar de haberse extinguido legalmente, continúen de hecho ejerciendo actividades”.

Artículo 30.- Retenciones en la fuente. Toda empresa pública o privada, sujeta o no a uno o varios de los impuestos contenidos en la Ley, así como los entes no sujetos y las demás instituciones y sujetos a los que hacen referencia los artículos 3, 23, 28 ter y 31 quater de la misma ley, están obligadas a actuar como agentes de retención o percepción del impuesto que surja cuando se paguen o acrediten, según corresponda, rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, rentas sujetas a los impuestos sobre rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital, rentas remesadas al exterior, o cuando se dé alguno de los demás supuestos enumerados en este artículo.

Las rentas a que hace referencia el párrafo anterior, se entenderán pagadas en el momento en que el beneficiario de estas reciba las sumas dinerarias de manera efectiva y se considerarán acreditadas cuando el beneficiario de tales rentas tenga derecho a exigir las.

Según sea el caso, deberán observarse las siguientes disposiciones:

- i. Los patronos o pagadores efectuarán las retenciones correspondientes a las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, según se trate de personas domiciliadas o no en el país, condición que deberá determinarse de conformidad con el inciso a) del artículo 10 de este Reglamento. Estas retenciones deben practicarse según lo dispuesto en los Títulos II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

En el caso de los extranjeros no domiciliados en el país, de conformidad con el artículo 26 de la ley, deben pagar un impuesto del quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna; el patrono o empleador deberá depositar la retención correspondiente mediante el entero-nómina citado en el artículo 64 de este Reglamento.

- ii. Rentas del capital inmobiliario. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria y con fundamento en el artículo 23 de la Ley, se establecerá la retención de las rentas del capital inmobiliario, para lo cual se comunicará al menos tres meses antes de la entrada en vigencia de la retención que se vaya a implementar.
- iii. Rentas del capital mobiliario. Dependiendo del tipo de renta de que se trate, se aplicarán las siguientes reglas para efectuar la respectiva retención:

- i Rentas por la cesión a terceros de fondos propios. Están obligados a retener:

1. Los emisores, agentes pagadores, entidades de custodia, sociedades anónimas y cualquier otra entidad o ente público o privado que, en función de la captación de recursos en el mercado financiero, paguen o acrediten intereses, concedan descuentos sobre pagarés, letras de cambio, aceptaciones bancarias, o comercialicen toda clase de títulos valores, a personas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de las rentas pagadas o acreditadas al contribuyente.
2. La Bolsa Nacional de Valores, los Puestos de Bolsa y similares, que actúen como intermediarios o intervengan en operaciones de recompra o reporto de valores, en sus diferentes modalidades, por los rendimientos

devengados por el inversionista (comprador a hoy en caso de recompra y reportador en caso de reporto). En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre la diferencia positiva entre la operación a plazo y la operación a hoy, independientemente de la naturaleza de los valores objeto de la transacción. En caso de que no sea posible aplicar la retención regulada en este inciso, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.

3. Los bancos y las entidades financieras, debidamente regulados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, que avalen letras de cambio o aceptaciones bancarias. En estos casos, la retención también será del quince por ciento (15%), pero se aplicará sobre el valor de descuento, que en todos los casos será el resultado de aplicar sobre el importe de la letra, la tasa básica pasiva determinada por el Banco Central de Costa Rica para el plazo correspondiente, más tres puntos porcentuales. La retención aplicable en estos supuestos se hará efectiva en el momento de avalarse la letra, estando la entidad avalista en la obligación de practicarla en dicho momento.
4. El Banco Popular y de Desarrollo Comunal, así como las cooperativas de ahorro y crédito, por los rendimientos generados por títulos valores emitidos en moneda nacional. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente.
5. Los pagadores de los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda. En estos casos, la retención será del siete por ciento (7%) sobre el monto bruto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente.
6. Las cooperativas de ahorro y crédito, así como las asociaciones solidaristas, por los rendimientos de todos los tipos de ahorros efectuados por sus asociados, exceptuando los intereses generados por saldos en cuentas de ahorro a la vista y cuentas corrientes. La retención será del ocho por ciento (8%) sobre el exceso del monto de los rendimientos pagados o acreditados al contribuyente que supere el límite exento, equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base. Esta retención debe realizarse a partir del mes que supere dicho límite exento.

Para determinar el exceso se deben acumular los rendimientos pagados o acreditados durante el periodo fiscal establecido en el artículo 4 de la Ley, de todos los tipos de ahorros efectuados.

Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario a la vez sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad lucrativa, en los términos del artículo 1 bis de la Ley y 4 de este Reglamento, en cuyo caso la retención tendrá la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades, de conformidad con los artículos 1 de la Ley y 4 de este Reglamento.

- ii Rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles y de otros derechos asociados a bienes intangibles. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria y con fundamento en el artículo 23 de la Ley, se

establecerá la retención de las rentas del capital mobiliario citadas, para lo cual se comunicará al menos tres meses antes de la entrada en vigencia de la retención que se vaya a implementar.

- iii Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad, conforme a los artículos 1 bis de la Ley y 4 de este Reglamento. Rendimientos por las distribuciones de renta disponible. Están obligados a retener:

1. Las sociedades de capital, cuando paguen o acrediten a sus socios personas físicas, en dinero o en especie, dividendos de todo tipo o cualquier clase de beneficios asimilables a estos, provenientes de su renta disponible, definida en el artículo 27 ter numeral 2) inciso a) subinciso iv) de la Ley. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto bruto de los beneficios que hayan sido obtenidos por el contribuyente.

No corresponderá la retención de este impuesto cuando el socio que las obtiene sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en el tanto esta desarrolle una actividad lucrativa y esté sujeta al impuesto sobre las utilidades, debiendo observarse lo dispuesto en el artículo 10 apartado 2) de este Reglamento en cuanto al cumplimiento de estas condiciones.

En el caso de que sea practicada la retención a una sociedad que no desarrolle una actividad lucrativa y que no esté sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, no se aplicará la retención sobre las distribuciones sucesivas de esa misma renta disponible. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 10 apartado 2) citado, se entenderá que el término “actividad lucrativa” no comprende a las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades.

Tampoco deberá practicarse la retención cuando la distribución de dividendos o beneficios se dé en la forma de acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga.

Las retenciones aludidas tendrán la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas, salvo cuando el beneficiario sea contribuyente del impuesto sobre las utilidades y tales rentas provengan de elementos patrimoniales afectos a su actividad, conforme a los artículos 1 bis de la Ley y 4 de este reglamento.

2. Las sociedades de personas, sean de hecho o de derecho, los fideicomisos y en cargos de confianza, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales y sucesiones indivisas, siempre que estos sean contribuyentes

al amparo del artículo 2 de la Ley, retendrán las rentas obtenidas por sus socios, asociados o beneficiarios como producto de la distribución de renta disponible. A estos efectos, se entenderá que el cien por ciento (100%) de la renta disponible de los entes mencionados previamente pertenece a sus socios, asociados o beneficiarios que sean personas físicas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%) sobre el monto total de la suma pagada o acreditada según la participación del contribuyente en aquella renta disponible.

No deberá practicarse la retención cuando se capitalice la renta disponible, en cuyo caso dicho acto debe constar en los registros contables, el cual deberá realizarse dentro de los tres meses siguientes a la finalización del período del impuesto. Además, la capitalización deberá constar en los libros legales que correspondan.

Cuando se obtengan rentas, ganancias o provechos gravados, o exentos por esta ley o por otras, percibidos o devengados en el período fiscal, deberán adicionarse al resultado obtenido, de acuerdo con la norma del párrafo segundo del numeral iv) inciso a) numeral 2) del artículo 27 ter de la Ley, a efectos de obtener la renta o el ingreso disponible.

3. Las cooperativas u otras entidades similares, por el cien por ciento (100%) de los excedentes pagados a sus asociados. En estos casos, la retención será de un diez por ciento (10%) sobre el monto bruto de los excedentes pagados o acreditados al asociado durante el período impositivo. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.
4. Las asociaciones solidaristas, por los excedentes o utilidades a sus asociados. En estos casos, la retención dependerá del monto de los excedentes o utilidades pagados o acreditados al asociado durante el período fiscal y será de:
 - a. Cinco por ciento (5%) sobre los excedentes o utilidades que no superen un salario base.
 - b. Siete por ciento (7%) sobre los excedentes o utilidades que excedan un salario base pero que no superen los dos salarios base.
 - c. Diez por ciento (10%) sobre los excedentes o utilidades que excedan los dos salarios base.

Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

- iv. Ganancias del capital obtenidas por personas no domiciliadas. En caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio nacional por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá retener e ingresar el importe correspondiente al dos coma cinco por ciento (2,5%) del valor total pactado por la enajenación del bien inmueble.

Tratándose de la transmisión plena del dominio de otros bienes o derechos distintos de bienes inmuebles por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá practicar la misma retención descrita con anterioridad solamente en caso de que este ostente la condición de contribuyente del impuesto sobre las utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta retención tendrá la condición de pago a cuenta.

No procederá esta retención en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades domiciliadas en el territorio nacional.

- v. Remesas al exterior. Están obligadas a retener el impuesto sobre remesas al exterior las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el territorio nacional que paguen, acrediten, transfieran o pongan a disposición de una persona no domiciliada en el país rentas de fuente costarricense, según lo dispuesto en los artículos 54 y 55 de la Ley. En estos casos, la retención será el resultado de

multiplicar la tarifa establecida en el artículo 59 de la misma Ley a la renta de fuente costarricense de que se trate.

En particular, estarán obligados a retener los representantes de las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, que actúen en el territorio nacional, por las rentas disponibles que se acrediten o paguen a la casa matriz domiciliada en el extranjero. A estos efectos, se entenderá que el cien por ciento (100%) de la renta disponible de los entes mencionados previamente pertenece a la casa matriz. En estos casos, la retención será del quince por ciento (15%). Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo sobre esas rentas.

- vi. Rentas presuntivas de empresas no domiciliadas. Los pagos o créditos hechos a sucursales, agencias o establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país, por la prestación de los servicios mencionados en los incisos a), b), c) y ch) del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarán sujetos a retenciones de impuesto, de acuerdo con las siguientes disposiciones:
 - i. En caso de que las empresas que suministran los servicios antes citados cuentan con un representante permanente en Costa Rica, las empresas usuarias que contraten con ellas deberán retener un tres por ciento (3%) sobre los importes pagados o acreditados. La retención practicada tendrá la consideración de pago a cuenta del Impuesto sobre las Utilidades.
 - ii. En caso de que las empresas que prestan tales servicios no tengan un representante permanente en el país, las empresas usuarias deberán retener los montos resultantes de aplicar las tarifas establecidas en el artículo 23 inciso e) subincisos i), ii) e iii) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta retención tendrá la consideración de impuesto único y definitivo.
- vii. Rentas originadas en licitaciones, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos establecidos en el inciso g) del artículo 23 de la Ley. Están obligados a retener el Estado, instituciones autónomas o semiautónomas, municipalidades, empresas públicas y otros entes públicos, por las rentas que se originen en licitaciones, públicas o privadas, contrataciones, negocios u operaciones realizadas por estos y que se paguen o acrediten a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país. En estos casos, la retención será del dos por ciento (2%) sobre el monto total de tales rentas puestas a disposición del contribuyente, excepto cuando se trate de:
 - i) Transacciones que se efectúen entre entes públicos que se encuentren exentos o no sujetos al impuesto sobre las utilidades.
 - ii) Pagos efectuados a personas no domiciliadas en el país, cuando estos estuviesen gravados con el impuesto sobre remesas al exterior.
 - iii) Créditos o pagos efectuados a personas o entidades exentas del Impuesto sobre las Utilidades.
 - iv) Pagos sobre los cuales se hubiere efectuado la retención del tres por ciento (3%) a que se refiere el inciso e) del artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - v) Operaciones que no excedan de un salario base según lo establecido en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

La Administración se encuentra facultada para modificar por resolución, el monto establecido.

La retención a que alude este acápite será considerada como un pago a cuenta del impuesto sobre las utilidades que corresponda cancelar al contribuyente. Asimismo, a solicitud del contribuyente, la Administración Tributaria podrá autorizar la aplicación de los montos retenidos a los pagos parciales del impuesto sobre las utilidades del período correspondiente. Las retenciones de impuesto descritas en todos los incisos anteriores deberán practicarse por parte del agente retenedor en el momento en que se efectúe o acredite el pago respectivo, lo que ocurra primero. El agente retenedor deberá presentar una declaración autoliquidativa mensual que incluya la totalidad de las retenciones efectuadas e ingresar el monto correspondiente, siguiendo el modelo que establezca la Administración Tributaria. El importe de las retenciones efectuadas deberá depositarse en los bancos del Sistema Bancario Nacional o en sus agencias o sucursales autorizadas por el Banco Central de Costa Rica, o en las entidades recaudadoras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a aquel en que se practicó la retención.

Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en los incisos ii., iii. y iv. de este artículo, estas rentas deberán ser objeto de declaración autoliquidativa por el contribuyente del Impuesto sobre las Utilidades o en la declaración autoliquidativa de rentas de capital inmobiliario, mobiliario y ganancias de capital, según corresponda.

Los obligados a efectuar retenciones, con base en lo dispuesto en este artículo, deben entregar a cada una de las personas a las que se les haya practicado retención, una constancia que deberá contener la siguiente información:

- i. Nombre, razón y denominación social del agente retenedor.
- ii. Nombre, domicilio, razón y denominación social del sujeto de la retención.
- iii. Número de cédula de identidad o jurídica de las personas indicadas anteriormente.
- iv. Monto total de las rentas.
- v. Tarifa aplicada y monto de la retención.

CAPITULO XI

DE LOS REGÍMENES ESPECIALES

Artículo 31.- Actividades agrícolas. En las actividades agrícolas, los gastos de producción ocasionados por una sola cosecha, tales como preparación del terreno, semillas, agroquímicos, siembra, labores de cultivo, recolección y similares, pueden ser deducidos en el período fiscal en que se paguen o diferidos para ser deducidos en aquel en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha. Si dichos ingresos se obtienen en diferentes períodos fiscales, los gastos de producción pueden ser deducidos en la proporción que corresponda”.

Artículo 32.- Empresas de construcción y similares. Las empresas dedicadas a la construcción o actividades similares, que realicen contratos u obras que abarquen dos o más períodos fiscales, deberán establecer los resultados de sus operaciones por aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Asignar a cada período fiscal, como renta neta, la suma que resulte de aplicar, sobre los importes efectivamente percibidos, el porcentaje de ganancia calculado para toda la obra. Si hubiere evidente variación del cálculo efectuado, el porcentaje puede ser modificado por la parte correspondiente a los períodos fiscales posteriores. En todo caso los porcentajes referidos pueden ser modificados por la Dirección cuando compruebe que no se ajustan a la realidad; y;
- b) Asignar a cada período fiscal el resultado neto que sea consecuencia de deducir del importe de la obra contratada, la parte que fue realmente ejecutada en el período, los

costos efectivamente efectuados y los gastos ocurridos en el mismo período fiscal. Cuando fuere difícil la determinación del resultado en la forma indicada, la utilidad obtenida por la parte construida se puede establecer mediante un procedimiento análogo al señalado en el inciso anterior. En este caso, la Dirección puede también ejercer las facultades señaladas en dicho inciso.

La diferencia que se obtenga entre el resultado neto al final de toda la obra y el establecido mediante cualquiera de los procedimientos indicados, debe incidir en el período fiscal en que la obra se concluya, aun cuando no se haya percibido su importe, sin perjuicio de prorratear equitativamente en los períodos no prescritos.

Elegido uno de los métodos mencionados, el mismo debe ser aplicado por el declarante a todas las obras o trabajos que realice y sólo puede ser cambiado con la previa autorización de la Dirección, la que establecerá a partir de cual período se debe efectuar el cambio.

TÍTULO II IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE CAPITAL Y GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE CAPITAL

CAPÍTULO I DE LA MATERIA IMPONIBLE DEL IMPUESTO

Artículo 33.- Materia imponible. Se establece un impuesto sobre las rentas de fuente costarricense en dinero o en especie, derivadas del capital inmobiliario o mobiliario, así como de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Así mismo, el impuesto sujeta las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de las rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades.

A efectos de este impuesto, así como de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los términos “rentas del capital” y “ganancias y pérdidas del capital” se entenderán de la siguiente manera:

- a) Rentas de capital. Corresponde a la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que provengan, directa o indirectamente de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente. En todo caso, tendrán la consideración de rentas del capital las provenientes del capital inmobiliario, mobiliario y, en general, los restantes bienes o derechos de los cuales sea titular el contribuyente.
- b) Ganancias y pérdidas de capital. Corresponde a las variaciones positivas o negativas en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Se excluyen de este concepto las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales del contribuyente que se encuentren afectos a su actividad lucrativa, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Utilidades.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en el Registro Nacional, en otros de carácter público o cualquier otro medio de prueba idónea.”

Artículo 34.- Definición de rentas del capital inmobiliario. Tendrán la consideración de rentas del capital inmobiliario procedentes de la titularidad de bienes inmuebles, todas las que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de

derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.”

Artículo 35.- Definición de rentas del capital mobiliario. A efectos de lo dispuesto en el numeral 27 ter inciso 2) de la Ley, deberán observarse las siguientes disposiciones atinentes a las rentas del capital mobiliario:

- a) Rentas por la cesión a terceros de fondos propios. Tendrán esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, tal y como es el caso de los intereses y de cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión.

Se consideran comprendidas dentro de estas rentas las derivadas de operaciones de recompra o reporto de valores, para lo cual deberá atenderse lo dispuesto en la Ley Reguladora del Mercado de Valores en cuanto a la naturaleza jurídica de tales operaciones y en la Ley en cuanto al tratamiento tributario generado por estas.

- b) Rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles, bienes intangibles y otros derechos de propiedad intelectual. Tendrán esta consideración las rentas procedentes del arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

- c) Rendimientos por las distribuciones de renta disponible, excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas y demás beneficios asimilables a dividendos. Tendrán la consideración de rendimientos por distribuciones de renta disponible aquellos procedentes de la distribución de utilidades de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, pagados a socios o beneficiarios en la forma de dividendos, participaciones sociales o cualquier otro título de participación asimilable a dividendos.

Tendrán la consideración de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas los beneficios que estas entidades obtengan al cierre del ejercicio de su actividad y distribuyan a sus asociados.

Al transmitir un título valor de renta mobiliaria se puede producir a la vez una renta y una ganancia o pérdida de capital.

Artículo 36.- Ganancias y pérdidas de capital. Las ganancias y pérdidas de capital deberán regirse por las siguientes disposiciones:

- a) Se consideran ganancias y pérdidas de capital cualquier variación en el valor del patrimonio de los contribuyentes, por una alteración realizada en la composición del mismo. En el caso de las ganancias de capital, ocurren entre otros, cuando se obtengan beneficios netos resultantes de la venta o enajenación de un activo de capital, y su precio de venta sea superior a su valor de adquisición.

La pérdida de capital se produce, entre otros, cuando disminuye el valor del patrimonio de los contribuyentes por una alteración realizada en la composición del mismo, tal como ocurre cuando el precio de venta de un activo de capital es menor a su valor de adquisición.

Los activos de capital son bienes o derechos que no están destinados a la venta dentro de la actividad habitual del contribuyente.

No se incluyen las ganancias y pérdidas de capital que resulten de la enajenación de bienes tangibles, sujetos a depreciación y dicha depreciación el contribuyente lo

registre como gasto deducible. Tales ganancias y pérdidas deben integrarse al impuesto sobre las utilidades para efectos de determinar la base imponible de tal impuesto, según los artículos 8, inciso f), párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de este Reglamento.

- b) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:
- i. En los supuestos de localización de derechos, según lo que establece la Ley sobre Localización de Derechos Indivisos, Ley N° 2755 del 9 de junio de 1961 y sus reformas.
 - ii. En la distribución de bienes gananciales, a consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en Código de Familia, Ley N° 5476, de 21 de diciembre de 1973 y sus reformas.
 - iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario.
 - iv. En ningún caso, los supuestos a que se refieren los incisos a, b y c del presente artículo podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

- c) Tratándose de lo indicado en el artículo 27 ter inciso 3) subinciso c) de la Ley, se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en el caso de sociedades mercantiles que dispongan la reducción o disminución de su capital social y de cualquier tipo de aporte de capital.

Cuando la reducción de capital social o de cualquier tipo de capital tenga por finalidad la devolución del mismo, se considerará renta del capital mobiliario, excepto cuando la devolución corresponda a aportes de capital registrados contablemente.

En caso de que existan utilidades acumuladas, cualquier devolución de capital se imputará primero a lo que corresponda a utilidades acumuladas, salvo que existan aportes registrados contablemente, estos últimos no estarán sujetos a este impuesto.

- d) No constituyen pérdidas de capital las siguientes:
- i. Las no justificadas. Se consideran pérdidas no justificadas aquellas que no se puedan comprobar a satisfacción de la Administración Tributaria.
 - ii. Las debidas al consumo. Se refieren al consumo de cualquier recurso por parte de los socios, propietarios o de la misma entidad económica.
 - iii. Las debidas a donaciones u obsequios.
 - iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.

Artículo 37.- Reorganización empresarial. Los casos de reorganización empresarial mencionados en el artículo 27 quater de la Ley, no se considerarán ganancias o pérdidas de capital.

No obstante lo anterior, deben conservarse los valores históricos de los bienes y derechos transmitidos en las distintas reorganizaciones, a efectos de determinar las posibles ganancias o pérdidas de capital que se produjeran con ocasión de una enajenación posterior de aquellos. Mediante resolución general dictada por la Administración Tributaria, se podrán establecer disposiciones específicas con respecto a la reorganización empresarial.

CAPÍTULO II

DE LOS CONTRIBUYENTES

Artículo 38.- Contribuyentes. Serán contribuyentes de este impuesto todas las personas señaladas en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los fondos de inversión y cualquier figura jurídica análoga que se dedique a la captación de recursos en el mercado de valores, cuando obtengan rentas de capital o ganancias y pérdidas de capital gravadas de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI de la misma ley y en este Reglamento.

CAPÍTULO III DE LAS EXENCIONES

Artículo 39.- Exenciones. De conformidad con el artículo 28 bis de la Ley, se otorgará el tratamiento tributario que se indica a continuación a los siguientes supuestos:

1. **Regímenes de pensiones.** Según lo dispuesto en el artículo 28 bis incisos 1) y 2) de la Ley, no se gravarán con el impuesto sobre las rentas del capital mobiliario.

a) En el caso del Primer Pilar del Sistema Nacional de Pensiones, denominado "Pensión contributiva básica", creado según las respectivas leyes de su creación, estas deberán tributar conforme a las disposiciones del inciso ch) del artículo 32 del Título II de la Ley.

b) En el caso del Segundo Pilar del Sistema Nacional de Pensiones, referido al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias (ROPC), las prestaciones, así como los beneficios obtenidos en estos regímenes por parte de sus beneficiarios, se encuentran exentos de toda clase de tributos. Para los efectos de la Ley y este Reglamento, por prestaciones se entenderá aquella renta vitalicia, permanente o programada que reciba el pensionado de este régimen. Por beneficios del ROPC se entenderán las pensiones derivadas de las modalidades establecidas en la Ley N° 7983 del 16 de febrero de 2000 y sus reformas, o las autorizadas por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) que sea elegida por el afiliado; por beneficiario se entenderá aquella persona que de acuerdo con las normas del régimen básico al que haya pertenecido el afiliado o pensionado fallecido, exista un derecho a las prestaciones de sobrevivencia.

También están exentos los sistemas de pensiones que operan al amparo de leyes especiales, que cubran a instituciones o empresas públicas o privadas.

c) Para el caso del Tercer Pilar de Pensiones, referido al Régimen Voluntario de Pensiones Complementarias (RVPC), las prestaciones, así como los beneficios obtenidos en estos regímenes por parte de sus beneficiarios, se encuentran exentos de toda clase de tributos. Para los efectos de la Ley y de este Reglamento, por prestaciones del RVPC se entenderá la renta que recibe el pensionado; por beneficio se entenderá aquella pensión derivada de las modalidades de pensión establecidas en la Ley N° 7983 citada o las autorizadas por el CONASSIF y sus distintas modalidades que sea elegida por el afiliado; por beneficiario se entenderá aquella persona explícitamente designada como tal por el afiliado o pensionado en su contrato de pensión complementaria, para recibir el beneficio correspondiente.

El mismo tratamiento tributario aplica para el caso de aquellas inversiones que realizan las entidades autorizadas, tanto para el ROPC, el RVPC y el Fondo de Capitalización Laboral (FCL), las cuales estarán exentas del pago de impuestos sobre intereses, dividendos, ganancias de capital y cualquier otro beneficio que produzcan los valores en moneda nacional o extranjera, en los cuales las entidades autorizadas inviertan los recursos de los fondos que administren.

- d) El Fondo de Capitalización Laboral, constituido conforme a la Ley de Protección al Trabajador, N° 7983 del 16 de febrero de 2000 y sus reformas, se encuentra exonerado del pago de todo tipo de imposición sobre la renta, cuando al afiliado a dicho fondo se le acrediten o paguen los beneficios relacionados con este.
2. **Exención por la distribución de dividendos.** Según lo dispuesto en el artículo 28 bis inciso 3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se gravarán con el impuesto sobre las rentas del capital mobiliario:
- a) La distribución de dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga, sin perjuicio del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital que pueda recaer sobre la posterior enajenación de tales acciones o participaciones.
- b) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, en tanto esta última desarrolle una actividad lucrativa, conforme a la definición del artículo 15 inciso 2) de este Reglamento y que esté sujeta al impuesto sobre las utilidades o al de rentas y ganancias y pérdidas de capital, para lo cual el socio debe aportar una certificación de Contador Público Autorizado, indicando que el beneficiario realiza una actividad lucrativa distinta a la tenencia de acciones. Para efectos de lo dispuesto en el inciso citado, se entenderá que el término “actividad lucrativa”
no comprende a las sociedades que se dediquen exclusivamente a la tenencia de participaciones de otras sociedades.
- c) La distribución de dividendos cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica, siempre que esta sea una sociedad controladora de un grupo o conglomerado financiero regulado por alguna de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero. Las expresiones “sociedad controladora” y “grupo o conglomerado financiero” se entenderán según lo dispongan las regulaciones que al efecto emanen de los órganos reguladores antes mencionados.
3. **Rentas y ganancias y pérdidas de capital derivadas de participaciones en fondos de inversión.** Según lo dispuesto en el artículo 28 bis inciso 4) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se gravará con este impuesto la parte correspondiente a las rentas de capital y ganancias de capital procedentes de las participaciones de los fondos de inversión sobre las cuales estos fondos ya hayan tributado en el impuesto sobre las utilidades, conforme con el supuesto establecido en el primer párrafo del artículo 28 de la Ley citada, debiendo dicha parte estar adecuadamente identificada. Se gravará la ganancia de capital sobre la parte que no se ha pagado antes.
4. **Exención de ganancias de capital por la transmisión de vivienda habitual.** Las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando este sea persona física.
También están exentas las ganancias de capital obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando sea persona jurídica, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:
El bien inmueble transmitido esté destinado indefectiblemente a su uso como vivienda habitual de los dueños del capital accionario de la sociedad. Se entenderá como “vivienda habitual” el bien inmueble que cumpla un fin primario de resguardo,

alimentación, protección y hogar, y en el que regularmente habiten los dueños personas físicas- de la persona jurídica. Para el establecimiento de esta condición, la Administración Tributaria podrá recurrir a cualquier procedimiento de control establecidos en el 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5. Las rentas y las ganancias de capital obtenidas por la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), conforme las facultades establecidas en la Sección V de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social, N° 17 del 22 de octubre de 1943 y sus reformas.
6. Los intereses generados por saldos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes.
7. Las subvenciones o subsidios que sean otorgadas por el Estado y sus instituciones, así como los concedidos por organismos internacionales, a favor de sujetos pasivos, siempre y cuando las mismas sean destinadas para la satisfacción de necesidades de salud, vivienda, alimentación y educación a favor de los beneficiarios de los mismos. Para ello, el Estado y sus instituciones, así como los organismos internacionales, deberán diferenciar estos programas especiales de ayuda respecto de otras subvenciones que se otorguen, a efectos de que tales actividades gocen de la exención brindada por la Ley en su artículo 28 bis. Estas subvenciones deberán ser declaradas por las instituciones del Estado que las entreguen en el formulario establecido al efecto por la Administración Tributaria, las cuales serán reportadas al momento en que las mismas sean entregadas a los beneficiarios.

Por subvención o subsidio se entenderá aquella ayuda, asistencia o auxilio que se ofrece por parte del Estado o por organismos internacionales en favor de ciertos individuos que se califiquen como aptos para recibir dicha colaboración a título gratuito. A los efectos de la Ley y este Reglamento, dichos subsidios deberán estar dirigidos exclusivamente a mejorar condiciones de salud, vivienda, alimentos y educación.

8. La ganancia de capital derivada de la enajenación ocasional de cualquier bien mueble o derecho, no sujeto a inscripción en un registro público, cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa de conformidad con el inciso 8 del artículo 28 bis de la Ley.

Para estos efectos, se entiende por enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente.

El alcance de esta exención no comprende la enajenación de títulos valores aún y cuando el transmitente sea una persona física y lo transmitido no esté afecto a su actividad lucrativa.

9. Los intereses generados por inversiones en títulos valores realizados por el fideicomiso sin fines de lucro establecido a favor de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda (EARTH), creado mediante el artículo 6 de la Ley N° 7044 del 29 de setiembre de 1986, denominada Ley de Creación de la Escuela de Agricultura de la Región Tropical Húmeda.
10. Los intereses provenientes de títulos valores emitidos por el Estado en el exterior, al amparo de una ley especial que le autorice para emitir y colocar títulos valores en el mercado internacional. Se entenderá por valor o título valor el definido en el numeral 12) del artículo 1 de este Reglamento.
11. Las herencias, los legados y las donaciones, respecto de sus perceptores y del donante.”

CAPÍTULO IV

DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO”

Artículo 40.- Base imponible del capital inmobiliario. La base imponible del capital inmobiliario es el importe total de la contraprestación, al cual se le podrá deducir los gastos que se detallan de seguido, según corresponda:

- a) El monto correspondiente al quince por ciento (15%) del importe bruto de la contraprestación, o
- b) En caso de que el contribuyente sea un fondo de inversión no financiero, el monto correspondiente al veinte por ciento (20%) del importe bruto de la contraprestación.

El contribuyente podrá deducir estos gastos sin necesidad de contar con comprobantes ni prueba alguna. Estos gastos son los únicos importes que podrá deducir el contribuyente que obtenga rentas del capital inmobiliario para determinar la base de imposición, sin que sea posible deducir montos mayores a estos ni aplicar las demás normas sobre deducibilidad de gastos contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Artículo 41.- Base imponible del capital mobiliario. En lo que respecta a las rentas del capital mobiliario, cualquiera que sea el tipo de estas, la base imponible corresponderá al monto total de la contraprestación obtenida por el contribuyente, sin que exista posibilidad alguna de deducción de gastos ni de otras reducciones.

Artículo 42.- Base imponible de las ganancias y pérdidas de capital. En caso de que el contribuyente obtenga ganancias de capital producto de una transmisión onerosa de bienes o derechos que represente una alteración en la composición de su patrimonio, la base imponible a efectos del cálculo del impuesto por pagar será el resultado de restarle el valor de adquisición del bien o derecho al valor de transmisión correspondiente. Si el resultado de esta operación arroja un resultado negativo, se entenderá que el contribuyente ha sufrido una pérdida de capital. La definición de los valores de adquisición y de transmisión deberá efectuarse con base en las normas dispuestas en el artículo 30 bis de la Ley y 43 de este Reglamento.

De no existir valores de adquisición y transmisión en la transmisión onerosa, para la determinación de la base imponible del impuesto sobre ganancias de capital, se utilizará el valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al patrimonio del contribuyente, el cual se calculará con base en las normas especiales de valoración comprendidas en el artículo 31 de la Ley y 43 de este Reglamento.

En los supuestos en que la alteración en la composición de su patrimonio no proceda de transmisiones onerosas, la base imponible corresponderá al valor de mercado de los bienes o derechos que se incorporen al activo o patrimonio del contribuyente.

Entiéndase transmisión onerosa como contraprestación a la transacción o intercambio de un bien o derecho.

Artículo 43.- Normas generales de valoración de la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital para transmisiones a título oneroso. En general y sin perjuicio de las normas especiales de valoración para determinadas transacciones establecidas en el artículo 44 de este Reglamento, los valores de transmisión y adquisición con base en los cuales se determinarán las ganancias o pérdidas de capital, han de cuantificarse con arreglo a las siguientes disposiciones:

- a) Valor de transmisión. El valor de transmisión, salvo en el caso de bienes inmuebles, cuyas reglas se especifican más adelante, estará conformado por el importe realmente satisfecho por la enajenación de los bienes y derechos, del cual se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transacción, cuando estuviesen a cargo del transmitente. Tratándose de transacciones de bienes inmuebles, el valor de transmisión estará constituido por el mayor de los dos importes siguientes:

- i) El monto realmente satisfecho por la enajenación, o
 - ii) Sujeto a prueba en contrario del contribuyente, el valor que se determine a través de las plataformas de valores de terrenos por zonas homogéneas del Manual de Valores Base Unitarios por Tipología Constructiva, utilizados para la gestión del impuesto sobre bienes inmuebles, según lo indicado en el inciso 3) del artículo 30 bis de la Ley.
- b) Valor de adquisición. El valor de adquisición estará constituido por la suma de:
- i) El importe real por el que la adquisición fue efectuada.
 - ii) El costo de las inversiones y mejoras que se hubieren efectuado a los bienes adquiridos. No se incluirán los intereses por la financiación ajena.
 - iii) Los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hayan sido satisfechos por el adquirente. No se incluirán los intereses por la financiación ajena. Se entiende por financiación ajena cualquier préstamo realizado por terceros, sean estos vinculados o independientes.

Al resultado de dicha sumatoria se debe restar, cuando se trate de activos depreciables, el monto correspondiente a la depreciación acumulada al momento de la transmisión.

Las reglas de valoración indicadas en los párrafos anteriores podrán aplicarse para la determinación de la ganancia obtenida por la venta de terrenos fraccionados en lotes urbanizados.

Tratándose de intangibles que no cuenten con un valor de adquisición, por ser desarrollados por el contribuyente, se entenderá como valor del intangible aquel que conste en los libros y registros contables, respaldados por comprobantes fehacientes que demuestren el desarrollo y los estudios técnicos correspondientes.

La actualización del valor de adquisición, ordenada en el inciso 2) del artículo 30 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será el resultado de la sumatoria del valor actualizado del importe real del valor de adquisición, del valor de las inversiones y del valor de las mejoras, según correspondan. Para definir cada uno de estos valores actualizados se aplicará la siguiente fórmula:

$$\text{Valor de adquisición actualizado} = V(1 + D_1)(1 + D_2)(1 + D_3)(1 + D_n)$$

En donde:

V= importe real del valor de adquisición, valor de las inversión o valor de las mejoras, según correspondan.

D_1, D_2, D_3, D_n = variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos para los meses correspondientes, partiendo del mes del año en que se hayan satisfecho el importe real o las inversiones y mejoras, los cuales se utilizarán como factores para la actualización hasta el último mes del año a aquel en que se realice la transmisión.

Artículo 44.- Normas específicas de valoración de la base imponible de las ganancias y pérdidas de capital para determinadas transacciones. Conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley, para el cálculo de las ganancias o pérdidas de capital en las transacciones que se especifican en el presente artículo, deberán acogerse las siguientes reglas:

- a) En caso de transmisión a título oneroso de valores o participaciones en fondos propios de sociedades u otras entidades similares, admitidas a negociación en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre:
- i) El valor de transmisión, representado por su precio de cotización de mercado en la fecha de la transacción, o por el precio pactado, si este último fuere superior, y
 - ii) El valor de adquisición, del cual se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.
- b) En caso de transmisión a título oneroso de valores o participaciones en fondos propios de sociedades u otras entidades similares, no admitidas a negociación en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, la ganancia o pérdida de capital será el monto satisfecho que se demuestre habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. A falta de lo anterior, se determinará por la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición de acuerdo a las siguientes reglas:
- i) El valor de transmisión que, deberá ser el mayor de los dos siguientes:
 1. El monto obtenido de multiplicar la cantidad de acciones o participaciones transmitidas por el valor resultante de dividir el monto del patrimonio neto del Estado de Situación Financiera al último periodo fiscal cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto de la sociedad o entidad entre la cantidad de acciones o participaciones registradas contablemente antes de la transmisión.
 2. El monto obtenido de multiplicar la cantidad de acciones o participaciones transmitidas por el valor resultante de dividir el promedio de la utilidad neta después de impuestos de los último tres periodos entre la cifra cero coma veinte (0,20), dividido entre el número de acciones o participaciones registradas antes de la transmisión. Para efectos del promedio citado se deberá incluir a cada utilidad neta los correspondientes dividendos distribuidos, así como las variaciones a las reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances de dichos periodos.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o las participaciones que correspondan al adquirente. El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá, para el transmitente, la consideración de ganancia de capital en el periodo impositivo en que la citada transmisión se produzca.
 - ii) En caso de valores o participaciones recibidos por la reinversión o capitalización de utilidades, el cálculo del valor de adquisición se hará con arreglo a las siguientes reglas:
 1. Acciones o participaciones parcialmente liberadas. Se refiere a aquellas acciones o participaciones en las que, a pesar de originarse en la reinversión de utilidades, debió desembolsarse parte de su valor. En este supuesto, el valor de adquisición de tales acciones o participaciones estará conformado por la suma dineraria satisfecha por cada una de ellas.
 2. Acciones o participaciones totalmente liberadas. Se refiere a aquellas acciones o participaciones recibidas como producto de la reinversión o capitalización de utilidades, sin haberse desembolsado suma alguna. Bajo este supuesto, el valor de adquisición, tanto de las acciones o participaciones

que se poseían originalmente como de las nuevas originadas en la reinversión o capitalización de utilidades, será el que resulte de la operación consistente en dividir el costo total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los distribuidos en representación de las utilidades reinvertidas correspondientes.

- c) En el supuesto de aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, de conformidad con las siguientes reglas:
- i) El valor de transmisión que corresponderá a la cifra mayor de entre las tres siguientes:
 1. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente de dicho valor. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.
 2. El valor de cotización, en un mercado organizado y reconocido por las autoridades de Costa Rica, de los títulos recibidos en la fecha de formalización de la aportación o el día inmediato anterior.
 3. 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 a consecuencia de la aportación no dineraria
 - ii) El valor de adquisición de los bienes o derechos aportados.
- d) En caso de permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida de capital se determinará por la diferencia entre:
- i) El mayor de los dos siguientes importes:
 1. El valor de mercado del bien o el derecho entregado, o
 2. El valor de mercado del bien o el derecho recibido a cambio, y ii) El valor de adquisición del bien o derecho que se está cediendo.

Se entenderá por valor de cotización el precio de cierre en el Mercado Bursátil, del día inmediato anterior para el instrumento financiero respectivo.

La Administración Tributaria, mediante resolución general determinará aspectos específicos de estas reglas que faciliten o clarifiquen el cálculo de la ganancia.

CAPÍTULO V

DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

Artículo 45.- Hecho generador en el impuesto sobre rentas de capital. En caso de que el contribuyente obtenga rentas de capital, sean estas procedentes del capital mobiliario o inmobiliario, el impuesto se produce al momento en que se dé la percepción de tales rentas, o cuando estas resulten exigibles, lo que suceda primero.

Artículo 46.- Hecho generador en el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital. Tratándose de ganancias de capital, el impuesto se entenderá configurado al momento en que se produzca la alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

Artículo 47.- Criterio de realización. A efectos del hecho generador del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, dispuesto en el artículo 27 bis de la Ley, deberá entenderse como requisito indispensable para su configuración que las respectivas ganancias o pérdidas del capital se hayan realizado. Las ganancias de capital se entenderán realizadas cuando se hayan materializado mediante una transmisión o

enajenación de los bienes o derechos de los que estas se derivan, generándose así un cambio en la composición del patrimonio del contribuyente.

Las ganancias por diferencias cambiarias que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades, se entenderán realizadas cuando ocurra el pago del pasivo o la percepción del ingreso por activos. Para efectos de lo dispuesto en este párrafo, la tenencia de moneda extranjera se considerará un activo y también se considerará renta bruta la diferencia cambiaria cuando:

- 1) Se cambie de moneda, o
- 2) Se adquiera otro activo en esa moneda extranjera u en otra.

CAPÍTULO VI DE LA DECLARACIÓN, LIQUIDACIÓN, PAGO Y COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO

Sección I

De la opción para trasladar y declarar rentas, ganancias y pérdidas del capital en el Impuesto sobre las Utilidades

Artículo 48.- Contribuyentes que obtengan únicamente rentas del capital inmobiliario. Los contribuyentes que obtengan únicamente rentas de capital inmobiliario definidos en el artículo 27 ter, inciso 1) de la Ley, deben tributar y declarar conforme a las disposiciones del capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debido a que no se encuentran afectos a otra actividad lucrativa.

Estos contribuyentes tienen la opción de tributar conforme lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

Artículo 49. - Contribuyentes que obtengan únicamente rentas del capital mobiliario. Los contribuyentes que obtengan únicamente rentas de capital mobiliario establecidos en el artículo 27 ter, numeral 2, inciso a), subinciso ii) de la Ley, deben tributar y declarar conforme a las disposiciones del capítulo XI de la Ley, debido a que no se encuentran afectos a otra actividad lucrativa.

Estos contribuyentes tienen la opción de tributar conforme lo establecido en el artículo 6 de este Reglamento.

Sección II

De las modalidades de declaración del Impuesto sobre Rentas del Capital

Artículo 50.- Declaración de retención del impuesto sobre rentas de capital. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley y 30 de este Reglamento, en los casos que proceda, los agentes de retención o percepción señalados en estos numerales y en el artículo 31 quater de la Ley, deberán retener e ingresar al Fisco el impuesto sobre rentas del capital que corresponda en cada caso.

En cuanto a la determinación de los montos correspondientes a las retenciones aplicables por tipo de renta del capital mobiliario, así como lo referente a los medios, la forma y los plazos en que estas deberán practicarse y observarse las disposiciones contenidas en el artículo 30 de este Reglamento.

Artículo 51.- Declaración autoliquidativa del impuesto sobre rentas de capital.

1.- Tratándose de las rentas de capital, cuando no se produzca ninguno de los supuestos de hecho en los que se aplica la retención y dichas rentas no configuren una actividad lucrativa conforme el artículo 4 de este Reglamento, el beneficiario tendrá la obligación de presentar la declaración autoliquidativa por cada hecho generador. No obstante, cuando

se produzcan varios hechos generadores en un mismo mes, estos se consignarán en una misma declaración autoliquidativa mensual.

2.- La Administración Tributaria, mediante resolución general, definirá los medios y formas para la presentación de la declaración citada en el párrafo anterior.

Cada una de las declaraciones que realice el contribuyente tendrá la condición de declaración autoliquidativa y deberá contener el detalle de las respectivas rentas del capital sujetas al impuesto sobre rentas del capital, la base imponible y el cálculo de la deuda tributaria según la tarifa correspondiente indicada en el artículo 31 ter de la Ley, así como cualquier otra información que la Administración Tributaria considere pertinente que se indique en el modelo que corresponda al tipo de renta de capital que haya obtenido el contribuyente.

El contribuyente deberá presentar la respectiva declaración autoliquidativa y pagar el impuesto que corresponda dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente en que haya acontecido el hecho generador del impuesto sobre rentas del capital.

Sección III

De las modalidades de declaración del Impuesto sobre Ganancias y Pérdidas del Capital

Artículo 52.- Retención del impuesto sobre ganancias de capital obtenidas por personas no domiciliadas. A efectos de lo dispuesto en el artículo 28 ter de la Ley, las ganancias de capital procedentes de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda a personas no domiciliadas, se entenderán gravadas con el impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no debiendo observarse en estos casos las disposiciones correspondientes al Impuesto sobre Remesas al Exterior.

Con arreglo a lo indicado en el artículo 30 de este Reglamento, en caso de transmisiones de bienes inmuebles situados en el territorio nacional por parte de personas no domiciliadas, el adquirente deberá retener e ingresar el importe correspondiente al dos coma cinco por ciento (2,5%) del valor total pactado por la enajenación del bien inmueble.

Tratándose de la transmisión por parte de personas no domiciliadas de bienes o derechos distintos de bienes inmuebles, deberá practicarse la retención descrita en el párrafo anterior solamente en caso de que el adquirente ostente la condición de contribuyente del Impuesto sobre las Utilidades, de acuerdo con el artículo 2 de la Ley.

En cuanto a lo establecido en el último párrafo del artículo 28 ter antes citado, el Ministerio de Hacienda y el Registro Nacional deberán, mediante resolución conjunta de alcance general, determinar el procedimiento para la no inscripción del traspaso de bienes o derechos registrables efectuado por personas no domiciliadas en caso de que no se hubiera ingresado la retención correspondiente por parte del adquirente.

Artículo 53.- Declaración autoliquidativa del impuesto sobre ganancias y pérdidas del capital. Tratándose de la obtención de ganancias y pérdidas de capital, salvo las obtenidas por no domiciliados, cuando no sea posible aplicar la retención regulada en el capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estas rentas se liquidarán y pagarán mediante declaración autoliquidativa independiente.

La declaración autoliquidativa del impuesto sobre ganancias y pérdidas del capital deberá contener el detalle de las ganancias de capital sujetas a este impuesto, la base imponible y la determinación de la deuda tributaria dispuesta en el primer párrafo del artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como cualquier otra información que la Administración Tributaria considere pertinente que se indique en el modelo que corresponda al tipo de renta de capital que haya obtenido el contribuyente.

En caso de que el contribuyente opte por el tratamiento diferenciado para la primera venta de bienes y derechos, adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia del Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá manifestar la selección de dicha opción en la declaración autoliquidativa correspondiente, a fin de que el impuesto sobre ganancias de capital sea calculado aplicando una tarifa del dos coma veinticinco por ciento (2,25%) al precio de enajenación del bien o derecho en cuestión. A estos efectos, la expresión “primera venta” se entenderá referida a cada bien o derecho que se enajene a partir de la entrada en vigencia del citado Capítulo XI, pudiendo el contribuyente optar por el tratamiento diferenciado al momento en que se realice la primera enajenación o transmisión de cada uno de estos bienes o derechos.

El contribuyente deberá presentar la respectiva declaración autoliquidativa y pagar el impuesto que corresponda dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente en que haya acontecido el hecho generador del impuesto sobre ganancias y pérdidas de capital, pudiendo este declarar en el mismo modelo la totalidad de las ganancias de capital obtenidas durante el mes, así como las pérdidas de capital sufridas en el mismo período y aplicar su compensación cuando corresponda.

La presentación de esta declaración autoliquidativa también podrá realizarse cuando el contribuyente sufra solamente pérdidas de capital, a fin de que estas puedan ser compensadas con anteriores ganancias de capital o diferidas contra futuras ganancias de capital, según las condiciones fijadas en los incisos 4) y 5) del artículo 31 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 54 y 55 de este Reglamento.

La Administración Tributaria, mediante resolución general, definirá los medios y formas para la presentación de la declaración citada en este artículo.

Sección IV

De la compensación y devolución de ganancias y pérdidas de capital y diferimiento de pérdidas

Artículo 54.- Compensación y devolución de ganancias y pérdidas de capital. El contribuyente podrá compensar las ganancias y pérdidas de capital en los siguientes casos:

1. Cuando las ganancias y pérdidas de capital se hubiesen generado en el mismo mes en que se haya producido el hecho generador, la compensación se realizará en la misma declaración autoliquidativa a que hace referencia el artículo anterior.
2. En caso de haber sufrido una pérdida de capital en un mes durante el cual no obtuvo ganancias de capital con las cuales compensar tal pérdida, el contribuyente deberá declararla según lo indicado en el artículo anterior. Si el contribuyente hubiese obtenido ganancias de capital en los doce meses anteriores al momento en que se generó la pérdida, sobre las cuales se hubiese autoliquidado y pagado el impuesto correspondiente, podrá solicitar la compensación de la pérdida de capital con las ganancias de capital obtenidas previamente, así como la consecuente devolución del impuesto pagado por las ganancias de capital. A efectos de lo anterior, deberán efectuarse las siguientes operaciones:

- a) Totalizar las bases imponibles correspondientes a los doce meses anteriores a la fecha en que se generó la pérdida de capital que se pretende compensar, así como los montos pagados por concepto de impuesto sobre ganancias de capital, asociados a tales bases imponibles.

En caso de que en los doce meses anteriores a aquel en que se generó la pérdida de capital que se pretende compensar, se hubieran obtenido ganancias de capital liquidadas conforme al tratamiento diferenciado para la

primera venta de bienes o derechos, deberá entenderse que la base imponible en estos supuestos corresponde al 15% del valor de enajenación con base en el cual se calculó y liquidó el impuesto. El monto resultante de tal operación será el que deberá totalizarse con las demás bases imponibles.

- b) Restar la pérdida de capital que se pretende compensar de las bases imponibles totalizadas según el inciso a) anterior.
- c) Calcular el impuesto sobre ganancias de capital correspondiente a las bases imponibles totalizadas y ajustadas luego de la compensación a que hace referencia el inciso b) anterior.
- d) Determinar el monto de la devolución a que tiene derecho el contribuyente luego de efectuada la compensación, el cual se establecerá dependiendo de los siguientes escenarios:
 - i) Si el resultado de la compensación fuera positivo, el contribuyente tendrá derecho a la devolución parcial del impuesto anteriormente pagado, cuyo importe se determinará por la diferencia entre el impuesto obtenido según el inciso c) anterior y el originalmente pagado.
 - ii) Si el monto de la pérdida de capital fuera igual al de la ganancia de capital con que se pretende compensar, el contribuyente tendrá derecho a la devolución total del impuesto originalmente pagado. iii) Si el resultado de la compensación fuera negativo, el contribuyente tendrá derecho a la devolución total del impuesto originalmente pagado y a diferir la pérdida restante contra futuras ganancias de capital, según lo dispuesto en el inciso 5) del artículo 31 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Artículo 55.- Diferimiento de pérdidas de capital. Cuando el contribuyente obtuviese solo pérdidas de capital o su compensación con ganancias de capital previamente obtenidas, arrojase un resultado negativo según lo indicado en el artículo anterior, podrá diferir tales pérdidas y aplicarlas contra las ganancias de capital que se generen en los tres años siguientes y consecutivos a aquel en que ocurrió la pérdida.

TITULO III

IMPUESTO UNICO SOBRE LAS RENTAS DELTRABAJO PERSONAL DEPENDIENTE O POR CONCEPTO DE JUBILACIÓN O PENSION U OTRAS REMUNERACIONES POR SERVICIOS PERSONALES

CAPITULO I

DE LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO

Artículo 56.- Objeto del impuesto. El impuesto se aplicará sobre las rentas que perciban las personas físicas domiciliadas en el país, por el trabajo personal en relación de dependencia o la jubilación o pensión.

Son rentas del trabajo personal dependiente:

- a) Los sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, ratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias, regalías, recargos de funciones, zonajes, subsidios, compensaciones de vacaciones y el aguinaldo, en la proporción que establece el inciso b) del artículo 35 de la Ley.
- b) Las dietas, provengan o no de una relación laboral dependiente, gratificaciones y participaciones sociales que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y demás miembros de las sociedades anónimas y otros entes jurídicos.

c) Cualesquiera otras rentas otorgadas por el patrono o empleador, tales como salarios en especie, gastos de representación, gastos confidenciales, asignación de vehículo para uso particular, cuotas para combustible, asignación de vivienda o pago de ésta, gastos de colegiación del empleado o familiares, pagos de afiliación a clubes sociales o entidades que extiendan tarjetas de crédito y otros beneficios similares. Cuando los ingresos a que alude este inciso no tengan la representación de su monto, corresponde a la Dirección evaluarlos y fijarles el correspondiente valor monetario, a instancias del agente retenedor o en su defecto, fijarlo de oficio.

ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen.

En los casos de los incisos a), b) y c) lo aplicará y retendrá el empleador o patrono y en el inciso ch) todas las entidades públicas o privadas pagadoras de pensiones o jubilaciones. El término "patrono" se refiere a toda persona, sea física o jurídica, pública o privada que emplea los servicios de otra u otras, en virtud de un contrato de trabajo, expreso o implícito, verbal o escrito, individual o colectivo. La expresión también comprende el término empleador."

Artículo 57.- Tarifas del impuesto. El impuesto a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tendrá el carácter de único y definitivo y deberá retenerse y aplicarse por el empleador o patrono sobre la renta total mensual percibida por el trabajador, conforme a las tarifas dispuestas en el artículo 33 de la misma ley.

Con las tarifas anteriores se gravarán las rentas a que alude el inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, independientemente de que estén afectas al pago de cargas sociales o se incluyan en el cálculo del aguinaldo.

Los contribuyentes que perciban rentas de las enunciadas en los incisos b) y c) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pagarán el quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin créditos de impuesto."

CAPITULO II

DEDUCCIONES DEL IMPUESTO

Artículo 58.- Créditos. Calculadas las rentas del inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes tendrán derecho a deducir los créditos indicados en el artículo 25 de este Reglamento.

CAPITULO III

SITUACIONES ESPECIALES

Artículo 59.- Períodos irregulares. Los sujetos del impuesto que efectúen trabajos eventuales o discontinuos estarán obligados a pagar el impuesto por la parte proporcional de los días efectivamente trabajados.

Cuando se trate de rentas imputables a períodos mayores de un mes, tanto las tarifas como los créditos del impuesto se aplicarán en forma proporcional.

Para la cuota exenta se seguirá el mismo criterio.

Artículo 60.- Rentas accesorias. Para efectos de la determinación del impuesto, las rentas accesorias o complementarias de sueldo adicionales a las mencionadas en los incisos a) y c) del artículo 32 de la ley, se imputarán como percibidas o devengadas en el período mensual correspondiente. Se considerará que corresponden al mismo período cuando se hayan percibido o devengado en un período habitual de pago. Si esas rentas se hubieren producido en más de un período habitual, se computarán en los respectivos períodos en que se recibieron o devengaron.

Se entenderán por rentas accesorias, aquellos ingresos adicionales percibidos o devengados en forma separada del ingreso mensual ordinario.

Artículo 61.- Rentas de más de un empleador. Los contribuyentes que durante un período mensual o parte de él percibieran en forma simultánea rentas de más de un empleador, patrono o pagador, están obligados a notificarlo a alguno de ellos a fin de que no se les aplique más de una cuota libre, ya que ésta es única, igual procedimiento se seguirá con los créditos del impuesto.

Asimismo, el total de todas las rentas del contribuyente será considerado por el patrono, empleador o pagador notificado, como un solo ingreso, sobre el cual deberá aplicar las tarifas y créditos que correspondan.

La Administración Tributaria queda facultada para tasar el impuesto que corresponda cuando el trabajador haya omitido la notificación al patrono, empleador o pagador, a que se refiere al párrafo primero de este artículo.

Artículo 62.- Remuneraciones a diplomáticos nacionales. A efectos de aplicar el impuesto a que se refiere el artículo 32 de la ley, los sueldos que perciben los diplomáticos nacionales se consideran iguales a los devengados por los funcionarios pertenecientes al servicio interno de igual categoría.

CAPITULO IV

DE LA RETENCION Y PAGO DEL IMPUESTO

Artículo 63.- Retención del impuesto. Todo patrono o empleador de carácter público o privado, está obligado a actuar como agente de retención del impuesto a que se refiere el Título II de la ley, cuando pague o acredite rentas de las afectas a dicho impuesto. Efectuada la retención, el obligado a ella es el único responsable ante el Fisco.

Artículo 64.- Pago del impuesto. Los agentes retenedores procederán a depositar las sumas retenidas en el Banco Central de Costa Rica o en las tesorerías recaudadoras autorizadas, dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente a la fecha en que se efectuaron, para lo cual utilizarán el entero-nómina que proporcionará la Dirección. El patrono, empleador o pagador queda obligado, según lo dispone el artículo 37 de la ley, a efectuar el pago del impuesto aun cuando no hubiera practicado la retención.

Artículo 65.- Certificación de las retenciones. El empleador, patrono o pagador, deberá entregar a sus empleados, pensionados o jubilados, en el mes de octubre de cada año, un estado en el que certificará los conceptos y el monto total de las remuneraciones pagadas, así como el de los impuestos retenidos y pagados.

El estado a que alude el párrafo anterior deberá contener el nombre completo y el número de cédula del empleado, pensionado o jubilado, el nombre y número de cédula física o jurídica del empleador o pagador, así como el detalle de los créditos aplicados.

El pagador o empleador está obligado a conservar durante los plazos que establece el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los documentos aportados por los contribuyentes para justificar los créditos aplicados.

TITULO IV

IMPUESTO SOBRE LAS REMESAS AL EXTERIOR

CAPITULO I

DE LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO”

Artículo 66.- Objeto del impuesto y base imponible. Los porcentajes de retención a que se refiere el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deben aplicar a las cantidades brutas que se acrediten, paguen o de cualquier forma se pongan a disposición de personas no domiciliadas en el país por los conceptos enunciados en los artículos 54 y 55 de la misma ley.

Artículo 67.- Hecho generador. Se entiende ocurrido el hecho generador cuando la renta de fuente costarricense se pague, acredite o se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país, el acto que se realice primero.

Artículo 68.- Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense. Son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en la ley, las personas físicas o jurídicas, de hecho o de derecho, públicas o privadas, domiciliadas en Costa Rica, que efectúen el crédito, pago o pongan a disposición rentas de fuente costarricense a personas domiciliadas en el exterior.

Artículo 69.- Tarifas. Las tarifas aplicables a los montos de las rentas remesadas al exterior, son las que se indican en el artículo 59 de la ley.

CAPITULO II

DE LA RETENCION Y PAGO DEL IMPUESTO”

Artículo 70.-Retenciones. Las retenciones del quince por ciento (15%) o del cinco por ciento (5%), sobre las utilidades, dividendos o participaciones sociales considerados como retribución a capitales extranjeros que operen en el país, se deben practicar en el momento en que se efectúe, ya sea el pago, el crédito o se pongan a disposición de los beneficiarios, personas físicas o jurídicas, el acto que se realice primero.

Para la aplicación del inciso h) del artículo 59 de la Ley citada, toda persona física o jurídica fiscalmente domiciliada en Costa Rica, que en cualquier modo pague, acredite o ponga a disposición de entidades o personas físicas con residencia fiscal en otra jurisdicción, intereses, comisiones y otros gastos financieros, así como arrendamientos de bienes de capital, deberá retener y pagar los impuestos fijados en el artículo de referencia, según el tipo impositivo que le resulte aplicable, en el momento en que se efectúe, ya sea el pago, el crédito o se pongan a disposición de los beneficiarios, personas físicas o jurídicas, el acto que se realice primero.

También se incluyen como sujetos los pagos o acreditaciones de intereses, comisiones y otros gastos financieros que se realicen a proveedores en el exterior por la importación de mercancías.

Artículo 71.-Aplicación de beneficios tributarios. El monto pagado, acreditado o puesto a disposición por concepto de comisiones, intereses y otros gastos financieros, así como por los arrendamientos de bienes de capital, establecidos en el inciso h) del artículo 59 de la Ley, está sujeto a la tarifa ordinaria del 15% (quince por ciento), excepto en los siguientes casos:

1. La persona física o jurídica domiciliada en Costa Rica, que pague o acredite intereses, comisiones y otros gastos financieros, a bancos extranjeros que formen parte de un grupo o conglomerado financiero costarricense regulado por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, deberá aplicar una tarifa reducida del impuesto y en forma progresiva, de la siguiente manera:
 - a) 5,5% (cinco coma cinco por ciento), durante el primer año de vigencia de la Ley Número 9274 del 12 de noviembre de 2014.
 - b) 9% (nueve por ciento), durante el segundo año de vigencia.
 - c) 13% (trece por ciento), durante el tercer año de vigencia.

A partir del cuarto año de vigencia de la Ley citada, se pagará la tarifa ordinaria del 15% (quince por ciento).

2. Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) que paguen o acrediten intereses, comisiones y otros

gastos financieros, a entidades del extranjero que estén sujetas en su jurisdicción a la vigilancia e inspección de un ente público con funciones similares a las que desempeña la SUGEF, deberán aplicar una tarifa impositiva del 5,5% (cinco coma cinco por ciento) del monto pagado o acreditado.

La reducción de la tarifa mencionada en el párrafo anterior únicamente aplica para los casos en que el pago o acreditación de la remesa constituya un gasto financiero propio de la entidad financiera costarricense pagadora.

3. Están exentos del impuesto establecido en el inciso h) del artículo 59 de la Ley citada, los pagos, los créditos o la puesta a disposición de los beneficiarios, por los siguientes conceptos:
 - a) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por bancos multilaterales de desarrollo, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.
 - b) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por organismos multilaterales o bilaterales de desarrollo, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.
 - c) Intereses, comisiones y otros gastos financieros que se originen en créditos otorgados por organizaciones sin fines de lucro que estén exoneradas del impuesto o no sujetas, que se paguen, acrediten o se pongan a disposición de los beneficiarios, el acto que se realice primero.

Las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, que efectúen la remesa o acrediten las rentas o beneficios gravados, deberán verificar que se cumpla con los requisitos exigidos por la ley para gozar de los beneficios tributarios.

Para efectos de los sujetos exonerados citados en los incisos a), b) y c), se aplicarán las definiciones establecidas en el numeral B del artículo 2 del Decreto Ejecutivo número 38906MEIC-MAG-MH-MIDEPLAN del 3 de marzo de 2015.

Artículo 72.-Pautas generales de la documentación de respaldo en las remesas por comisiones, intereses y otros gastos financieros. El agente retenedor deberá conservar el respaldo documental y contable de las transacciones efectuadas y estar a disposición de la Administración Tributaria, en los términos de los artículos 109 y 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de forma tal que puedan identificarse y diferenciarse con claridad las remesas que contengan tarifas reducidas o se encuentren exoneradas.

Asimismo, deberá tener a disposición la siguiente información:

- a) Contrato y comprobantes de pago que respalden la transacción que origina el gasto financiero entre el sujeto pagador de la remesa (agente retenedor) y el beneficiario de la misma.
- b) En el caso de exoneraciones solicitadas por las organizaciones sin fines de lucro establecidas en el párrafo cuarto del inciso h) del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá disponerse de prueba idónea que demuestre que la organización está exonerada o no sujeta al impuesto.
- c) En el caso de la tarifa reducida establecida en el párrafo tercero del inciso h) del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe constar la certificación emitida por autoridad competente en el extranjero, que demuestre que el beneficiario de la remesa está sujeto a la vigilancia e inspección de sus actividades financieras por parte de un ente público con objetivos, rangos, potestades o fines similares a los que en Costa Rica desempeña para el sistema financiero nacional, la Superintendencia General de Entidades Financieras. Los documentos emitidos en el extranjero deben ser autenticados

y legalizados por la autoridad competente en el lugar de origen, de acuerdo con la legislación consular vigente.

Artículo 73.-Liquidación y pago del impuesto. Las retenciones que se practiquen conforme al artículo 59 de la Ley citada, constituyen pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios por las rentas correspondientes y los obligados a efectuarlas tienen el carácter de agentes de retención y en ellos se subrogará la obligación conforme al artículo 57 de la Ley citada. Los depósitos se deben efectuar en las entidades recaudadoras autorizadas, dentro de los primeros quince días (15) naturales del mes siguiente de practicadas las retenciones, mediante el formulario autorizado por la Administración Tributaria para la liquidación y pago de las remesas al exterior.

TÍTULO V

OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

CAPITULO UNICO

DISPOSICIONES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Artículo 74.- Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del Impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Esta valoración o determinación sólo procede cuando lo acordado entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago de impuesto, excepto en los casos de la aplicación de un ajuste correlativo, indicados en el artículo 76 de este Reglamento.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones del impuesto sobre la renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Reglamento.

Artículo 75.- Facultades de la Administración. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.

Artículo 76.- Ajuste correlativo. El ajuste correlativo es un acto realizado por la Administración Tributaria fundamentado en la verificación de un estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria de otro país. Este ajuste correlativo tiene como fin evitar la doble imposición, producto de un ajuste de precios de transferencia aplicado por otra Administración Tributaria. Este ajuste se aplicará cuando así se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado. La Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de este reglamento y que a consecuencia de aquel se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente.

Artículo 77.- Definición de partes vinculadas. A los efectos del presente Reglamento, se consideran partes vinculadas las establecidas en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y también aquellas residentes en el exterior o en el territorio nacional, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas partes, o que por alguna otra causa objetiva puedan ejercer una influencia sistemática en sus decisiones sobre el precio.

Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando un contribuyente realice transacciones con una persona o entidad que tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial no cooperante, entendiendo como una jurisdicción no cooperante aquellas que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:

- i. Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el Impuesto sobre las Utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ii. Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.

Se considerarán específicamente partes vinculadas las personas físicas o jurídicas que califiquen en alguna de las siguientes situaciones:

- i. Una de ellas dirija o controle a la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto.
- ii. Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas.
- iii. Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o participe de otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - a. Que posea la mayoría de los derechos de voto.
 - b. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - c. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - d. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración.
 - e. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por esta.
- iv. Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, en cuyo caso todas ellas integrarán una unidad de decisión.

A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la

participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado. También se considerarán partes relacionadas:

- a. En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- b. Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.
- c. Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Artículo 78.- Análisis de comparabilidad. El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad. Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

- a) Las características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso.
- b) Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Términos o condiciones contractuales.
- d) Circunstancias económicas, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado.
- e) Las estrategias empresariales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- f) Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos.

Se entiende por precio de transacción comparable interna, el precio que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes, es decir en donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada. Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Que ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las operaciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones comparadas, afectan materialmente el precio o el margen de plena competencia.
2. Que pueden efectuarse ajustes razonables para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 79.- De los métodos de determinación del precio de mercado. La determinación del precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia:

- a) Método del precio comparable no controlado: Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.
- b) Método del costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta.
- c) Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.
- d) Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
 - i. Se determinará la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
 - ii. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.
- e) Método del margen neto de la transacción: Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- f) Adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral a) anterior, valoración de los bienes con cotización internacional.

Se entenderá por precio regulado, aquel precio establecido por medio de un poder público, al cual el obligado tributario debe ajustarse, sin la posibilidad de modificarlo.

Los métodos establecidos en el presente artículo no limitan las facultades de la Administración Tributaria para el uso o implementación de otros métodos que la ciencia o la técnica desarrolle para el análisis de las operaciones relacionadas con los precios de transferencia. La Administración Tributaria regulará mediante resolución la utilización de esos otros métodos que serán comunicados con antelación a su implementación.

Artículo 80.- Determinación del precio de libre competencia. Es posible aplicar el principio de libre competencia hasta determinar una cifra única, ya sea un precio o un margen de utilidad comparable, que constituirá la referencia para establecer si una operación responde a las condiciones de libre competencia. Sin embargo, en caso de que haya dos o más precios o márgenes de utilidad comparables, se debe constituir el rango intercuartil utilizando la serie de datos comparables identificados.

Si el precio o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango intercuartil, contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se debe establecer la mediana como el precio de libre competencia.

Artículo 81.- Declaración informativa. Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

- a) Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y se encuentren clasificados como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca.
- b) Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y que en forma separada o conjunta superen el monto equivalente a 1,000 (mil) salarios base en el año correspondiente.

En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a y b de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados establecidos en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o con residentes en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia y comprobar si resultan pertinentes, para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia.

La Administración Tributaria, mediante resolución general, establecerá las condiciones que debe contener dicha declaración.

Artículo 82.- Pautas generales de documentación. Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. La Administración Tributaria podrá solicitar, vía resolución o de requerimiento individualizado, que la documentación se presente en una fecha determinada.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma español, si fuere el caso.

Artículo 83.- Acuerdos de Precios por anticipado. Los contribuyentes podrán solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

Cuando no se logre un consenso entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la suscripción del acuerdo, se dictará un auto que así lo indique y en el mismo se dispondrá el archivo del expediente. Contra este auto no cabrá recurso alguno.

Los acuerdos de precios por anticipado tendrán una vigencia de cinco años.

Mediante resolución se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán estos acuerdos.

También mediante resoluciones se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán los acuerdos bilaterales y multilaterales y los acuerdos mutuos.

TITULO VI
DE LA ADMINISTRACIÓN Y FISCALIZACIÓN
CAPÍTULO I
DE LOS COMPROBANTES ELECTRÓNICOS

Artículo 84.- Comprobantes electrónicos. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de la Ley están obligados a emitir comprobantes electrónicos por cada una de sus operaciones económicas, entendiéndose estas operaciones como todas las transacciones financieras o económicas que realizan en el desarrollo de sus actividades económicas. Los comprobantes electrónicos serán debidamente autorizados por la Administración Tributaria y deberán cumplir con las condiciones y requisitos que esta defina.

No estarán obligados a emitir comprobantes electrónicos, siempre y cuando no vendan bienes ni presten servicios gravados con el Impuesto sobre el Valor Agregado, en cuyo caso estarán sujetos a las disposiciones legales y reglamentarias de este último tributo, las siguientes personas o entidades:

- a) Las entidades reguladas por las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, salvo la Superintendencia General de Seguros.
- b) Las personas físicas o jurídicas dedicadas al transporte terrestre remunerado de personas, que cuenten con el permiso o la concesión de la autoridad estatal competente y cuya tarifa sea regulada por la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Tampoco estarán obligados a emitir comprobantes electrónicos los contribuyentes inscritos en el Régimen de Tributación Simplificada.

La Administración Tributaria está facultada para eximir de la obligación de emisión de comprobantes electrónicos a los contribuyentes, que reglamentariamente se establezca, tomando en cuenta criterios de oportunidad y de conveniencia fiscal.

Asimismo, mediante resolución de alcance general, la Administración Tributaria podrá variar las condiciones y requisitos que deben cumplir los comprobantes electrónicos.

CAPITULO II
DE LOS CERTIFICADOS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS

Artículo 85.- Certificación de estados financieros. Los estados financieros incluidos en la declaración pueden ser certificados por contadores públicos autorizados, según lo dispone el artículo 43 de la ley. A tal fin, la certificación para efectos tributarios debe contener la opinión del contador público, sustentada en el examen y evaluación de los estados financieros, con aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas y con estricto apego a las disposiciones legales que regulan la materia.

En caso de situaciones no previstas en la ley, deben observarse las disposiciones emitidas por la Dirección, en uso de las facultades que le confiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la jurisprudencia y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 86.- Plazo de presentación de los estados financieros certificados. Los declarantes que utilicen los servicios de contadores públicos para que les certifiquen sus

estados financieros, deben indicar en su declaración que los estados financieros incluidos en ella, serán certificados posteriormente para efectos tributarios por determinado contador público autorizado, indicando su nombre.

Estos estados certificados deben ser entregados, a más tardar dentro de los cinco meses siguientes al plazo límite fijado por ley o el establecido especialmente por la Dirección, para la presentación de la declaración.

Artículo 87.- Documentos de la certificación. El declarante que se acoja a lo dispuesto en el artículo anterior, debe presentar dentro del plazo referido, la siguiente documentación:

- a) Dictamen relativo a los estados financieros;
- b) Estado de situación financiera;
- c) Estado de resultados;
- d) Conciliación de la utilidad contable del período con la renta líquida gravable; y
- e) Estado de cambios en la situación financiera con base en el efectivo.

También deberán especificarse las políticas contables y las notas explicativas a los estados financieros.

Artículo 88.- Prórroga para la presentación de los estados certificados. Cuando se haya solicitado prórroga para la presentación de la declaración, cuyos estados serán certificados o cuando esté pendiente de resolver por la Dirección alguna consulta que por su trascendencia pueda influir en la opinión que va a emitir el contador público, el término señalado en el artículo 91 de este Reglamento se ampliará por el plazo que autorice la prórroga. En el último caso, el declarante contará con un mes adicional para presentar los estados certificados. La contestación de las consultas, debe notificarse al contador público en el domicilio señalado expresamente por él, o bien, al que aparezca anotado en el Registro de Contadores Públicos Autorizados que llevará la Dirección.

Artículo 89.- Sustitución del contador público. Cuando habiendo informado a la Administración Tributaria que los estados financieros serán certificados, el declarante renuncie a ello o sustituya al contador público asignado originalmente, deberá comunicarlo a la Dirección por escrito, antes del vencimiento del plazo que corresponda, justificando la renuncia o el cambio; no obstante, ello no será causal para prorrogar el referido plazo. Salvo motivo de fuerza mayor o caso fortuito, la Administración podrá conceder, a solicitud de parte, un plazo adicional que no podrá exceder de dos meses, para la presentación de los estados financieros, a partir de la aprobación de la gestión.

Artículo 90.- Facultades de la Administración sobre la fiscalización. La certificación de los estados financieros para efectos tributarios, no constituye plena prueba contra el Fisco; la Administración Tributaria conserva todas las facultades de fiscalización que le confieren las leyes aplicables y podrá ejercerlas ante el declarante, el contador público que certificó los estados financieros o terceros que tengan relación con el declarante, para determinar en forma correcta la obligación tributaria. Tanto el declarante, como el contador público, están obligados a conservar y suministrar a la Administración Tributaria, si ésta lo requiere, los papeles de trabajo y el informe de auditoría preparado para efectos de certificar los estados financieros.

Artículo 91.- Registro de los contadores públicos. Los contadores públicos interesados en certificar estados financieros para efectos tributarios deben inscribirse en el Registro a que se refiere el artículo 45 de ley; para estos fines, tales profesionales formularán la solicitud correspondiente, para lo cual presentarán la siguiente información y atestados en forma conjunta:

- a) Nombre completo del solicitante;
- b) Nombre de la universidad y fecha en la que se graduó;
- c) Números de: cédula de identidad, carné de afiliación al Colegio, póliza de fidelidad, teléfono, apartado y zona postal;
- ch) Lugar para recibir notificaciones de la Administración Tributaria;
- d) Condición en la que ejerce la profesión (independiente o adscrito a determinado despacho de contaduría pública);
- e) Certificación del Registro Judicial de Delincuentes;
- f) Certificación de que es miembro activo del Colegio;
- g) Certificación de aprovechamiento del curso de refrescamiento en materia tributaria, auspiciado por el Colegio, cuyo temario debe ser aprobado previamente por la Dirección; y
- h) Estar al día en sus obligaciones tributarias.

El requisito indicado en el punto g) anterior puede ser sustituido por el certificado de aprovechamiento de un seminario, que deberá ser organizado por el Colegio, acerca de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente y su Reglamento, en tanto no se dicte el curso antes previsto.

La solicitud de incorporación al Registro establecida en este artículo, deberá ser aprobada por una comisión ad hoc, la cual estará integrada por tres funcionarios de la Dirección General y dos delegados del Colegio nombrados por su Junta Directiva; la Administración Tributaria extenderá la autorización que acredita al contador público como miembro activo del Registro arriba citado, por un plazo de un año a partir de su emisión.

Este plazo se renovará anualmente con la presentación de los documentos debidamente actualizados, enumerados en los incisos e) f) y g) de este artículo y el recibo de cancelación de la póliza de fidelidad para efectos tributarios.

Artículo 92.- Impedimentos para certificar estados financieros para efectos tributarios. No podrá certificar para efectos tributarios, el contador público que se encuentre en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Que sea o haya sido empleado del declarante durante el ejercicio fiscal a certificar o de negocios vinculados económica o administrativamente con el declarante;
- b) Que sea cónyuge, pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo grado de afinidad del propietario, socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración; y c) Que sea propietario de la empresa o que esté vinculado de cualquier otra forma con el declarante, de tal suerte que ello le impida independencia e imparcialidad de criterio al emitir su opinión.

Artículo 93.- De la certificación y el alcance de la auditoría. La certificación a que se refiere el párrafo primero del artículo 85 de este Reglamento, debe contener el alcance de la intervención llevada a cabo por el contador público en los comprobantes, registros y estados financieros declarados; asimismo, la opinión que le merecen dichos estados, como fiel reflejo de las operaciones efectuadas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, relativas al impuesto sobre la renta del declarante, durante el ejercicio fiscal certificado.

A tal efecto debe presentarse, además de los estados indicados en el artículo 85 de este Reglamento, la siguiente información obligatoria:

- a) Estados financieros comparativos de los tres últimos ejercicios fiscales, incluido el que se certifica; de igual forma deben señalarse los detalles de los costos de producción y de ventas; de las cuentas de gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros gastos;
- b) Informe comparativo de la conciliación de utilidades contables con la renta líquida gravable de los últimos tres ejercicios fiscales, incluido el que se certifica;
- c) Detalle del cumplimiento de las obligaciones del declarante como agente de retención o percepción;
- d) Información completa (número de contrato, concepto, requisitos para su otorgamiento, monto del beneficio, período que abarca) y verificación de la correcta aplicación de cada uno de los beneficios fiscales a que tenga derecho el declarante, en virtud de contratos o leyes vigentes; y
- e) Informe detallado de las recomendaciones efectuadas por el contador público al declarante sobre las anomalías detectadas como consecuencia de la auditoría practicada, en el sentido de rectificar los datos declarados, cumplir con las obligaciones como agente de retención o percepción y aplicar correctamente los incentivos fiscales.

Artículo 94.- Procedimiento para la ejecución de la auditoría. El contador público en la ejecución de la auditoría debe cumplir con lo siguiente:

- a) El trabajo debe ser adecuadamente planeado y supervisado de manera que de juicio suficientes para sustentar su opinión.
- b) El sistema de control interno del declarante debe ser estudiado y evaluado cuidadosamente, para delimitar con propiedad tanto el tamaño de la muestra como el alcance de las pruebas que se van a efectuar, para verificar las partidas seleccionadas.
- c) En los papeles de trabajo debe quedar constancia de la metodología empleada para definir el tamaño de la muestra y el alcance de las pruebas efectuadas para realizar la auditoría. Cualquiera que sea la metodología empleada, el contador público debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente para emitir su opinión.

Artículo 95.- Emisión de la certificación. Cumplido lo dispuesto en los artículos anteriores, el contador público procederá a emitir la certificación de los estados financieros, en la cual incluirá su opinión, cuyo contenido deberá ajustarse a los términos que fije la Dirección mediante resolución.

Cuando sea necesario emitir una opinión con salvedades o negativas, el contador público debe expresar con toda claridad las razones de ello, así como su efecto cuantitativo sobre los estados financieros presentados por el declarante. De igual manera, si las circunstancias estudiadas obligan a abstenerse de opinar, también deberá expresar con claridad las razones que originan tal abstención.

CAPITULO III

LIBROS Y NORMAS DE CONTABILIDAD

Artículo 96.- Legalización de registros contables. Los contribuyentes a que se refiere el Título I de la Ley deben llevar, para el adecuado control de sus operaciones, los siguientes registros contables debidamente legalizados: Diario, Mayor Inventarios y Balances. Además, las sociedades anónimas deben llevar un libro de actas de asambleas de socios y el registro de socios. Estos dos últimos libros también deberán ser llevados por las sociedades de responsabilidad limitada.

Los libros indicados en el párrafo anterior deben cumplir con las exigencias establecidas en los artículos 251 a 271 del Código de Comercio.

Como excepción a las disposiciones anteriores, los técnicos y profesionales liberales a que se refiere el artículo 13, inciso a) de la Ley, que únicamente se dediquen al ejercicio liberal de la profesión, sin perjuicio de que también laboren en relación de dependencia, podrán llevar un libro especial de ingresos y un registro auxiliar en el que se anotarán los activos necesarios para el ejercicio de la profesión. Ninguno de estos libros requerirá de legalización ante la Administración Tributaria; sin embargo, el contribuyente estará obligado a conservarlos con sus comprobantes de respaldo de las anotaciones efectuadas por el mismo lapso de la prescripción respectiva. La Administración Tributaria, mediante resolución dictada al efecto, fijará la forma en que se deben llevarse estos registros que constituyen los libros legales a que se refiere la norma legal mencionada.

Artículo 97.- Obligación de conservar comprobantes. Los declarantes están obligados a conservar los comprobantes que respaldan los asientos consignados en los libros y registros de contabilidad, así como a mantenerlos en debido orden, con identificación del asiento contable al que se refieren y con indicación del total correspondiente que debe coincidir con el registrado en los libros.

Artículo 98.- Sistemas contables. Los declarantes deben aplicar los resultados de acuerdo con el sistema contable de devengado o acumulado; no obstante, podrán utilizar también el sistema de percibido, previa autorización de la Dirección.

Artículo 99.- Sistemas contables computarizados. Los contribuyentes que posean sistemas de contabilidad computarizados también deberán cumplir con la obligación de llevar los libros citados en el artículo 96 anterior, con anotaciones de resumen que tengan respaldo en los datos que contenga el sistema computarizado, así como en los documentos originales. Asimismo, deberán conservar copias de los soportes magnéticos que contengan información tributaria, por igual periodo que los comprobantes que respaldan los asientos contables.

Artículo 100.- Registro de las operaciones. El sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro. La diferencia entre los ingresos totales y los costos y gastos totales se denomina "utilidad neta del periodo". Para obtener la "renta imponible" del período, se debe hacer una conciliación, restando de la utilidad neta del período el total de ingresos no gravables y adicionando aquellos costos y gastos no deducibles. Tales ajustes se registrarán aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 12 relativa al impuesto sobre renta diferido.

CAPITULO IV

DE LOS INVENTARIOS Y SU REGISTRO

Artículo 101.- Obligación de practicar inventarios y forma de registrarlos. Todo declarante que obtenga rentas de la manufactura, elaboración, transformación, producción, extracción, adquisición o enajenación de mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, de los cuales mantenga existencias al final del período fiscal, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período. Para los efectos de establecer la comparación entre el monto de las existencias al principio y al final de cada período fiscal, el inventario de cierre de un período debe regir para la iniciación del siguiente.

Los inventarios deben registrarse en el libro de contabilidad respectivo, agrupando los bienes conforme con su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría y con la indicación clara de la cantidad, unidad que se toma como medida, denominación o identificación del bien y su referencia, precio de cada unidad y su valor total. Las referencias de los bienes deben anotarse en registros especiales, con indicación del sistema de valuación empleado.

Los declarantes que lleven sistemas de contabilidad computadorizados, pueden sustituir la anotación detallada de los inventarios en libros, por listas emitidas por el computador; no obstante, los montos correspondientes deberán anotarse en el libro respectivo. Estas listas deberán conservarse durante los plazos de prescripción contemplados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 102.-Valuación de inventarios. Para la valuación de inventarios se puede utilizar cualquiera de los siguientes procedimientos o métodos, siempre que técnicamente sea apropiado para el negocio de que se trate y se aplique de manera uniforme y continua:

- a) Para las mercancías compradas en plaza o importadas, se debe utilizar el costo de adquisición. Para su valuación se puede usar cualquiera de los siguientes métodos:
 - i) Método de minoristas.
 - ii) Identificación específica de costos individuales para aquellos productos que no son intercambiables entre sí.
 - iii) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
 - iv) Costos promedios ponderados (Se puede calcular el promedio periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la empresa).

Los métodos descritos en este inciso, serán los únicos autorizados para realizar la valoración de inventarios a los fines de este impuesto, quedando desautorizada la valoración de inventarios por el método UEPS tradicional y los ajustes contables de UEPS monetario, es decir, la actualización de precios ya sea por el sistema de doble extensión o en cadena u otros.

- b) Para los artículos producidos por el declarante, se debe determinar el valor del inventario de la siguiente manera:
 - i) Materias primas: Se deben valorar por el costo de adquisición, que comprende el valor de compra, más los gastos efectuados hasta situar estos bienes en el establecimiento; en este caso se puede utilizar cualquiera de los métodos indicados en el inciso a) del presente artículo. Si la propia empresa es productora de las materias primas, su valuación se debe hacer por el costo de producción;
 - ii) Productos en proceso: Los artículos que al cierre del ejercicio fiscal se encuentren en proceso de fabricación, se deben valorar proporcionalmente de acuerdo con su grado de elaboración, considerando el valor de la materia prima empleada, el de la mano de obra directa usada y los gastos aplicables en que se haya incurrido; y
 - iii) Productos terminados: Se deben valorar por el costo de producción, el cual comprende el valor de la materia prima empleada, el de la mano de obra directa usada y los gastos de fábrica que deban aplicarse, todo de acuerdo con el costo de fabricación del artículo de que se trate.
- c) Para los productos agrícolas producidos por el declarante, la valoración se hará por el precio de venta en el mercado de la zona correspondiente, al por mayor y al contado, menos los gastos de venta. Cuando se trate de productos como el café, la caña de azúcar, granos y cualesquiera otros cuyos precios de venta sean determinados por organismos oficiales, se deben tomar estos precios como de mercado en ese momento. Si la contabilidad del declarante es adecuada, se puede utilizar el sistema de costo, el que debe comprender todos los costos y gastos incurridos en la producción del artículo respectivo. No obstante, cualquiera de los dos métodos a que se refiere este inciso, que el declarante utilice, debe mantenerse hasta que la dirección autorice su cambio;

ch) Para los inmuebles. Los declarantes que hagan de la compra y venta de bienes inmuebles su ocupación habitual, deben valorarlos por su precio de adquisición, ya sea que la operación se haya realizado al crédito o al contado. Cuando estos bienes incluyan construcciones o instalaciones, éstas se deben valorar por separado, a su costo real.

CAPITULO V

REGULACIONES PARA OTORGAR INCENTIVOS

A LAS EXPORTACIONES

Artículo 103.- Normas para disfrutar los beneficios. Para disfrutar de los incentivos que establece el inciso a) del artículo 60 de la ley, los contribuyentes deberán, además de observar las obligaciones establecidas en el artículo anterior, presentar ante la Dirección, los siguientes documentos:

- a) Certificación emitida por el Banco Central de Costa Rica, del monto de las exportaciones de productos no tradicionales hechas a terceros mercados, no amparadas a tratados de libre comercio, durante el período.
- b) Detalle de las exportaciones realizadas, clasificándolas por país de destino, clase de artículo, precio unitario y total de cada línea de mercancía, certificado por un contador público autorizado.
- c) Un estado de resultados que muestre la utilidad neta obtenida de la actividad de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados.
- ch) Detalle por proveedor, de los artículos adquiridos de empresas productoras que hayan suscrito contrato de producción indicando clase de artículo, cantidad, precio y totales de los artículos utilizados como insumo o como bienes finales exportados durante el período, certificado por un contador público autorizado, el cual servirá de base para el cálculo de incentivos a conceder.

Para disfrutar por proveedor, de los artículos contemplados en el inciso c) del artículo 60 de la ley, los exportadores de productos no tradicionales que exporten a terceros mercados podrán solicitar a la Dirección General de Hacienda el otorgamiento de exención de los impuestos y sobretasas que gravan la importación de materias primas, insumos y envases no producidos en el país que formen parte componente de tales productos, o la devolución de los mismos por razones de pago indebido.

Mediante decreto ejecutivo, se establecerán las formalidades y mecanismos de trámite y control de los beneficios establecidos en el inciso c) del artículo 60 de la Ley, lo referente al Consejo Nacional de Inversiones, al contrato de exportación; y al régimen de admisión temporal.

Artículo 104.- Determinación de las utilidades netas exentas. Para disfrutar de los beneficios establecidos en el artículo 60, inciso a) de la ley, los beneficiarios deberán llevar en su contabilidad cuentas separadas para determinar las utilidades netas por las exportaciones del período.

Esta utilidad no podrá ser mayor al resultado de aplicar, al total de las utilidades netas del exportador en el período correspondiente, la relación que se obtenga de dividir el monto de ventas de las exportaciones entre el monto de las ventas totales de la empresa.

Las empresas productoras de mercancías, de conformidad con el párrafo penúltimo del inciso c) del artículo 60 antes citado, determinarán las utilidades deducibles correspondientes a las mercancías producidas y efectivamente exportadas, aplicando a la renta imponible la proporción resultante de esas ventas entre las ventas totales.

Cuando estas empresas tengan otras actividades, deberán llevar cuentas separadas de la actividad generadora de productos no tradicionales para exportación a terceros mercados.

Mediante certificación emitida por el comprador de los insumos de bienes exportados o de los bienes finales exportados, las empresas productoras de estas mercancías comprobarán ante la Dirección General la exportación efectiva de dichos bienes.

Para la determinación de las utilidades exentas deberán acompañarse los cálculos correspondientes en un anexo a la declaración.

Este incentivo entrará en vigencia a partir de la fecha que para esos efectos establezca el contrato de exportación o aprobación de los programas de exportación y de producción; el incentivo se otorgará en el período inicial, con base en el monto de las exportaciones efectuadas en el lapso comprendido entre la fecha de vigencia del contrato o fecha de aprobación de los programas de exportación y la finalización de ese período fiscal. En ejercicios fiscales subsiguientes se otorgará por el período fiscal completo.

Artículo 105.- Declaración sobre créditos de impuesto. Para efectos de la prueba de los créditos a que se refiere el inciso c) del artículo 15 y del artículo 34 de la Ley, los contribuyentes presentarán una certificación del Registro Civil o de notario público.

Artículo 106.- Derogatorias. Deróguese el Decreto Ejecutivo No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas.

TRANSITORIO I.- Disposiciones sobre el Transitorio XIX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas.

1. Presentación de declaraciones del Impuesto sobre las Utilidades: Aquellos contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades cuyo período fiscal esté en curso en el momento de entrar en vigencia la Ley del Impuesto sobre la Renta modificada por la Ley N° 9635, finalizarán el período atendiendo la normativa vigente al momento de inicio del mismo, incluyendo aquellas rentas por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios afectas que habían sido declarados y registrados como activos en el Impuesto sobre las Utilidades. En caso de que el nuevo período impositivo no coincida con el que tenía en operación, deberán presentar las declaraciones atendiendo las siguientes disposiciones:

a) Los contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades cuyo cierre de período fiscal sea anterior a junio de 2019, es decir que antes de entrar en vigencia la Ley N° 9635 han iniciado un nuevo período fiscal especial, mantendrán su período fiscal especial por un año más, y declararán de conformidad con lo que establezca la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, denominada “Ley del Impuesto sobre la Renta”. Concluido este último período, deberán presentar una declaración por los meses comprendidos entre el primer día siguiente a que concluye el último período hasta el 31 de diciembre de 2020 inclusive, la cual se regirá por las disposiciones del Título II de la Ley N° 9635, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, tal como se detalla en la siguiente tabla:

Fecha de cierre fiscal antes de la Ley N° 9635	Periodo declaración según Ley N° 7092	Periodo declaración según Ley N° 9635
31/01/2019	01/02/2019 al 31/01/2020	01/02/2020 al 31/12/2020
28/02/2019	01/03/2019 al 29/02/2020	01/03/2020 al 31/12/2020
31/03/2019	01/04/2019 al 31/03/2020	01/04/2020 al 31/12/2020
30/04/2019	01/05/2019 al 30 /04/2020	01/05/2020 al 31/12/2020

31/05/2019	01/06/2019 al 31/05/2020	01/06/2020 al 31/12/2020
------------	--------------------------	--------------------------

b) Los contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades cuyo cierre de período fiscal sea posterior a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, deberán presentar la declaración correspondiente a este período, atendiendo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092 reformada. Para el período siguiente, deberán presentar una declaración por los meses comprendidos entre el primer día siguiente a que concluye el último período hasta el 31 de diciembre de 2020 inclusive, y atendiendo las disposiciones establecidas de la Ley N° 9635, tal como se detalla en la siguiente tabla:

Fecha de cierre fiscal antes de la Ley N° 9635	Periodo declaración según Ley N° 7092	Periodo declaración según Ley N° 9635
30/06/2019	01/07/2018 al 30/06/2019	01/07/2019 al 31/12/2020
31/07/2019	01/08/2018 al 31/07/2019	01/08/2019 al 31/12/2020
31/08/2019	01/09/2018 al 31/08/2019	01/09/2019 al 31/12/2020
30/09/2019	01/10/2018 al 30/09/2019	01/10/2019 al 31/12/2020
31/10/2019	01/11/2018 al 31/10/2019	01/11/2019 al 31/12/2020
30/11/2019	01/12/2018 al 30/11/2019	01/12/2019 al 31/12/2020

c) Aquellos contribuyentes cuyo período impositivo que tenga en operación, coincida con el nuevo, deberán presentar la declaración correspondiente al período fiscal comprendido entre el 01/01/2019 al 31/12/2019, atendiendo las disposiciones de la Ley N° 7092, y el período fiscal comprendido entre al 01/01/2020 al 31/12/2020 atendiendo las disposiciones contenidas en la Ley N° 9635.

Lo establecido en este apartado 1 es aplicable sin perjuicio de lo establecido en el Transitorio II de este Reglamento.

2. Pagos parciales: Los pagos parciales que deben realizarse durante el período fiscal que concluye el 31 de diciembre de 2020, y que comprenda más o menos de 12 meses, deberán considerar la cantidad de trimestres que abarca dicho período, para lo cual deberá dividir la cantidad de meses del período entre tres, cuando la cantidad de trimestres resulte con decimales, deberá redondearse al número entero superior, para determinar la cantidad absoluta de trimestres de cada período, a este resultado deberá restarle uno para determinar la cantidad de pagos parciales que deberán pagarse a más tardar el último día hábil de diciembre, marzo, junio y septiembre, según se detalla en la siguiente tabla:

Periodo declaración según Ley 9635	Cantidad meses	Cantidad trimestres	Cantidad de pagos parciales	Mes (es) de pago parcial
01/07/2019 al 31/12/2020	18	6	5	dic-19 mar-20 jun-20 set-20 dic-20

01/08/2019 al 31/12/2020	17	6	5	dic-19 mar-20 jun-20 set-20 dic-20
01/09/2019 al 31/12/2020	16	5	4	mar-20 jun-20 set-20 dic-20
01/10/2019 al 31/12/2020	15	5	4	mar-20 jun-20 set-20 dic-20
01/11/2019 al 31/12/2020	14	5	4	mar-20 jun-20 set-20 dic-20
01/12/2019 al 31/12/2020	13	4	3	jun-20 set-20 dic-20
01/01/2020 al 31/12/2020	12	4	3	jun-20 set-20 dic-20
01/02/2020 al 31/12/2020	11	4	3	jun-20 set-20 dic-20
01/03/2020 al 31/12/2020	10	3	2	set-20 dic-20
01/04/2020 al 31/12/2020	9	3	2	set-20 dic-20
01/05/2020 al 31/12/2020	8	3	2	set-20 dic-20
01/06/2020 al 31/12/2020	7	2	1	dic-20

A partir del 1 de enero de 2021, los pagos parciales deberán pagarse a más tardar el último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año.

3. Ajuste de parámetros anualizados: Para las declaraciones de los períodos fiscales que concluyen el 31 de diciembre de 2020 y que comprende más o menos de 12 meses, deberán considerar la proporción que corresponda para aquellos parámetros que están anualizados, atendiendo las siguientes disposiciones:

a) Tramos de renta: para aplicar la tarifa del impuesto establecida en el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre las utilidades, deberán utilizar la siguiente fórmula:

$$\text{Tramo de renta} = \frac{\text{Tramo de renta periodo ordinario}}{12} \times \text{Cantidad de meses del periodo}$$

Esta fórmula se aplica tanto al monto de ingresos brutos como a la renta neta definidos en el decreto de actualización de tramos aplicables al impuesto sobre la renta

b) Créditos Fiscales: para aplicar los créditos fiscales por hijos o conyugue, de conformidad con el artículo 34 de la Ley del impuesto sobre las utilidades, deberá de aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{Crédito fiscal} = \frac{\text{Crédito fiscal periodo ordinario}}{12} \times \text{Cantidad de meses del periodo}$$

c) Pagos parciales: para determinar los pagos parciales correspondientes a los periodos fiscales 2021, 2022 y 2023, en los cuales se considere la declaración correspondiente al periodo fiscal 2020, deberán ajustar el impuesto determinado de acuerdo a la cantidad de meses de dicho periodo, según la siguiente fórmula:

$$\text{Impuesto determinado} = \frac{\text{Impuesto determinado 2020} *}{\text{Cantidad de meses del periodo}} \times 12$$

*En caso de haberse presentado dos declaraciones para este periodo deberá considerar ambas declaraciones, tanto en el numerador como en el denominador.

4. Periodos especiales: aquellos contribuyentes que cuenten con una autorización de período fiscal especial en razón de que su casa matriz requiera consolidación de sus estados financieros, podrán mantener dicha autorización mediante petición a la Administración dentro del mes siguiente a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, siempre y cuando demuestren que se mantienen las condiciones por las que se les otorgó la autorización. Los contribuyentes que no atiendan lo establecido en este párrafo, deberán acatar lo dispuesto en el artículo 4 denominado “Período del impuesto” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

TRANSITORIO II.- Disposiciones sobre el tratamiento de las rentas y ganancias y pérdidas de capital a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635 para declaraciones del Impuesto sobre las Utilidades bajo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092 previo a la reforma establecida en la Ley N° 9635.

1. Las rentas, ganancias y pérdidas de capital que se obtengan a partir del 1° de julio de 2019, estarán sujetas a partir de ese momento a las reglas del Capítulo XI de la Ley N° 7092 adicionado en el Título II de la Ley N° 9635, y deberán integrarse a la declaración anual del Impuesto sobre las Utilidades del período fiscal 2019, en el tanto las mismas se encuentren afectas a una actividad lucrativa del contribuyente sujeta al Impuesto sobre las Utilidades.

2. Aquellas rentas, ganancias y pérdidas de capital que se obtengan a partir del 1° de julio de 2019, que no se encuentren afectas a una actividad lucrativa del contribuyente sujeta al Impuesto sobre las Utilidades, deberán autoliquidarse en la declaración mensual de Rentas de Capital Inmobiliario, Rentas de Capital Mobiliario o Ganancias y Pérdidas de Capital según corresponda, de conformidad con las disposiciones establecidas en el Título II de la Ley N° 9635 y el presente Reglamento.

Las rentas, ganancias y pérdidas de capital obtenidas antes del 1° de julio de 2019, deberán ser declaradas como ingreso gravable en la declaración del Impuesto sobre las Utilidades del periodo anual correspondiente, atendiendo las disposiciones de la Ley 7092 previo a la reforma establecida en la ley 9635.

3. Las retenciones que se realicen por concepto de rentas y ganancias de capital a partir del 1° de julio de 2019, y conforme a lo que establece el Capítulo XI de la Ley 7092 modificada por la Ley N° 9635 y el artículo 30 de este Reglamento denominado “Retenciones en la fuente”, el contribuyente podrá aplicar la misma, cuando proceda, como pago a cuenta en la declaración del Impuesto sobre las Utilidades, o en la declaración autoliquidativa Rentas de Capital Inmobiliario, Rentas de Capital Mobiliario o Ganancias y Pérdidas de Capital, según corresponda.

TRANSITORIO III.- Disposiciones sobre el Transitorio XX de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Para efectos del Transitorio XX de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, la deducibilidad máxima por gastos por intereses netos, regulada en el ordinal 9 bis de la Ley, comenzará a regir a partir del segundo período fiscal en el que el contribuyente declare el Impuesto sobre las Utilidades según las disposiciones establecidas en la Ley N° 9635.

Durante el período antes citado y el siguiente a este, el porcentaje de deducibilidad aplicable será del 30%. A partir de los períodos subsiguientes, el porcentaje aludido bajará 2 puntos porcentuales hasta llegar al 20 %”.

TRANSITORIO IV.- Disposiciones sobre el Transitorio XXII de la Ley de Fortalecimiento a las Finanzas Públicas. Para efectos del Transitorio XXII de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, los títulos valores emitidos por las cooperativas tendrán una tarifa del 15% a partir de la entrada en vigencia de Ley mencionada. Sin embargo, mientras dichos valores no sean objeto de operaciones en la Bolsa Nacional de Valores de Costa Rica, permanecerán gravados con una tarifa del 7%. Una vez que se encuentren en esa circunstancia, la tarifa aumentará cada año un punto porcentual hasta alcanzar el 15%.

Por su parte, los rendimientos generados por títulos valores emitidos por el Banco Popular de Desarrollo Comunal estarán gravados con una tarifa del 7% durante el primer año de vigencia de la Ley apuntada, del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020. A partir del segundo año de su vigencia, la tarifa aumentará un punto porcentual cada año hasta alcanzar el 15%, según se detalla:

- 1) Del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021, la tarifa será del 8%.
- 2) Del de 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022, la tarifa será del 9%.
- 3) Del 1 de julio de 2022 al 30 de junio de 2023, la tarifa será del 10%.
- 4) Del 1 de julio de 2023 al 30 de junio de 2024, la tarifa será del 11%.
- 5) Del 1 de julio de 2024 al 30 de junio de 2025, la tarifa será del 12%.
- 6) Del 1 de julio de 2025 al 30 de junio de 2026, la tarifa será del 13%.
- 7) Del 1 de julio de 2026 al 30 de junio de 2027, la tarifa será del 14%.
- 8) Del 1 de julio de 2027 en adelante, la tarifa será del 15%.

En el caso de los excedentes o utilidades pagados por cooperativas u otras similares a sus asociados, durante el primer año de entrada en vigencia de Ley indicada -del 1 de julio de 2019 al 30 de junio de 2020-, estarán gravados con una tarifa del 7%. A partir del segundo año de la vigencia, la tarifa aumentará un punto porcentual cada año, según la siguiente tabla:

- 1) Del 1 de julio de 2020 al 30 de junio de 2021, la tarifa será del 8%.
- 2) Del de 1 de julio de 2021 al 30 de junio de 2022, la tarifa será del 9%.
- 3) Del 1 de julio de 2022 en adelante, la tarifa será del 10%.

TRANSITORIO V. Disposiciones sobre el Transitorio XXIII de la Ley N° 9635.

1. En el caso de aquellos instrumentos financieros que tengan vencimiento, entendiéndose estos como títulos valores, reportos, recompras y avales, que sean colocados en el mercado con anterioridad al 1° de julio de 2019, mantendrán el tratamiento fiscal vigente al momento de realizar la respectiva inversión o adquirir la obligación contractual, debiendo sujetarse a la tarifas establecidas en el inciso c) del artículo 23 de la Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, denominada “Ley del Impuesto

sobre la Renta” anterior a la reforma introducida por la Ley N° 9635, con independencia de la fecha en que se paguen los rendimientos asociados al correspondiente título.

En aquellos casos en los que exista una renovación del título valor a partir del 1° de julio de 2019 y en adelante, será aplicable lo establecido en el artículo 31 ter del Título II de la Ley N° 9635. Para estos efectos, se entenderá por renovación del contrato el cambio en las características propias o estipulaciones del instrumento financiero, sean modificaciones objetivas al título o instrumento financiero, por lo que la renovación se constituye como una condición sobre el instrumento financiero y no sobre el titular o tenedor del título. Así las cosas, el acto de transmisión del instrumento financiero a terceros –aún en fecha posterior al 1° de julio de 2019- permite a estos terceros gozar del tratamiento tributario establecido en el inciso c) del artículo 23 de la Ley N° 7092 citada anterior a la reforma introducida por la Ley N° 9635. Una vez vencido el plazo de los instrumentos financieros citados, también se extingue el beneficio tributario indicado en el Transitorio XXIII de la Ley N° 9635.

2. En cuanto a los títulos valores emitidos previamente a la vigencia de la Ley N° 9635 y que sean colocados posteriormente a la entrada en vigencia de la Ley citada, estos estarán sujetos a la tarifa del artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta reformada por la Ley N° 9635, siendo aplicable el beneficio tributario establecido en el Transitorio XXIII de la Ley N° 9635 sólo en los casos en que dichos títulos hayan sido colocados anteriormente al 1° de julio de 2019, no así respecto de aquellos que hayan sido emitidos pero no colocados a la fecha indicada.

3.- En cuanto a los títulos valores mencionados en los párrafos primero y segundo del Transitorio XXII de la Ley N° 9635 emitidos por las cooperativas y por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, que hayan sido colocados anteriormente a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, les será aplicable el beneficio tributario establecido en el Transitorio XXIII y no las tarifas de impuesto progresivas que establece el Transitorio XXII de la ley citada. No obstante lo anterior, de presentarse una renovación del contrato conforme a lo expuesto en el presente Transitorio, el contribuyente deberá sujetarse a las disposiciones establecidas en el Transitorio XXII de la Ley N° 9635, aplicándose la retención sobre la tarifa progresiva de impuesto que corresponda.

TRANSITORIO VI. Diferimiento de pérdidas. Para efectos de la aplicación de lo establecido en el inciso g) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aquellos sujetos que hayan iniciado el diferimiento de pérdidas en períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, continuarán con el mismo hasta su finalización según el año en que se produjo y la actividad.

Los contribuyentes que declaren un periodo del Impuesto sobre las Utilidades bajo las disposiciones de la Ley N° 7092 previo a la reforma establecida en la Ley N° 9635, según lo establecido en el Transitorio I de este Reglamento, no podrán diferir las pérdidas por estar bajo las normas previas a la reforma citada, con excepción de las empresas industriales y agrícolas, a quienes aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior.

TRANSITORIO VII.- Los obligados tributarios que se encuentren inscritos ante la Administración Tributaria como contribuyentes en actividades referidas a arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes muebles, intangibles y otros derechos de propiedad intelectual y bienes inmuebles, serán inscritos de oficio como contribuyentes en el impuesto sobre la renta de capital inmobiliario o mobiliario según corresponda, a partir del 1 de julio de 2019.

En el tanto el contribuyente no comunique que opta por declarar conforme al Impuesto sobre las Utilidades según lo indicado en los artículos 28 de la Ley, 5 y 6 de este Reglamento, deberá continuar presentando la declaración autoliquidativa del Impuesto sobre las Rentas del Capital y pagando el impuesto que corresponda, salvo que deba mantenerse en el

Impuesto sobre las Utilidades debido a que las rentas de capital mencionadas están afectas a dicho impuesto.

TRANSITORIO VIII.- Aquellos contribuyentes que cuenten con una autorización de periodo fiscal especial en razón de que su casa matriz requiera consolidación de sus estados financieros, podrán mantener dicha autorización mediante petición a la Administración dentro del mes siguiente a la entrada en vigencia de la Ley N° 9635, siempre y cuando demuestren que se mantienen las condiciones por las que se les otorgó la autorización. Los contribuyentes que no atiendan lo establecido en este párrafo, deberán acatar lo dispuesto en el artículo 4 de Ley N° 7092.”

TRANSITORIO IX.- Para efectos de lo establecido en el artículo 30 de este Reglamento, inciso iii., subinciso i), numeral 6 párrafo segundo, para el año 2019 la acumulación será del

01 de julio hasta el 31 de diciembre.”

“Artículo 107.- Vigencia. Rige a partir de su publicación”.

Dado en la Presidencia de la República. San José, a los veintidós días del mes de julio de dos mil veintiuno.

Publíquese.

CARLOS ALVARADO QUESADA

Elian Villegas Valverde

Ministro de Hacienda

1 vez. —Solicitud N° 316643.—(D43198-IN2021611400).

A

ANEXOS

En acatamiento de lo dispuesto en el artículo 8º, incisos f) y h) de la Ley, se deben observar las disposiciones que seguidamente se enuncian:

ANEXO Nº 1

DE LA DEPRECIACIÓN, EL AGOTAMIENTO Y AMORTIZACIONES.

1.- De la depreciación.

1.1- Disposiciones generales. Las depreciaciones cuya deducción se admite, son las que corresponda efectuar sobre bienes tangibles, empleados en negocios, industrias, empresas agropecuarias o agroindustriales, actividades profesionales o en otras vinculadas a la producción de rentas sujetas al impuesto, siempre que como consecuencia de su uso, transfieran su costo directa o indirectamente o que pierdan valor por el simple transcurso del tiempo o por los adelantos tecnológicos.

Las empresas podrán considerar como gasto aquellos activos que adquieran, cuyo costo unitario no supere el 25% de un salario base. No obstante, la Dirección General de Tributación tendrá facultad en la apreciación, en casos calificados, para autorizar al sujeto pasivo, previa solicitud de éste, la deducción como gasto en el período de adquisición, del importe correspondiente a aquellos activos, cuyo costo supere el 25% señalado, tomando en consideración factores relacionados con el valor relativo del bien adquirido en proporción con el total de activos de la empresa, así como la actividad económica que desarrolla la entidad.

Asimismo, se admite como deducción la depreciación de las mejoras permanentes, que aumenten la vida útil del bien. En tales casos debe distribuirse el monto de las mejoras entre los años de vida útil restantes del activo, o en su defecto, depreciarse en los años que se estimen como consecuencia del aumento de esa vida útil.

Si el declarante hubiere dejado de computar en un período fiscal la cuota de depreciación de un bien o lo hubiere hecho por un valor inferior al que corresponda, sin perjuicio de la rectificación que pueda efectuar en el período fiscal de que se trate, dentro del término que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no tiene derecho a deducir la depreciación no computada por tales circunstancias, en los períodos fiscales posteriores.

En los casos de bienes depreciables, utilizados indistintamente en la producción de rentas gravables y no gravables, la deducción por depreciación de se debe hacer en proporción a la utilización del bien en la producción de rentas gravables.

Los declarantes deben llevar un libro especial de activos depreciables, destinando una hoja para cada bien, en la cual se consignarán los siguientes datos:

- a) Fecha de adquisición o de la siembra del cultivo;
- b) Denominación o descripción del bien;
- c) Cuota anual de depreciación y porcentaje respectivo;
- ch) Vida útil asignada al bien;
- d) Número de inventario del bien y su localización;
- e) Método de depreciación utilizado;
- f) Precios de costo o de adquisición y valor de las mejoras permanentes efectuadas;
- g) Valor de la depreciación anual y acumulada;
- h) Valor en libros del bien (precio de costo menos depreciación acumulada); y
- i) Observaciones, cuando se estime necesario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la Dirección puede autorizar, a solicitud de los declarantes, otra clase de registro de activos depreciables, siempre que permita controlar la depreciación efectuada de todos y cada uno de los bienes referidos a la producción de rentas gravables.

1.2.- Base sobre la cual se calcula la depreciación.

La base sobre la cual se calcula la depreciación de activos fijos es su costo original. El importe del costo del bien, cuando corresponda, debe incluir los gastos incurridos con motivo de la compra, transporte, instalación, montaje y otros similares, necesario para ponerlo en condiciones de uso o explotación.

Las diferencias cambiarias que resulten de la compra de un activo depreciable, se cargarán a su costo cuando se generen en el período fiscal en el que se produjo su adquisición; las que se originen en períodos subsiguientes, se computarán como un gasto deducible o como un ingreso gravable, según sea el caso.

1.3.- Depreciación sobre mejoras. Cuando se lleven a cabo mejoras en bienes depreciables, la depreciación se debe calcular sobre el importe del saldo no depreciado, más el valor de esas mejoras, por la parte pendiente de la vida útil originalmente establecida para el bien; alternatively, el declarante puede depreciar el nuevo valor en el término de la nueva vida útil que le adicione, como consecuencia de las mejoras introducidas. Esa nueva vida útil deberá manifestarse en los registros.

1.4.- Otras normas sobre depreciación y costo de los bienes. Para efectos de la revaluación de los activos fijos depreciables en general, se procederá conforme a los procedimientos y normas que, mediante resolución, establezca la Administración Tributaria, antes del cierre del período fiscal correspondiente.

Para la determinación del costo de los bienes importados, el valor de la adquisición no puede ser superior al precio vigente en el lugar de origen a la fecha de la compra, más todos los gastos necesarios para la internación de los bienes.

La Dirección queda facultada para verificar el costo de los bienes importados y para variar sus valores en función de dictamen emanado de autoridad competente, en los casos en que considere que los documentos aportados por el declarante no reflejan los verdaderos precios comerciales de tales bienes.

En la transferencia, la venta o fusión de negocios por un valor global, la Dirección queda facultada para estimar la parte del precio que corresponda a los bienes depreciables y el período que les resta de vida útil, para los efectos de establecer la cuota de depreciación anual.

1.5- Métodos de depreciación. El cálculo de la depreciación se puede practicar, a elección del declarante, usando cualquiera de los métodos siguientes:

- a) Línea recta.
- b) Suma de los dígitos de los años.

Para los efectos de aplicar cualquiera de los métodos, se debe tomar como base la vida útil estimada en años que corresponda al bien, según el Anexo N° 2 del presente Reglamento. No obstante, la Dirección podrá autorizar otros métodos de depreciación diferentes a los anteriores, a solicitud de los declarantes, cuando éstos demuestren que no resultan adecuados, debido a las características, intensidad de uso u otras condiciones especiales de los bienes empleados en el negocio o actividad.

Una vez que el declarante haya adoptado un método de depreciación, éste no puede cambiarse, excepto en el caso que lo solicite por escrito a la Dirección y ésta lo autorice.

Los declarantes pueden solicitar por escrito a la Dirección que se les autorice utilizar un porcentaje o un número de años de vida útil distinto del que corresponde a un bien según el Anexo N° 2; en este caso la Dirección resolverá lo procedente con base en las justificaciones que aporten y en las investigaciones que practique.

1.6- Depreciación de semovientes. El ganado dedicado a leche y el hato reproductor de ganado dedicado a la cría, se considerarán como activo fijo, siempre que se lleve un sistema contable adecuado que permita acumular su costo, identificándolo por cabeza, lote o grupo de ganado que posea las mismas características y edad. El ganado indicado sólo podrá ser depreciado hasta un quince por ciento (15%) en cada período fiscal, a partir del momento en que cumpla los tres años.

Al considerarse como activo fijo el ganado dedicado a leche o el hato reproductor del ganado dedicado a la cría, debe separarse en dos grupos principales: "ganado en producción", sujeto a depreciación, cuyo mantenimiento constituye un gasto y "ganado en desarrollo", no sujeto a depreciación, para el cual se mantenimiento constituye un costo.

Para tener derecho a la deducción del gasto por depreciación que se establece en este numeral, el contribuyente deberá llevar un registro especial del ganado dedicado a la cría o a la leche, en producción, en el que detallará, por cada animal, grupo o lote, con idénticas características, los siguientes datos:

- a) Fecha de adquisición o traspaso a las cuentas de "ganado en producción".
- b) Si los declarantes dedicados a la actividad lechera o de cría, también se dedican a la comercialización (desarrollo y engorde) de esa clase de ganado, estarán obligados a llevar cuentas separadas para cada actividad, por cuanto el ganado objeto de comercialización se clasificará como activo circulante.
- c) Las cuentas de activo "ganado de cría en desarrollo" o "ganado de leche en desarrollo", que no estarán sujetas a depreciación, se debitarán con las nuevas adquisiciones según su costo, con las crías nacidas en el período fiscal, a las que se asignará el valor de un colón (¢1.00) y con la proporción de gastos de mantenimiento, al final del período fiscal, como se establece en párrafos siguientes. Las cuentas se acreditarán por las ventas, pérdidas, muertes o con los traspasos efectuados a cualquiera de las cuentas de ganado en producción. Para efectos de estos créditos se aplicará el costo que les corresponda a la fecha en que se realicen. Los gastos de mantenimiento de ganado al final de cada período fiscal para las actividades de cría y de leche, se distribuirán proporcionalmente de acuerdo con los saldos de las cuentas de "ganado en desarrollo" y "ganado en producción", la parte proporcional que corresponda al "ganado en desarrollo", se distribuirá entre el número de cabezas e incrementará el costo por unidad; la parte proporcional correspondiente al "ganado en producción" será un gasto deducible.

En los casos en que se enajene ganado a cualquier título, por tratarse de práctica habitual en estas actividades, la diferencia entre el valor del traspaso y el que aparezca registrado en libros, en cualquiera de las cuentas de "ganado en desarrollo" o "en producción", constituirá pérdida deducible o renta gravable para el enajenante, según corresponda. Lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 4º, del inciso f) del artículo 8º de la ley. Para los efectos de la depreciación de otra clase de ganado, distinto al vacuno, la Dirección dictará, mediante resolución de alcance general, las pautas que regirán.

1.7. Situaciones especiales. Cuando un bien sea adquirido durante el transcurso de un período fiscal, la primera cuota anual de depreciación que corresponde deducir se calcula en proporción al número de meses que el bien haya sido usado dentro de ese período; de igual manera se procederá con respecto a la última cuota.

En los casos en que un declarante por cualquier circunstancia tenga necesidad de retirar un activo depreciable por desuso u obsolescencia, podrá hacerlo al amparo de los

documentos que demuestren tal circunstancia. Para ello deberá depreciar los activos según su valor en libros a la fecha en que ocurra el retiro del bien. Asimismo, deberá conservar toda la documentación suficiente y pertinente durante el plazo de prescripción que establece el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dentro de ese plazo la Administración Tributaria podrá requerir la documentación en poder del contribuyente, conservando la facultad para verificar que el retiro se haya ajustado a la realidad de los hechos; en caso de determinarse que es improcedente, revertirá sus efectos fiscales y el obligado tributario asumirá las cuotas tributarias adicionales, así como las posibles infracciones o delitos en lo que hubiera incurrido.

2º.- Agotamiento de recursos naturales. En la explotación de recursos naturales no renovables, se permite deducir de la renta bruta el costo total del activo agotable, el cual incluirá el costo de adquisición, los costos de exploración y los costos intangibles de desarrollo. Previa solicitud escrita del declarante, la Dirección queda facultada para autorizar, como cuota deducible en cada período fiscal, hasta un cinco por ciento (5%) de la renta neta de ese período fiscal; también podrá autorizar el uso del método de las unidades de producción. Autorizado cualquiera de los métodos, no podrá cambiarse, excepto que exista nueva solicitud y la Dirección lo autorice. En ningún caso el monto de las deducciones acumuladas por agotamiento, podrá ser superior al costo total del bien explotado.

3º.- Amortización de patentes de invención. El valor de la patente de invención se amortizará por su costo y gastos incurridos, siempre que no se hayan deducido en la determinación del impuesto; la amortización se hará en el término de vigencia que establezca el Registro de la Propiedad Intelectual.

ANEXO Nº 2

METODOS Y PORCENTAJES DE DEPRECIACION

En la presente tabla se indican los porcentajes anuales de depreciación, así como los años estimados de vida útil que deben ser usados para el cálculo de la depreciación de los diversos activos o grupos de activos, así como plantaciones, repastos y ganado, de las actividades agropecuarias y agroindustriales. En su aplicación deben observarse las siguientes normas:

1º.- Para el cálculo de la depreciación, se permitirá el uso de los siguientes métodos:

- a) De línea recta.
- b) la suma de los dígitos de los años.

2º.- Cuando un activo se encuentre en la tabla en forma individualizada, puede usarse el porcentaje o los años de vida útil indicados expresamente para ese activo, independientemente de que también pudiera formar parte de un grupo de activos pertenecientes a determinada actividad.

Bien o actividad	Porcentaje método anual (línea recta)	Años de vida (método suma de los dígitos de los años)
Abanicos	10	10
Afiladoras	7	15
Agitadoras	10	10
Aire acondicionado (equipo)	10	10
Alarmas	10	10
Alfombras	10	10
Alternadores	10	10
Amplificadores (fotografía y sonido)	10	10
Amasadoras	7	15
Andamiajes (andamios)	10	10
Andariveles	10	10
Antenas y torres	5	20
Aparatos telefónicos	10	10
Apisonadoras	15	7
Aplanadoras	15	7
Apuntadoras de metal para construcción	10	10
Aguapulpas	5	20
Arados	10	10
Archivadores (todo tipo)	10	10
Areas pavimentadas, ornamentales, cercas y planchés	5	20
Armas de fuego	5	20
Arrancadores	7	15
Arroceras (maquinaria y equipo)	7	15
Ascensores	7	15
Aserraderos (maquinaria)	7	15

Aspiradoras	10	10
Atomizadores	10	10
Autobuses	15	7
Autoclaves	7	15
Automóviles (uso en empresas)	10	10
Automóviles (taxis)	15	7
Automóviles (de alquiler)	34	3
Aventadoras	7	15
Aviones	15	7
Motores	6000 horas	
Hélices	2000 horas	
Fuselajes		
Balanzas	10	10
Baldes o cubetas	15	7
Bandas transportadoras	10	10
Baños sauna y turcos	10	10
Barberías (sillas y equipo)	7	15
Barredoras callejeras	15	7
Barrenadoras	10	10
Barrenos y brocas	25	4
Barriles de hierro	10	10
Barriles de madera	10	10
Básculas (toda clase)	7	15
Baterías de cocina	25	4
Batidoras de concreto	10	10
Beneficios de café	5	20

Bibliotecas (mobiliario y equipo)	10	10
Bicicletas	10	10
Billares y " pooles "	5	20
Bloqueras (hidráulicas o mecánicas)	7	15
Bobinadoras	10	10
Boleadoras	10	10
Boliches (maquinaria y equipo)	10	10
Bombas de trasiego	10	10
Bombas para trasegar concreto	15	7
Botes (todo tipo)	10	10
Buques de ultramar	10	10
Buques fluviales	10	10
Buques pesqueros	10	10
Butacas	10	10
Cabezales	15	7
Cable-carriles	10	10
Cables	10	10
Cadenas	10	10
Caja para caudales	3	40
Cajas registradoras	10	10
Caladoras	10	10
Calculadoras (todo tipo)	10	10
Calderas y accesorios	7	15
Calentadores de agua	10	10
Calentadores ambientales	7	15
Cámaras cinematográficas	10	10

Cámaras fotográficas	10	10
Cámaras de refrigeración	10	10
Cámaras de televisión	10	10
Camas	10	10
Camiones cisterna	20	5
Camiones (con equipo de lubricación)	10	10
Camiones (con equipo extinguidor de incendios)	10	10
Camiones (transporte de carga)	20	5
Camiones (transporte remunerado de personas)	15	7
Canales de concreto o acero	7	15
Canales de madera	10	10
Canalizadoras y zanjadoras	15	7
Canteadoras	7	15
Cañerías de vapor, válvula y accesorios	10	10
Cargadores	15	7
Carretas de hierro	10	10
Carretas de madera	10	10
Carretillos	20	5
Carretones	10	10
Carrocerías de madera o metal	10	10
Carruseles (caballitos, ruedas de chicago, carros chocones, toboganes y similares)	10	10
Casas rodantes	10	10
Catalinas	7	15
Centrales telefónicas	10	10
Centrífugas	7	15
Cepilladoras	7	15

Cercas eléctricas	10	10
Cernedoras	10	10
Cervecerías	5	20
Chancadores	7	15
Chapeadoras	10	10
Chapulines	10	10
Cilindros de metal	7	15
Cine (equipo de proyección y sonido)	10	10
Cizallas	10	10
Clarificadores	7	15
Clasificadores de arena y piedra	15	7
Clasificadoras de todo tipo (excepto de arena y piedra)	10	10
Clínica odontológica (equipo)	10	10
Clínicas hospitalarias (equipo)	10	10
Clínicas veterinarias (equipo)	10	10
Clisés	20	5
Cocinas	10	10
Codificadores	10	10
Colchones, mantelería, ropa de cama	20	5
Compactadoras	15	7
Compresores (en construcción)	15	7
Compresores (toda clase)	10	10
Computadoras	20	5
Condensadores (banco de)	10	10
Conductores (ingenios)	7	15
Congeladores	10	10

Construcción (maquinaria de)	15	7
Contenedores	10	10
Convertidores de electricidad	10	10
Cortadoras	10	10
Cortinas para teatro y cine	10	10
Cortinas para todo uso	20	5
Cosechadoras	10	10
Cosedoras de sacos	10	10
Crisoles	7	15
Cribas	7	15
Cristalizadores	7	15
Cuchillas para maquinaria	25	4
Cultivadoras	10	10
Curtiembres (equipo)	10	10
Demolición (maquinaria y equipo)	15	7
Descargadoras	10	10
Desfibradoras	7	15
Desmenuzadoras	10	10
Desmotadoras	7	15
Despulpadoras	7	15
Despuntadoras	7	15
Destilerías	5	20
Devanadoras	10	10
Dinamómetros	10	10
Dínamos	10	10
Disolutores	5	20

Dobladoras	7	15
Dosificadoras	7	15
Dragas	10	10
Ebanistería (maquinaria)	7	15
Edificios de cemento, ladrillo, metal	2	50
Edificios de madera, primera	4	25
Edificios de madera, segunda	6	17
Electrotípia (talleres)	7	15
Elevadores de material	10	10
Embarcaciones deportivas de placer	7	15
Empalmadoras	7	15
Encuadernación (talleres)	7	15
Engomadoras	10	10
Enlatadoras	10	10
Enrolladoras	10	10
Ensambladoras (todo tipo)	10	10
Equipo de aire acondicionado	10	10
Equipo de computación	20	5
Equipo de iluminación	10	10
Equipo de iluminación, cine y otros	10	10
Equipo de iluminación T.V.	10	10
Equipo de ingeniería	10	10
Equipo de irrigación:		
Permanente	5	20
Pivote central	7	15
Por gravedad	5	20

Goteo	15	7
Aspersión	10	10
Equipo de laboratorios	10	10
Equipo de lavandería	5	20
Equipo de odontología	10	10
Equipo de oficina y mobiliario	10	10
Equipo de ordeño	10	10
Equipo de proyección(cine y sonido)	10	10
Equipo de proyección y sonido (T.V.)	10	10
Equipo de radio y telefonía	10	10
Equipo de Rayos X y fluroscopía	10	10
Equipo de refrigeración	7	15
Equipo de relojería	10	10
Equipo de sonido	10	10
Equipo de topografía	10	10
Equipo electrónico especializado	20	5
Equipo fotográfico (electrónico)	20	5
Equipo fotográfico (mecánico)	10	10
Equipo instrumental para profesionales	10	10
Equipo instrumental quirúrgico	10	10
Equipo médico	10	10
Equipo para baños sauna y turcos	10	10
Equipo para pesca, excepto embarcaciones	20	5
Equipo y maquinaria (actividades agropecuarias)	10	10
Escaleras	10	10
Escaleras eléctricas	7	15

Escritorios (toda clase)	10	10
Esmeriladores	10	10
Espectrofotómetros	10	10
Estantería	10	10
Estañones	10	10
Estereotopía (talleres)	7	15
Etiquetadoras	7	15
Estufas	10	10
Evaporadores	7	15
Excavadoras	15	7
Exhibidores	10	10
Extintores	7	15
Extractores de aire	10	10
Extrusoras	10	10
Fábrica de artículos de madera	7	15
Fábrica de baterías y acumuladores	10	10
Fábrica de bebidas gaseosas y cervezas	7	15
Fábrica de calzado	7	15
Fábrica de cemento	5	20
Fábrica de cigarrillos y productos similares	5	20
Fábrica de embutidos y similares	7	15
Fábrica de hielo	10	10
Fábrica de ladrillo, mosaico, bloque, tubos y otros de origen similar	7	15
Fábrica de licores	5	20
Fábrica de madera laminada	7	15
Fábrica de pilas secas	7	15

Fábrica de productos alimenticios y golosinas	7	15
Fábrica de productos elaborados con metal	7	15
Fábrica de productos de caucho, de hule natural o sintético, recauchadoras y similares	7	15
Fábrica de productos de cuero y piel	7	15
Fábrica de productos derivados de la carne	7	15
Fábrica de productos derivados de harina vegetal	7	15
Fábrica de productos derivados de petróleo o del carbón	10	10
Fábrica de productos elaborados con papel cartón, celofán y similares	7	15
Fábrica de productos enlatados	7	15
Fábrica de productos lácteos	7	15
Fábrica de productos vegetales enlatados	7	15
Fábrica de ropa	10	10
Fábrica de tejidos(toda clase)	10	10
Fábrica de vidrios, lentes, cristalería, losa y similares	7	15
Fábrica de vinos	7	15
Fábrica de extractores o procesadora de aceites vegetales	7	15
Fábrica extractora o procesadora de aceites y otros elementos químicos	7	15
Fajas transportadoras	7	15
Faros	7	15
Fermentadores (tanques)	7	15

Ferrocarriles	5	20
Filtros de todo tipo	10	10
Fotocopiadoras	20	5
Fotgrabados (talleres)	7	15
Fotografía (equipo electrónico)	20	5
Fotografía (equipo mecánico)	10	10
Frigoríficos (equipo)	7	15
Fresadoras	5	15
Fumigadoras	10	10
Fundición de artículos de metal	7	15
Funerarias (equipo)	5	20
Furgones	10	10
Fuselajes (naves aéreas)	15	7
Gasolineras (equipo)	10	10
Gatas hidráulicas y mecánicas	7	15
Generadores	7	15
Gimnasios (equipo)	10	10
Glaseadoras	7	15
Góndolas	10	10
Granuladoras	7	15
Grúas puente	7	15
Grúas sobre camión, orugas o torres	7	15
Grúas viajeras	7	15
Guillotinas	7	15
Güinches	7	15
Hélices de naves aéreas 2000 horas	15	7

Herramientas manuales de cualquier clase	10	10
Hiladoras	10	10
Homogenizadoras	7	15
Hormas (todo tipo)	20	5
Hornos (todo tipo)	10	10
Hospitales (equipo médico en general)	10	10
Hospitales (equipo electrónico)	20	5
Hospitales (mobiliario)	10	10
Hoteles (mobiliario)	10	10
Hoteles (ropa de cama, mantelería y colchones)	20	5
Hoteles (utensilios de comedor y cocina)	25	4
Imprentas (maquinaria y equipo)	8	13
Incineradores	10	10
Indicadores y medidores(toda clase)	7	15
Industria metalmecánica	7	15
Ingenios y refinerías de azúcar	7	15
Instalaciones adicionales(todo tipo)	5	20
Instalaciones complementarias(área pavimentada, cercas, ornamentales y planchés)	5	20
Instalaciones eléctricas	7	15
Instrumentos de agrimensura	10	10
Instrumentos musicales	10	10
Invernaderos:		
de zarán	20	5
de otros materiales	25	4
Inyectoras	10	10

Irrigación (ver equipo de irrigación)	10	10
Juegos electrónicos	20	5
Laminadoras	7	15
Línea férrea	3	45
Laboratorios clínicos	10	10
Lanchas y lanchones	10	10
Lavadoras (todo tipo)	7	15
Lavanderías (maquinaria y equipo)	7	15
Lecherías	10	10
Libros (bibliotecas especializadas)	20	5
Lijadoras	10	10
Líneas de transmisión eléctrica	7	15
Litografías	7	15
Locomotoras	4	25
Llenadoras	7	15
Lonas (manteados)	25	4
Machihembradoras	7	15
Mangueras	20	5
Mantelería, colchones y ropa de cama	20	5
Maquinaria de aserraderos	7	15
Maquinaria para trabajar mármol o granito	7	15
Maquinaria y equipo de actividades agropecuarias	10	10
Maquinaria y equipo de construcción (construcción, reparación, demolición, caminos, urbanizaciones, puentes, edificios, canales, represas, drenajes, líneas, férreas, etc.)	15	7
Maquinaria y equipo de minería	10	10
Máquinas de vapor	5	20

Máquina para enderezar chasises	7	15
Marmitas	5	20
Mazas para molino	5	20
Medidores e indicadores(toda clase)	10	10
Mezcladoras de concreto estacionario o sobre camión	15	7
Mezcladoras de concreto portátiles	10	10
Mezcladoras de uso industrial	7	15
Microbuses (transporte remunerado)	15	7
Mobiliario y equipo de oficina	10	10
Microscopios	20	5
Moldes y troqueles	20	5
Moldaduras	7	15
Moledoras	7	15
Molinos (toda clase)	7	15
Montacargas	7	15
Motocicletas y similares	10	10
Motoniveladoras	15	7
Mototraillas	15	7
Motores eléctricos	7	15
Motores de naves aéreas(6000 horas)	15	7
Motosierras	15	7
Mueblería (maquinaria)	7	15
Muelles de concreto	10	10
Muelles de madera	10	10
Muelles de metal	10	10
Muros de concreto, piedra y mixto	2	50

Naves aéreas	15	7
Fuselajes		
Motores 6000 horas		
Hélices 2000 horas		
Neveras	10	10
Niveladoras	15	7
Odontología (equipo)	10	10
Ordeñadoras mecánicas	10	10
Palas mecánicas	15	7
Panaderías (máquinas)	10	10
Paneles y control de mando	7	15
Paredes o muros de concreto, piedra o mixto	2	50
Pavimentadoras	15	7
Peladoras	10	10
Perforadoras (todo tipo)	7	15
Picadoras de pasto	10	10
Piscinas	2	50
Plantas de asfalto o concreto	7	15
Plantas eléctricas	7	15
Plantas hidráulicas	7	15
Poliductos	5	20
Poligrafía (talleres)	7	15
Pozos	5	20
Prensas (todo tipo)	7	15
Profesionales (equipo industrial)	10	10
Proyectores (todo tipo)	10	10

Pulidoras (todo tipo)	7	15
Pulverizadoras	7	15
Quebradores de piedra	15	7
Quemadores	7	15
Radar (equipo)	10	10
Radiodifusoras (incluye radio telefonía y equipo especializado)	10	10
Radios (todo tipo)	10	10
Rampas	5	20
Ranchos (instalaciones en centros de turismo y recreo)	15	7
Reaserradoras	7	15
Recanteadoras	7	15
Recauchadoras	7	15
Recibidores de café	7	15
Rectificadores	7	15
Reductores	3	40
Refrigeradoras	10	10
Registradoras (toda clase)	10	10
Relojerías (equipo)	10	10
Relojes	7	15
Remolcadores	10	10
Remolques	10	10
Retroescavadores	15	7
Romanas de plataforma	7	15
Ropa de cama (colchones, mantelería)	20	5
Rotativas	7	15

Rótulos luminosos	20	5
Rótulos y señales en general	10	10
Salones de belleza (equipo)	20	5
Secadoras (todo tipo)	7	15
Selladoras de lata	10	10
Selladores de polietileno	10	10
Separadores	7	15
Serigrafía (talleres)	10	10
Serpentines	5	20
Sifones	5	20
Silos (todo tipo)	5	20
Soldaduras	10	10
Sopladores de aire	10	10
Surcadoras	10	10
Techos	5	20
Taladros	10	10
Tamices	5	20
Tanques (todo tipo)	7	15
Taxis	15	7
Tecles	5	20
Telares	10	10
Televisores (equipo)	10	10
Televisores	10	10
Tendedoras de líneas	7	15
Tenerías	7	15
Teñidoras (todo tipo)	7	15

Tiendas de campaña	20	5
Topografía (equipo)	10	10
Tornapules	15	7
Tornos	7	15
Torres y antenas	5	20
Tortilladoras	7	15
Tostadoras	7	15
Tractores (uso agrícola)	10	10
Tractores (otras actividades)	15	7
Trailers (para uso agrícola)	10	10
Traíllas	15	7
Transformadores	7	15
Transportadores	5	20
Trapiches	7	15
Troqueladoras	7	15
Tuberías (todo tipo)	5	20
Turbogeneradores	5	20
Vagones	5	20
Vagonetas de volteo	15	7
Vehículos de carga (livianos)	10	10
Ventiladores y extractores	10	10
Vibradores	7	15
Volteadores	10	10
Vulcanizadores	7	15
Yates	7	15
Zanjadores y canalizadoras	7	15

Zarandas (todo tipo)	7	15
Ipecacuana	50	2
Gandul	33.33	3
Granadilla	33.33	3
Itabo	33.33	3
Maracuyá	33.33	3

Orégano	33.33	3
Papaya	33.33	3
Piña	33.33	3
Tomillo	33.33	3
Café	20	5
Caña de azúcar	20	5
Banano	20	5
Mora	20	5
Achiote	10	10
Aguacate	10	10
Anona	10	10
Cacao	10	10
Caimito	10	10
Canela	10	10
Carambola	10	10
Carao	10	10
Cardamomo	10	10
Cas	10	10
Cítricos	10	10
Ciruela	10	10
Coco	10	10
Durazno	10	10
Estrella africana	10	10
Eucalipto	10	10

Gmelina	10	10
Guanábana	10	10
Guayaba injertada	10	10
Guinea	10	10
Higo	10	10
Imperial	10	10
Jaragua	10	10
Jaúl	10	10

Jocote iguanero	10	10
Jocote tronador	10	10
Kikuyo	10	10
King Grass	10	10
Laurel	10	10
Macadamia	10	10
Mamón chino	10	10
Mamón criollo	10	10
Mango	10	10
Manzana de agua	10	10
Marañón	10	10
Melocotón	10	10
Nance	10	10
Níspero	10	10
Nuez moscada	10	10
Palma africana	10	10

Palmito de pejibaye	10	10
Pangola	10	10
Pimienta	10	10
Pino	10	10
Pochote	10	10
Tamarindo	10	10
Teca	10	10
Vainilla	10	10
Yuplón	10	10
Zapote	10	10
Caña india	12.5	8
Rosas ornamentales (plantas madres)	33	3
Canales de drenaje	16.66	3
Canales de riego	12.5	8
Ganado (de cría y de leche)	15	7