



30 de mayo, 2019

Ref: DE-033-2019

Señores
Dirección de Tributación Internacional
Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Estimados señores:

Reciban un cordial saludo de la Cámara de Industrias de Costa Rica.

En relación con la consulta pública de la propuesta de ““Modificaciones y adiciones al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo No. 18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas” nos permitimos realizar las siguientes observaciones.

Observaciones Generales:

1. La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas reforma el artículo 4 de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y referida al periodo fiscal de este impuesto y establece lo siguiente:

“Artículo 4- Periodo del impuesto

El periodo del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año. Con las salvedades que se establezcan en la presente ley, cada periodo del impuesto se deberá liquidar de manera independiente de los ejercicios anteriores y posteriores.”

(.....)

Por su parte el Transitorio XIX de dicha Ley establece:

“TRANSITORIO XIX

Aquellos contribuyentes cuyo nuevo periodo impositivo, de conformidad con el artículo 4 de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, no coincida con el que tenía en operación, tendrán la obligación de presentar una segunda declaración por el período no cubierto, que va del primer día siguiente al cierre del periodo anterior al 31 de diciembre de ese mismo año.

En cuanto al cálculo para efectuar los pagos parciales en el nuevo periodo impositivo, se realizará con base en las declaraciones de los anteriores periodos a excepción del periodo de transición.”

De dichos artículo se desprende con claridad que el periodo fiscal es de un año y que para las empresas cuyo periodo fiscal, por ejemplo, del 1 de octubre de un año al 30 de setiembre de otro año, se establece un periodo de transición que iría del 1 de octubre del 2019 al 31 de diciembre de este mismo año, al entrar en vigencia las modificaciones al Impuesto sobre la renta, el 1 de julio del 2019.

No obstante, el Reglamento en consulta, en su Transitorio I, que pretende regular el Transitorio XIX antes citado, establece condiciones que no concuerdan con las disposiciones del Artículo 4 y del Transitorio XIX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según la reforma efectuada a la misma, en la Ley 9635.

Por ejemplo, el tercer párrafo del Transitorio I indica:

“Los contribuyentes cuyo cierre de período fiscal sea posterior a la entrada en vigencia de la Ley No. 9635, presentarán una última declaración sobre ese período y atendiendo las disposiciones establecidas en la Ley N° 7092. Para el periodo 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.”

De acuerdo con este enunciado no sólo desaparece el periodo de transición entre el periodo vigente y el nuevo periodo fiscal, sino que adicionalmente vía reglamento se crea un periodo fiscal, por ejemplo, de 15 meses para aquellos contribuyentes, que tienen el cierre fiscal actualmente al 30 de setiembre de cada año y que son la gran mayoría de declarantes.

Si bien entendemos que puede ser complicado para la Administración Tributaria, y seguramente también para los contribuyentes, implementar el periodo de transición contenido en el texto de la Ley, lo cierto es que, por una parte estaríamos frente a una norma reglamentaria que se extralimita en relación con el texto legal, y que además no estaría exenta de complicaciones de implementación y posibles afectaciones en particular contra determinados tipos de contribuyentes.

Así por ejemplo, para las Personas Físicas con Actividades Lucrativas, tanto los tramos de renta neta sobre los que recaen las diferentes tarifas, como los créditos familiares, están definidos en función de un periodo anual, de doce meses, por lo que si el periodo fiscal especial creado reglamentariamente resulta en 15 meses, dichos tramos y créditos deberían igualmente ajustarse para 15 meses, o de lo contrario se estaría vía reglamento, generando un pago mayor del impuesto al que correspondería. El siguiente ejercicio ejemplifica lo antes señalado:

Supuestos:

Persona Física con actividad lucrativa (soltero y sin hijos).

Renta Neta Promedio Mensual: ₡1.000.000,00 (Un millón de colones).

Renta Neta en periodo fiscal normal: ₡12.000.000,00 (Doce Millones de Colones)

Renta Neta en periodo de quince meses: ₡15.0000.000,00 (Quince Millones de colones)

Se aplican tramos del Impuesto sobre la Renta vigentes para el periodo 2018-2019.

Determinación del pago de impuesto:

La aplicación de los tramos vigentes daría que para una renta neta anual de 12 millones de colones el impuesto a pagar sería de ₡1.314.400,00 lo que significaría un promedio mensual de ₡109.533,33. Si se considera la renta neta sin ajustar los montos de los tramos a 15 meses, es decir aplicando los mismos tramos vigentes para el periodo 2018-2019, el impuesto total a pagar ascendería a ₡1.914.400,00, para un promedio mensual de ₡127.626,67, con lo que en promedio por mes el contribuyente vería incrementado el pago del impuesto en un 16,5%.

Si se ajustan los tramos considerando los montos a quince meses, es decir tomando el monto del tramo, dividiéndolo entre 12 y multiplicándolo por quince, la aplicación de dichos tramos a la renta neta de los quince meses, daría el pago del impuesto por un monto de ₡1.643.000,00, para un promedio mensual de ₡109.533,33, con lo que no habría un pago mayor del impuesto al pasar de un periodo fiscal de 12 meses a uno de quince meses.

Para las Personas Físicas comprendidas en el inciso b) del artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la afectación podría resultar incluso mucho más gravosa. En este caso, la modificación realizada a la Ley 7092, modifica la escala de pago del impuesto, eliminando las tarifas establecidas sobre el nivel de ingresos o rentas brutas, y estableciendo una escala del impuesto con base a tramos de la renta neta, pero para ingresos brutos menores a un monto de 106 millones de colones anuales. / Los siguientes dos casos ilustran el pago mayor que podría resultar de aplicar un periodo extraordinario de 15 meses.

Caso 1.

Supuestos:

Persona Jurídica.

Ingresos Brutos Mensuales Promedio ₡7.000.000,00 (Siete millones de colones)

Relación Renta Neta/Renta Bruta: 25%.

Ingresos Brutos Anuales: ₡84.000.000,00 (Ochenta y cuatro millones de colones)

Renta Neta Anual: ₡21.000.000,00 (Veintiún millones de colones)

Ingresos Brutos Periodo quince meses: ₡105.000.000,00 (Ciento cinco millones de colones)

Renta Neta de quince meses: ₡26.500.000,00 (Veintiséis millones quinientos mil colones).

Se aplica el monto máximo de renta bruta y los tramos y tarifas contenidos en la modificación al artículo 15 de la Ley 7092 contenida en la Ley 9635.

Determinación del pago de impuesto:

La aplicación de las tarifas según tramos para el periodo anual conllevaría un pago de ₡3.075.000,00 de impuesto sobre la renta, con un promedio mensual de ₡256.250,00. Para un periodo de quince meses, sin ajustar los montos de los tramos, el pago del impuesto ascendería a ₡4.125.000,00, para un promedio mensual de ₡275.000,00, con lo que el pago promedio mensual aumentaría un 7,3%. Si se ajustan los tramos a quince meses, según procedimiento señalado anteriormente, el pago del impuesto para el periodo de quince meses ascendería a ₡3.843.750,00, para un promedio mensual de ₡256.250,00, con lo que no habría aumento en la carga del impuesto para el contribuyente.

Caso 2.

Supuestos:

Persona Jurídica.

Ingresos Brutos Mensuales Promedio ₡8.000.000,00 (Ocho millones de colones)

Relación Renta Neta/Renta Bruta: 25%.

Ingresos Brutos Anuales: ₡96.000.000,00 (Noventa y seis millones de colones)

Renta Neta Anual: ₡24.000.000,00 (Veinticuatro millones de colones)

Ingresos Brutos Periodo quince meses: ₡120.000.000,00 (Ciento veinte millones de colones)

Renta Neta en quince meses: ₡30.000.000,00 (Treinta millones de colones)

Se aplica el monto máximo de renta bruta y los tramos y tarifas contenidos en la modificación al artículo 15 de la Ley 7092 contenida en la Ley 9635.

La aplicación de las tarifas según tramos para el periodo anual conllevaría un pago de ₡3.675.000,00 de impuesto sobre la renta, con un promedio mensual de ₡306.250,00. Si el monto máximo de Ingresos Brutos no se ajusta a quince meses, es decir se mantiene en los 106 millones, al contribuyente se le aplicaría una tarifa del 30% sobre la renta neta generada durante los quince meses, con lo que debería pagar ₡9.000.000,00, para un promedio mensual de ₡600.000,00, es decir debería pagar en promedio por mes un 95,9% más del impuesto que en el periodo normal. En un caso como este el pago adicional que debería hacer el contribuyente no sólo es legalmente improcedente sino absolutamente desproporcionado. Por lo que corresponde ajustar a quince meses tanto el monto máximo de ingresos brutos como los tramos de renta neta según tarifa, a fin de eliminar dicho aumento injustificado y que el pago mensual promedio del impuesto sea igual, sea se considere el periodo normal o el periodo extraordinario de quince meses.

Como conclusión de los ejemplos anteriores es evidente que el simple aumento del periodo del impuesto de un periodo anual a un periodo extraordinario de 15 meses tendría como consecuencia una afectación negativa para contribuyentes que se cataloguen como Personas Físicas con Actividad Lucrativa o Personas Jurídicas que reúnan la condición establecida en el inciso b) del artículo 15 de la Ley 7092. Por ello, si la Administración Tributaria mantiene la tesis de establecer un periodo extraordinario de hasta 15 meses, debe de ajustar a dicho periodo los tramos, montos máximos de ingresos, créditos y otras variables que influyen en la determinación del impuesto a renta a pagar, según corresponda, a los diferentes tipos de contribuyentes.

2) En el párrafo segundo del Transitorio XIX, anteriormente transcrito, se establece claramente cómo se van aplicar los pagos parciales para para el nuevo periodo fiscal, utilizando los periodos anteriores excepto el periodo de transición. En la propuesta contenida en el Transitorio 1 del reglamento, ahora el periodo de transición podría ser de hasta 15 meses. Específicamente en el contenido del párrafo cuarto de este Transitorio no se establece, para el periodo fiscal siguiente al periodo de transición, como se va a considerar para efectos del cálculo de los pagos trimestrales, precisamente ese periodo de transición, **si se va a exceptuar como establece el transitorio XIX de la ley** o se va a considerar como si fuera un “periodo normal” o si se va a ajustar el cálculo de los pagos trimestrales mediante algún procedimiento para reducir o eliminar el efecto que pueda tener el incluir en la fórmula de cálculo de los pagos trimestrales, dos periodos de dos años, y un periodo que, como hemos dicho, para la mayoría de los contribuyentes va a ser de quince meses. De no exceptuar el periodo de transición o no realizar un ajuste como el descrito, la Administración Tributaria estaría aumentando en muchos casos y de forma

artificial, los montos que las empresas deberían adelantar del impuesto sobre la renta del periodo fiscal nuevo (1 de enero a 31 de diciembre del 2021).

Observaciones específicas:

Artículo 1. Definiciones. La definición de ""empresa"" es incorrecta tanto desde la perspectiva económica como jurídica. La redacción proviene del anterior Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y no guarda relación alguna con el actual concepto de establecimiento permanente."

Artículo 2. Momento en que ocurre el hecho generador. Se limita a transcribir parcialmente lo dispuesto en la LISR, desaprovechándose la oportunidad para aclarar cómo opera la imputación temporal de las rentas a efectos del impuesto sobre las utilidades, para lo cual debería explicarse si se sigue el criterio de devengo contable o el de percibido.

Artículo 3 bis. Integración de rentas gravables. En razón de la trascendencia de este artículo y de la clara delimitación de lo que se entiende por afectación, convendría separar las regulaciones sobre integración de las rentas de aquellas que se refieren a la afectación y desafectación.

Artículo 6. Entidades no sujetas al impuesto. La redacción del párrafo segundo parece dar a entender que las fundaciones pueden ser declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, cuando no es así.

Por otra parte, no se logra aclarar en qué circunstancias se consideran parcialmente gravadas con el impuesto sobre utilidades las asociaciones sin fines de lucro y las fundaciones, pues no se proporcionan parámetros que permitan determinar si estas realizan "actividades lucrativas".

La redacción sobre el tratamiento a las Asociaciones Solidaristas parece dar a entender que estas se encuentran plenamente gravadas con el impuesto sobre las utilidades, lo que resultaría en una extralimitación del reglamento.

Por otra parte, no todas las asociaciones llevan a cabo fines públicos o de beneficencia. Tal es el caso de ciertas asociaciones deportivas, comunales y religiosas. Si el Poder Ejecutivo ha calificado relevante el fin que buscan, su cumplimiento es lo que da derecho a la exención, pues no se está ante un caso de sujeción. Se sugiere que la redacción sea "y de

manera exclusiva a los fines que han motivado su creación como fundación o su declaratoria de interés público en tanto Asociación.”

Artículo 16. Tarifa del impuesto. Si bien en este artículo se actualiza el monto total de renta bruta dispuesto por ley para que las personas jurídicas tributen a una tarifa menor a la general del 30%, en concordancia con el monto máximo para ese mismo objetivo del periodo fiscal 2018-2019, y se aumenta a 109 millones dicho tope de renta bruta, no se hace lo mismo con la nueva escala de tarifas sobre renta neta aplicadas a dichos contribuyentes, por lo que consideramos se debe también aplicar el mismo porcentaje de ajuste a los tramos de tal manera que se mantenga las relaciones proporcionales contenidas en entre monto de renta bruta y monto de los tramos de renta neta según tarifas.

El ante penúltimo párrafo del inciso b) de este artículo debe modificarse ya que incorpora el término “deuda tributaria” que no está referido en el artículo 15 inciso b) de la LISR, pero que además no guarda ninguna relación con el tema que se pretende reglar.

El párrafo final del artículo establece un mecanismo de actualización distinto del establecido en el Artículo 15 de la LISR y hasta le establece al Banco Central una función que no le es asignada en la Ley. La actualización la debe hacer el Ministerio de Hacienda con base en la variación del Índice de Precios al Consumidor, que cómo todos sabemos es calculado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC).

21. Retenciones en la fuente. En general, no queda claro en cada supuesto cuándo se trata de un impuesto único y definitivo y cuándo se trata de un pago a cuenta.

La redacción del inciso a) es confusa y la remisión al artículo 5(a) imprecisa dado el cambio en la numeración. La retención del impuesto sobre rentas por el trabajo personal dependiente o por jubilación o pensión solo puede hacerse a personas domiciliadas. En el caso de personas no domiciliadas el impuesto que corresponde es el de remesas al exterior.

En cuanto a las rentas por la cesión a terceros de fondos propios, no se contempla la posibilidad de que estas sean un pago a cuenta cuando provengan de elementos patrimoniales afectos a la actividad lucrativa.

En el inciso (c) (iii) (1) se hace referencia al Art. 10 (1) (b) pero este no corresponde a lo descrito sobre distribuciones de dividendos a sociedades que no desarrollan una "actividad económica”.

En el caso de ganancias de capital obtenidas por personas no domiciliadas, la condición de la retención como impuesto único y definitivo contradice el Art. 28 ter de la LISR.

Finalmente en el inciso v) de este artículo pareciera que se considera que los únicos pagos hechos a una casa matriz son utilidad disponible, cuando una agencia o sucursal puede hacer otro tipo de pagos.

Artículo 25. Objeto del impuesto. No se define el término “titularidad”, no quedando claro si se refiere solamente al derecho real de propiedad.

Artículo 29. Ganancias y pérdidas de capital. La indicación de que las ganancias de capital ocurren cuando se obtengan beneficios por la venta o enajenación de un activo de capital genera confusión y contradicción con el inciso a) de este artículo y con el Art. 25(b) de este Reglamento. Por lo que se debe aclarar.

Además, el desarrollo de las normas aplicables a la reducción del capital social se limita a parafrasear el Art. 27 ter (3) (c) de la LISR, sin que se explique cuándo se trata de una disminución del capital social no gravable y cuándo de una distribución de dividendos gravable.

Artículo 30. Reorganización empresarial. No se desarrolla el Art. 27 quáter de la LISR para aclarar en qué casos se considera que existe reorganización empresarial y que lo que hay en estos casos es un diferimiento de las ganancias y pérdidas de capital, remitiéndose la determinación de disposiciones específicas a resolución general. Art 30. Es importante que en esta norma la DGT desarrolle que entiende por neutralidad fiscal y continuidad del negocio y aclare que se trata de casos en los que no exista cambio efectivo de dominio aunque se dé cambio de accionistas, por ejemplo. Igualmente. El reglamento podría echar mano a la NIC 37 a efectos de establecer parámetros de valoración de pasivos: Esta norma contable, establece los criterios de reconocimiento y las bases de medición para provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como los requerimientos relacionados de revelación y por eso es importante tenerla como guía en reorganizaciones.


Artículo 31. Contribuyentes. Es indispensable mejorar la redacción del segundo párrafo. No se puede ser solamente objeto de una retención de un impuesto al que no se está sujeto. Además la referencia es incorrecta: es artículo 28 y no 29.

Transitorio I. Ajuste del periodo fiscal. Cómo se señaló en los comentarios generales consideramos que se da una clara extralimitación en este transitorio. Entre otras cosas se extiende la entrada en vigencia de la Ley 9635 hasta por un año y dependiendo del cierre del periodo fiscal, habrá contribuyentes que tendrán un periodo de 15 meses (posiblemente la gran mayoría) y otros que tendrán un periodo de 6 meses. Insistimos que si la DGT insiste en establecer un periodo fiscal transitorio de hasta quince meses, se deben ajustar también en forma transitoria, de 12 a 15 meses, todos los montos referidos a montos máximos de renta bruta, tramos de renta neta, créditos fiscales y otros, que involucrados en la determinación del monto a pagar en el periodo fiscal, que en la LISR está claramente establecida en un periodo de 12 meses (año calendario). De no hacerse ese ajuste la DGT estaría afectando a una gran cantidad de contribuyentes obligándolos a pagar más impuesto de renta del que les corresponde, pudiendo llegar a ser en algunos casos, como se demostró en los ejemplos del primer comentario general, no sólo legalmente improcedente sino absolutamente desproporcionado.

Transitorio II. Tratamiento de rentas y ganancias de capital antes de entrada en vigencia de Ley 9635. La redacción es tan compleja que no se logra identificar con certeza la finalidad de este transitorio.

Transitorio VI. Diferimiento de pérdidas. Se impide el diferimiento de pérdidas dispuesto en la Ley 9635 hasta que esta no entre en vigencia según lo dispuesto en el Transitorio I del Reglamento, lo que se considera redundante en una clara extralimitación reglamentaria.

Atentamente;



Francisco Gamboa
Francisco Gamboa
Director Ejecutivo