

Deloitte.

Seminario Tributario 2009.

Camara de la Construcción
Septiembre, 2009

Audit . Tax . Consulting . Financial Advisory .



Objetivos

Actualizar y adquirir conocimientos sobre:



Temas

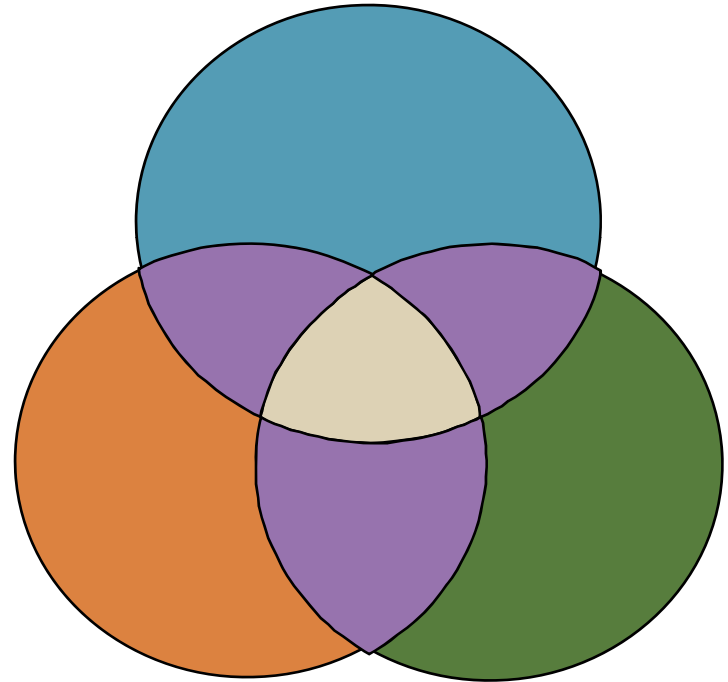
1. Facultades fiscalizadoras AT
2. LISR: Actualización
3. Leasing
4. Inmobiliario

El Concepto de Fiscalización

- Es la facultad otorgada a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por los medios y procedimientos legales

¿Qué abarca el concepto de fiscalización?

- Requerimiento de declaraciones;
- Corroboración de la veracidad de su contenido;
- Requerimientos de pago de los impuestos;
- Inscripción y desinscripción;
- Autorización de comprobantes y sistemas sustitutos;
- Organización y gestión del cobro administrativo;
- Evacuación de consultas en casos particulares.



Auditoría Tributaria Y Fiscalización

Comprobación o verificación de las declaraciones

Investigación de lo no declarado

Determinar



Si ocurrió el hecho generador



Cuantía de la obligación tributaria

Determinación de Oficio

SOBRE BASE CIERTA

Con base en los libros legales y Comprobantes

Ejemplo: presentación de los libros, archivos, registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico.

Existe obligación de llevar y conservar esos registros.

SOBRE BASE PRESUNTA

No llevar los libros y registros de contabilidad obligatorios;

No presentar comprobantes que respaldan las operaciones o no proporcionar los datos o informaciones que se requieran;

Llevar la contabilidad en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan más de 3 meses de atraso.

Indicios para determinación so-base presunta

- Capital invertido en la explotación,
- Volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos,
- Existencia de mercaderías y productos,
- Monto de compras y ventas efectuadas
- Rendimiento normal del negocio o explotación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza
- Salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales,
- Gastos particulares del contribuyente y de su familia,
- Etc.

Facultades y deberes de la AT

- Requerimiento de declaraciones
- Requerimientos de información a Contribuyentes
- Requerimientos de información a Terceros
- Deber de Comparecencia
 - Requisitos de la convocatoria
 - Acta de entrevista
 - Sanciones
- Inventarios
- Inspección de locales
- Secuestro de documentos

Inicio de actuación fiscalizadora. Requisitos

Artículo 67 del Reglamento G.R.F.T.

Inicio de actuación fiscalizadora. Requisitos:

- Nombre de los funcionarios
- Criterios selección.
- Períodos a auditar.
- Impuesto a auditar.
- Registros y documentos a disposición.
- Fecha de inicio.

Traslado de Cargos y Observaciones (Informe de la Auditoria)

- Concepto: Informe del auditor
- Resultado material de la fiscalización
 - Requisitos, Base legal.
 - Consecuencias, Aumento de Impuesto.
 - Recursos, Reclamo.

Plan Anual de Fiscalización 2009

Resolución DGT-27-2008

- 1. Importación o comercialización de vehículos automotores nuevos y usados, o sus repuestos, o ambos.
- 2. Actividades inmobiliarias
- 3. Prestación de servicios de educación.
- 4. Ejercicio liberal de profesiones
- 5. Servicios relacionados con el turismo tales como hoteles, transporte, operadores turísticos, agencias de viaje, excursiones, esparcimiento, y similares.
- 6. Centros de colocación de apuestas
- 7. Sujetos pasivos de cualquier sector o actividad económica, cuya relación por cociente, entre la renta neta y la renta bruta declarada a los fines del impuesto sobre las utilidades, sea inferior a esa misma relación promedio de la actividad económica en que se desempeñan.

Plan Anual de Fiscalización 2009

Resolución DGT-27-2008

- 8. Talleres de vehículos (reparación, mantenimiento, enderezado y pintura).
- 9. Sujetos pasivos de cualquier sector o actividad económica que, como consecuencia de haber sido objeto de actuaciones abreviadas, o que al iniciárseles dicho procedimiento, hubieren presentado las declaraciones tributarias o hubieren rectificado las presentadas inicialmente.
- 10. Servicios relacionados con las actividades auxiliares de la intermediación financiera, bursátil y similares.
- 11. Servicio de transporte remunerado de personas, tanto público como privado.
- 12. Producción y comercialización de piña y sus derivados.

Condición para grandes contribuyentes y GETES

Resolución DGT-003-2008 y DGT-09-2008

- Grandes contribuyentes:
 - Que el promedio de la **recaudación** tributaria de los últimos tres periodos fiscales sea igual o superior a **250.000.000** de colones.
 - Que el promedio de la **renta bruta** de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a **40.000 millones** de colones.
 - Que el promedio de su **activo total**, de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a **40.000 millones** de colones.
 - Se podrán clasificar aquellos entes que representan interés fiscal para la Administración Tributaria y que por disposición legal se encuentran regulados por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), Superintendencia General de Valores (SUGEval) y Superintendencia de Pensiones (SUPEN).

Condición para grandes contribuyentes y GETES

Resolución DGT-003-2008 y DGT-09-2008

- GETES: Grandes empresas territoriales
 - Que el promedio de la **recaudación** tributaria de los últimos tres periodos fiscales, sea igual o superior a **80.000.000** de colones.
 - Que el promedio de la **renta bruta** de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a **20.000 millones** de colones.
 - Que el promedio de su **activo total** de los últimos tres períodos fiscales sea igual o superior a **20.000 millones** de colones.

Presentación formulario D-151

Oficio 181-08 DGT

- "[...] Estima esta Dirección General que en cuanto a los **servicios profesionales, alquileres, comisiones e intereses**, si bien se establece la obligación para presentar el modelo D. 151, para los pagadores cuando el monto sea superior a **¢50.000 colones**, lo cierto es que la resolución no excluye a los compradores cuando el monto sea superior a **¢2.500.000,00**, por consiguiente, la obligación es tanto para el pagador como para el comprador, sin excluir estos tipos de servicios [...]"

Presentación formulario D-151

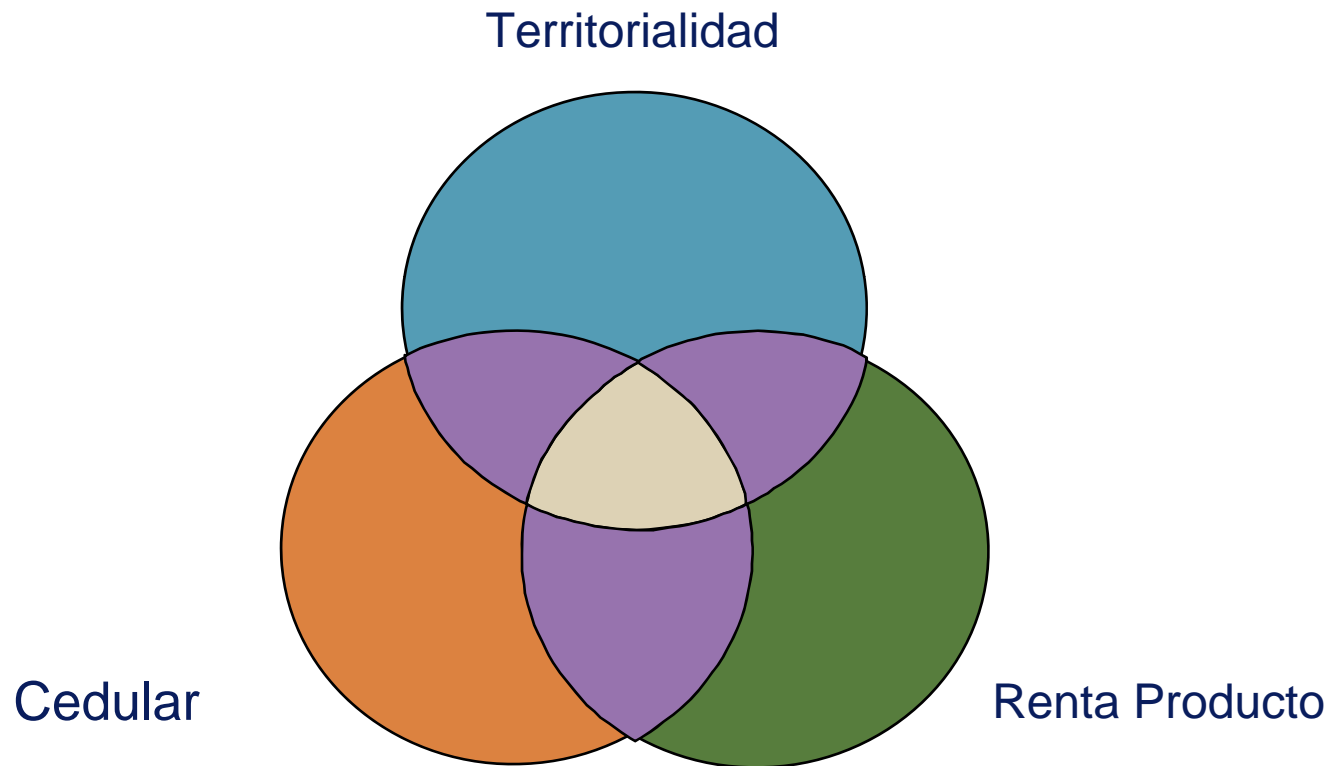
DGT-18-08.—San José, a las once horas del veintinueve de octubre del dos mil ocho.

- *“Artículo 4^o—**Obligados a presentar el modelo D.151.***
- *Todas las entidades públicas y los obligados a declarar por el impuesto sobre la renta, cuando durante el período fiscal a que se refiere el artículo 6 de esta resolución, hayan realizado a nivel nacional compras o ventas de bienes o servicios a una misma persona por un importe acumulado superior a dos millones quinientos mil colones.*
- *Tratándose de **alquileres, comisiones, servicios profesionales e intereses, deberán declarar tanto el cliente (pagador) como el proveedor (perceptor del ingreso), aquellos montos superiores a un importe acumulado de cincuenta mil colones anuales realizados a una misma persona.***
- *Los montos a reportar por ventas y compras de bienes y servicios no deben incluir los impuestos de ventas y consumo. Asimismo, el vendedor y el comprador deberán reportar los montos netos de las transacciones en los casos donde hubo notas de crédito por devoluciones de mercancías”*

Temas

1. Facultades fiscalizadoras AT
2. LISR: Actualización
3. Leasing
4. Inmobiliario

Principios que Rigen la LISR



Cedularidad

- El ISR está dividido en varios impuestos complementarios, no excluyentes.
- Los sistemas cedulares se contraponen a los sistemas de renta global.
- El texto actual de la LISR contiene las siguientes categorías que muestra el gráfico



Impuesto Sobre las Utilidades



Principio de Territorialidad

- Costa Rica tiene un sistema tributario **territorial**.
- Solo se cobran impuestos sobre la renta de **fFuente Costarricense**.
- **Renta de Fuente Costarricense (Art. 1): *la proveniente de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional***, que se obtengan durante el período fiscal, independientemente de la residencia o nacionalidad del obligado tributario. Así, por la generación de renta de fuente costarricense, los sujetos residentes deberán contribuir con el impuesto sobre las utilidades y los no residentes con el impuesto sobre las remesas.
- El impuesto sobre la Remesas amplía el concepto de renta de fuente costarricense estableciendo **casos especiales**

Establecimiento Permanente

- En CR la definición de EP es bastante escueta. Se resume en la existencia de **un local fijo utilizado para llevar acabo actividades lucrativas en el País**. A pesar de lo anterior, la Administración Tributaria ha empezado a ampliar dicha definición vía interpretativa.
- **Definición (Art. 2): toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercancías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.**
- No **existen reglas especiales para EP**, como si las hay en otras jurisdicciones. Se gravan con la renta ordinaria y corren riesgos de amplias presunciones en cuanto a sus ingresos

Criterio de Pertenencia

- **Criterio de pertenencia:** El criterio de pertenencia es una interpretación extensiva del principio de territorialidad, en el se atraen las rentas producidas en el exterior de un residente costarricense a costa rica, argumentado que la producción de esas rentas depende directamente del aprovechamiento de una estructura empresarial o comercial en el país.
- **Atracción de Rentas** mediante interpretación extensiva del criterio de territorialidad: una renta es de fuente costarricense si la actividad que la genera produce todos sus efectos en Costa Rica, independientemente de que la actividad sea desplegada por completo en el exterior.

Criterio de Pertenencia: criterio contra la AT

- **Sentencia No. 482-2005 del Tribunal Contencioso Administrativo:** La resolución N° 105-P-2001, fue anulada mediante la sentencia N° 482-2005, emitida por la Sala Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo, ya que los ingresos por actividades económicas efectuadas sobre bienes que nunca ingresan a Costa Rica, no forman parte de la renta gravable de conformidad con el inciso ch) del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- El inciso ch) del artículo 6 es muy claro al indicar que las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el extranjero, **no forman parte de la renta bruta.**
- **Atracción de Rentas:** ya no hay esta atracción de rentas, queda alguna duda para los servicios.

Criterio de Proporcionalidad

Producción de renta gravadas y exentas

- Artículo 7°.- **Renta Neta.**
- La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad.
- En el reglamento de esta ley se fijarán las condiciones en que se deben presentar estos documentos.
- Cuando los costos, gastos o erogaciones autorizados se efectúen para producir **indistintamente** rentas gravadas o exentas, se deberá deducir solamente la proporción que corresponda a las rentas gravadas.

- Por lo tanto:
- Se deduce la proporción relacionada con la renta neta gravable, o
- Se deduce la suma que resulte de aplicar el porcentaje obtenido al relacionar las rentas gravables con las rentas totales.

Criterio de Proporcionalidad

Cálculos:

- Ingresos no gravables/ ingreso total

$$20,000,000/100,000,000 = 20\%$$

- Total de gastos por el factor

$$75,000,000 * 20\% = 15,000,000$$

- Total de gasto no deducibles 15,000,000.

Criterio de Proporcionalidad

Ejemplo de rentas exentas del Impuesto a utilidades:

- Ingresos sobre inversiones con retención en la fuente
- Ingresos sobre inversiones en dólares
- Ingresos sobre inversiones no sujetas
- Ganancias de capital no habituales:
 - Venta de terreno no habitual
 - Venta de activos intangibles no habitual
 - Otras ventas o ganancias
- Ingreso por registro del interés participante
- Etc.

Regulaciones sobre diferencias de cambio

Diferencias cambiarias: son ingresos no gravables

Moneda extranjera. Modalidades de inversión:

- Bancos del Estado o títulos emitidos por éste: rentas exentas del impuesto sobre las utilidades y de la retención del 8% en la fuente.
- Bancos del Exterior: Rentas que no son de fuente costarricense. Inversionista pasivo.

DGT: Pretendido gravar los ingresos productos de Diferencias cambiarias

El argumento de DGT se basa en que:

- El diferencial cambiario proveniente de las inversiones en títulos valores y los intereses generados en el exterior, por tratarse de una actividad habitual, forman parte de la renta bruta.
- Posteriormente, cuando se distribuya los rentas citadas como dividendos, se debió hacer retención, pues al pasar a formar parte de la renta disponible, aunque su origen sea extraterritorial, están sujetos a retención.
- Este criterio ya no procede, hay jurisprudencia en contrario, en casos del sistema financiero.

Incremento Injustificado de Patrimonio

Forma parte de la renta bruta y se deben cumplir las siguientes condiciones:

- Artículo 5º.- **Renta bruta.**
- La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º.

También forma parte de la renta bruta cualquier **incremento del patrimonio que no tenga su justificación** en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley.

Incremento Injustificado de Patrimonio

Forma parte de la renta bruta y se deben cumplir las siguientes condiciones:

Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios

- Debe provenir de ingresos gravables
- Se computa en el momento que la A.T. lo determine
- Afecta el período que corresponda
- Sujeto a prescripción

Reevaluación de Activos

- La legislación vigente en Costa Rica no permite para efectos fiscales trasladar el incremento por revalorización de la tierra, realizada mediante un avalúo privado, al gasto por depreciación.
- **Para efectos fiscales únicamente se permite la revalorización por medio de avalúos realizados por la Administración Tributaria y en el contexto de la determinación de la reta neta producto de la venta de terrenos fraccionados en lotes urbanizados (Art. 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta)**
- Los avalúos dados por la AT tienen la particularidad de que su fecha de “valoración” es antes del fraccionamiento, lo cual significa que el avalúo se realiza considerando la propiedad “en verde”.
- Lo importante del avalúo dado por la Administración Tributaria es que se valida el costo de las tierras y se extingue el riesgo fiscal asociado con el costo de los terrenos asignado al costo de ventas.

Habitualidad en la Jurisprudencia

- Operaciones que aunque realizadas aisladamente, denoten **ánimo mercantil** o espíritu de empresa.
- GK en sentido estricto: producto de la venta de bienes que alguna vez formaron parte de los **activos fijos** de la empresa, no así aquellas producto de la venta de bienes adquiridos para **comercializarse**
- El N° de transacciones en un determinado **periodo fiscal**, no es un parámetro suficiente para determinar si existe o no habitualidad
- **No cabe una interpretación restrictiva. Debe analizarse caso por caso siguiendo ciertas pautas para la interpretación, a saber: (a) habitualidad del sujeto que participa en la enajenación; (b) tipo de bien que está siendo enajenado; (c) naturaleza de la operación; (d) tipo de sujeto que realiza la operación.**
- Que la actividad no constituya la principal del contribuyente no es determinante para excluir la habitualidad.

Habitualidad- Ganancia de Capital

Reciente interpretación de la DGT por la declaración de inconstitucionalidad de la Definición de habitualidad en el inciso d) Del artículo 6 de la LISR

La DGT hace una interpretación "correcta"

La DGT no se encuentra facultada para interpretar la ley. Atribuciones constitucionales a los 3 poderes del Estado. Solo el legislador puede interpretar las normas. Debe haber respeto a la literalidad de la norma.

Principio de Reserva de Ley.

En materia de impuesto, la creación, modificación y eliminación de impuestos debe ser por ley. Define y grava las operaciones que considera habituales, tanto así se entiende la ganancia a la simple tenencia de títulos, además del resultado de la compra venta de los mismos.

La DGT establece los puntos de referencia para analizar la habitualidad

La DGT hace un análisis del "traspaso de bienes muebles e inmuebles", estableciendo los siguientes pasos: i) sujeto que realiza la operación, ii) tipo de bien que se enajena; iii) se manifieste el espíritu de empresa. Debe vigilarse el respeto de los mismos, sin establecer diferencias arbitrarias entre los contribuyentes.

Habitualidad- Ganancia de Capital

Reciente interpretación de la DGT por la declaración de inconstitucionalidad de la Definición de habitualidad en el inciso d) Del artículo 6 de la LISR

La DGT se fundamenta en criterios del TFA

La DGT toma como precedente jurisprudencia del Tribunal Fiscal de 1998.

La DGT utiliza el término "ánimo mercantil"

No todas las operaciones o actividades aisladas que pueda tener el contribuyente con ánimo o fines mercantiles generan ganancias gravables, como pretende la DGT.

Extiende las operaciones a más de un periodo fiscal

Para la determinación de una renta gravable o no sujeta debe establecerse su realización dentro del periodo fiscal que se trate. La DGT más allá de la letra de ley indica que periodo fiscal no es un parámetro suficiente para determinar la habitualidad.

Precios de Transferencia

- El ordenamiento costarricense no cuenta con normas expresas que otorguen la potestad a la administración tributaria de valorar las transacciones entre sociedades vinculadas conforme al valor normal de mercado y mucho menos entre terceros independientes.
- Normas aisladas: El impuesto selectivo de consumo y LISR en cuanto a intereses pactados una tasa que exceda las usuales de mercado.
- **En algunas ocasiones la Dirección General de Tributación ha aplicado los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para realizar ajustes de precios de transferencia entre empresas vinculadas acudiendo al principio de realidad económica.**
- **Aplicación de la Administración tributaria: Para ventas o prestación de servicios a compañías relacionadas, sobre todo al exterior, argumentando traslado de utilidad.**

Precios de Transferencia

Fallo 0448-07 TFA

- En este Fallo el TFA indica que la DGT tiene las disposiciones legales que dan sustento legal a la aplicación de la directriz en 20-03 TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN EL VALOR NORMAL DEL MERCADO”, como son los artículos 8, 12, y 103 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 4 inciso 1) y 23 del Reglamento de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.
- Por otra parte, avala el método de valoración aplicado por la Oficina de Grandes Contribuyentes, y además, expone que, **por las razones de inexistencia de regulaciones legales expresas en nuestro ordenamiento jurídico, considera que no es relevante establecer, en este caso, si se utilizó, entre los métodos de valoración, el método tradicional del precio de reventa** o el método subsidiario o excepcional del margen neto de la transacción, tomando en cuenta su estrecha similitud en su aplicación, como lo afirma la propia reclamante, toda vez que en uno u otro método, los distintos elementos o factores a valorar y a ajustar no fueron cuantificados ni medidos por la contribuyente, considerando que debieron ser ponderados para la toma de decisiones en la forma en que se estructuró su sistema de comercialización para con las empresas distribuidoras independientes y vinculadas.

Precios de Transferencia

Fallo 0448-07 TFA

- En conclusión, con este fallo la RES 20-03 le **otorga potestad a la Administración Tributaria, para valorar las transacciones entre entidades vinculadas, que contemplen precios de transferencia distintos a los del mercado y efectuar los ajustes pertinentes en materia de imposición sobre la renta, respaldado con la realidad económica** y además que la Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado, pero además no cuestiona ninguno de los procedimientos para determinar precios de transferencia según la OECD. (Precio libre comparable, Precio de reventa, Costo adicionado, Reparto del Beneficio, Margen neto de la operación).

Los comprobantes

Obligación de emitir comprobantes de ingresos por cada una de sus operaciones:

Requisitos:

- Nombre
- Número de cédula
- Numeración consecutiva
- Condición de venta
- Pie de imprenta

Requisitos:

- Fecha
- En español
- Nombre del comprador
- Detalle de la venta
- Precio, total, descuentos e impuesto
- Expresado en colones

Entes no obligados a emitirlos

- Los no sujetos al tributo
- Régimen Simplificado
- Regulados por SUGEF
- Transporte remunerado de personas y productos agrícolas
- Prestadores de servicios personales (no profesionales)
- Productores agrícolas
- Emisores de recibos autorizados no están obligados a entregar facturas autorizadas

SISTEMAS ALTERNOS de facturación

- Puede trabajar con un *sistema computadorizado (hand held, puntos de venta) o con caja registradora* como medio para emitir comprobantes de ingresos, puede hacerlo sin necesidad de autorización de la Administración Tributaria, siempre y cuando el sistema empleado cumpla con los requisitos establecidos en la ley.
- **Factura electrónica:** Primer intento, Resolución 22-07 de 17 de setiembre de 2007.
Actual: Resolución N° DGT-02-09de 9 de enero de 2009

Facturación Electrónica

- Debe tener una opción de consulta para la utilización de la Administración Tributaria, disponible sin demora injustificada, que admita el acceso en línea a los datos, copia o descarga en un archivo electrónico de la información consultada y que permita la búsqueda selectiva con al menos los siguientes criterios, los cuales se pueden consultar de manera individual o por rangos:
- Número de cédula, Número de factura, nota de crédito y nota de débito, Órdenes de Compra, Medio de pago, Condiciones de la venta, Fecha de emisión, Montos, Tipos de impuestos,

Confirmaciones de aceptación o rechazo, Respuestas de envío.

Acuse de recibo de mercancías.

Gastos de Deducibles

- Costo de bienes y servicios
- Impuestos y tasas sobre bienes, servicios y negociaciones del giro habitual
- Primas de seguros contratados con INS
- Deudas incobrables. Las deudas manifiestamente incobrables, siempre que se originen en operaciones del giro habitual del negocio y se cuente con los elementos probatorios para su cobro.
- Hay tres criterios:
 - 1- Después de 24 meses desde el último pago
 - 2- Cómo la factura es título ejecutivo, después de un año, y se prueba que no hay forma de cobrar.
 - 3- después de haber iniciado las gestiones de cobro por la vía judicial

IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES. GASTOS DEDUCIBLES

- Sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, gratificaciones, regalías, aguinaldos, obsequios y otras remuneraciones por servicios personales.
- **Condición:** haber practicado las retenciones procedentes.
- **Incentivo:** deducción del doble de lo pagado a discapacitados
- Caso de Servicios prestados en el exterior y relación con ingresos gravables.

Criterio sobre servicios personales en el exterior

De conformidad con el ordenamiento costarricense:

• Si la prestación de servicios no se realiza en el territorio nacional, los ingresos obtenidos no se consideran renta de fuente costarricense, sin que para ello interese el origen o procedencia de los dineros con que se pagan esos trabajos, servicios o funciones:

- ✓ No sujetos al impuesto al salario
- ✓ No sujetos al Impuesto de remesas al exterior
- ✓ No sujetos a la CCSS

Gastos deducibles

1. Las cuotas patronales
2. Remuneraciones pagadas a directivos que actúan en el extranjero.
3. Indemnizaciones, prestaciones y jubilaciones, limitado al triple del Código de Trabajo.
4. Las remuneraciones pagadas a personas no domiciliadas en el país.
5. Depreciaciones y agotamiento de recursos naturales no renovables. No incluye la depreciación por reevaluación. Diferencias del precio de venta de bienes depreciables con respecto al valor en libros, son ingresos gravables o pérdidas deducibles.
6. Patentes de invención: amortizable en período de vigencia.

Gastos deducibles

7. Intereses y gastos financieros.

Requisitos:

- Que no se hayan capitalizado
- Directamente relacionados con la obtención de rentas gravables
- Que la tasa no exceda de las usuales de mercado.
- Haber hecho las retenciones que procedan
- Que no sean pagados a socios de S.R.L.

Gastos Deducibles

8. Amortización de pérdidas de empresas:

Industriales: a tres años

Agrícolas: a cinco años

Nuevo criterio de Hacienda, para el uso del impuesto pagado por la sociedad que deja de operar en la fusión. Y ya hay nuevo criterio que mantiene el uso de las pérdidas de empresas en caso de fusión.

9. Suministro de noticias, producción, distribución e intermediación de películas, videotapes, radionovelas, discos, historietas, fotonovelas y otros medios de proyección, transmisión o difusión de imágenes y sonidos

Gastos Deducibles

10. Pagos por asesoramiento técnico, financiero y de otro tipo
11. Patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares.

Condición: cuando estos pagos se hagan a casas matrices, la deducción no puede exceder del 10% de las ventas brutas.

12. Gastos de representación y similares que se incurran dentro o fuera del país.
13. Viáticos pagados a dueños, socios, directivos o empleados del contribuyente.

Nota: La disposición legal que limitaba el gasto al 1% de los ingresos brutos fue declarada inconstitucional por el Voto N° 2349-03 de la Sala Constitucional

Gastos Deducibles

14. Gastos por la traída de técnicos o envío de empleados a especializarse en el extranjero
15. Los gastos de organización: se deducen en el período en que se originaron o se amortizan en cinco períodos, si se hubieren acumulados
Definición: Todos los costos y gastos necesarios para iniciar la producción de renta gravable. No incluye el valor de activos.
16. Gastos de publicidad y promoción dentro o fuera del país
17. Gasto de transporte y comunicaciones
18. Donaciones
19. Pérdidas por destrucción de bienes, incendio o delito (parte no cubierta por los seguros).
20. Mejoras a inmuebles de interés histórico-arquitectónico

Gastos Deducibles: Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo dependiente

Casos de expatriados:

"... esta Dirección General considera que, los ingresos que otorgan las Compañías a los funcionarios extranjeros, por concepto de **vivienda, vehículo, seguros de vida y gastos médicos, y gastos de educación a sus hijos**, corresponden a salarios en especie, provenientes del trabajo personal dependiente, gravados con el impuesto al salario, según lo dispuesto en el artículo 32, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece: "(...) A las personas físicas con domicilio en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que se detallan a continuación y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente, la jubilación o la pensión (...)". Reglamento. [...]"

Gastos Deducibles: Impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo dependiente

Casos de expatriados:

"... Con respecto a la segunda consulta, esta Dirección General comparte el criterio de sus representadas, en cuanto que, los gastos en que incurran, por concepto de vivienda, vehículo, seguros de vida y gastos médicos, y la educación de los hijos, concedidas a los empleados extranjeros son gastos deducibles de la renta bruta por ser útiles y necesarios para producir la renta bruta, conforme el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el 11 de su Reglamento. [...]"

Respecto a la CCSS, se ha mantenido: que estos pagos a expatriados por vivienda, vehículo, seguros de vida y gastos médicos, y la educación de los hijos, no están sometidos a la seguridad social, por ser temporales.

Requisitos para la deducibilidad

Requisitos que deben cumplir los gastos para su deducibilidad:

- Que sean gastos necesarios para obtener ingresos gravables
- Que se haya cumplido con la obligación de retener
- Que estén respaldados por comprobantes autorizados por la A.T.

Requisitos para la deducibilidad

Necesidad del Comprobante

- “para deducir de la renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir ingresos, cuyos comprobantes no están autorizados por la Administración Tributaria, ni cumplen con los requisitos establecidos en la Ley. Además de la factura, debe tener evidencia física del servicio prestado.
- El simple hecho de que esas sumas hayan sido declaradas como ingreso por esa empresa, no legitima por sí solo la deducibilidad del gasto, sino que además debe valorarse su procedencia y para ello se requiere de los justificantes”.

Requisitos para la deducibilidad

Nombre del Comprobante

- “por comprobantes a nombre de otra persona, resulta de aplicación el principio de entidad económica, según el cual:
- “... para fines contables todo negocio se le considera como un ente separado y distinto de sus dueños o dueño y de cualquier otro negocio”.

Requisitos para la deducibilidad

- La Administración Tributaria cuenta con la facultad discrecional de rechazar gastos cuando los considere excesivos o improcedente.
- Ejemplo: Bonos, liquidación, pagos por servicios a compañías relacionadas.
- Se pueden deducir los gastos causados, aún cuando no estén pagados:
- Ejemplo: los intereses, comisiones, etc.

Deducibilidad de Diferencias de Cambio

La única norma legal regula cinco elementos:

1. Todos los contribuyentes deben computar diferencias cambiarias.
2. Las transacciones que deben convertirse en moneda nacional son las operaciones e ingresos en moneda extranjera.
3. Las operaciones o ingresos que los contribuyentes están obligados a efectuar su conversión son las que incidan en la renta líquida gravable.
4. El cómputo de las diferencias cambiarias es obligatorio.
5. El tipo de cambio que debe usarse en dicho proceso es el interbancario del BCCR.
6. Puede ser diferencia de cambio sobre pasivo, que es positivo generando un ingreso gravable.

Deducibilidad de Gastos de Individuos

- Los profesionales y técnicos que presten sus servicios sin relación de dependencia, agentes vendedores, comisionistas y agentes de seguros, pueden acogerse a uno de los siguientes métodos de deducción de gastos:

1. Dedución de gastos necesarios , o

2. Dedución única, sin necesidad de prueba del 25% de los ingresos brutos.

Intangibles

- Artículo 8 inciso f), Artículo 9 inciso f) LISR
- Artículo 12 inciso k), Anexo I, sección 4 del Reglamento.
- Tratamiento tributario de los intangibles: costo no deducible (ni como amortización ni como gasto). Derechos de llave, marcas de fábrica, marcas comerciales, procedimientos de fabricación, derechos de propiedad intelectual, fórmulas.

Patentes de invención adquiridas: único caso admitido por la ley.

Programas de computación: activos intangibles, amortizables por línea recta, vida útil de tres años.

Gastos No Deducibles

1. Mejoras permanentes
2. Gastos que no tienen su origen en el negocio
3. Gastos no respaldados por comprobantes o que no se refieran al período fiscal
4. Los impuestos de renta, ventas, consumo y tasas especiales cuando se es contribuyente, al igual que recargos, multas e intereses sobre ellos.
5. Impuestos pagados en el exterior

Gastos No Deducibles

6. Las utilidades, participaciones sociales y dividendos.
7. Gastos en el exterior, excepto los autorizados
8. Gastos en inversiones de lujo o de recreo personal.
- 9. Lo pagado por compra de derecho de llave, marca de fábrica, derecho de propiedad intelectual, de formulas u otros activos intangibles**
10. Retenciones, pagos a cuenta o parciales

Gastos No Deducibles

11. Las remuneraciones no sometidas a la CCSS

OFICIO **001800**: "... De acuerdo con el artículo 8, inciso b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus Reformas, son deducibles de la renta bruta los sueldos por servicios personales prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos al trabajo personal dependiente. se ha dicho en doctrina que la relación laboral se caracteriza por la existencia de tres elementos básicos, a saber, **la prestación de un servicio, la remuneración y la subordinación**; de estos tres elementos, el único esencial que no puede faltar en una relación laboral es la **subordinación**, en consecuencia, cuando una persona física se asigne un salario no procede la deducción como gasto, por cuanto no se da esa relación de subordinación...."

12. Las pérdidas de capital de bienes no sujetos a depreciación

13. Los obsequios y regalías o donaciones hechas a socios o a parientes.

14. Los gastos de subsistencia del contribuyente y de su familia.

15. Las obligaciones financieras que las E.I.R.L o los empresarios individuales se asignen a sí mismos o parientes.

Rentas netas presuntivas. Préstamos y financiamiento

- Se presume que todo contrato de préstamo de financiamiento escrito devenga:
 - Un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alta que fije el BCCR o al promedio de los bancos del SBN.
 - Si no hay documento escrito, no se acepta prueba en contrario
 - Criterios emitidos por la AT y el TFA.

Liquidación y Pago: Presentación y cancelación de las declaraciones

- **Impuesto utilidades:** dentro de los dos meses y quince días después del cierre
- **Impuesto renta disponible:** dentro de los quince días naturales del mes siguiente.

Impuesto sobre las utilidades, sanción por no presentación declaración

- Sanción de cierre de negocio
- Jurisprudencia: “al comprobarse que no presentó la declaración de autoliquidación omitida dentro del plazo de diez días hábiles establecido en el requerimiento No 1942000010605, es decir un mes y un día después del plazo conferido”.

Impuesto sobre las utilidades. Tarifas de impuesto

Período fiscal 2009

Personas jurídicas:

- General: 30%
- Pequeñas empresas, con rentas brutas de :

Hasta ₡ 38,891,000:	10%
Hasta ₡ 78,231,000:	20%

Impuesto sobre las utilidades. Tarifas de impuesto

Personas físicas con actividades lucrativas

- **(octubre 2008 a setiembre 2009)**

- Hasta ₡2.599.000 exento
- Sobre el exceso de ₡2.599.000 hasta ₡3.880.000 10%
- Sobre el exceso de ₡3.880.000 hasta ₡6.473.000 15%
- Sobre el exceso de ₡6.473.000 hasta ₡12.972.000 20%
- Sobre el exceso de ₡12.972.000 25%

Personas Físicas Con Actividades Lucrativas

Personas que tengan la doble condición de ser contribuyentes del impuesto al salario y sobre las utilidades.

- Deben restar del tramo exento del Impuesto a las utilidades, los montos exentos aplicados en el cálculo del impuesto al salario (¢586.000, Monto exento imp. al salario).
- A los montos exentos perdidos se les aplica un 10%
- Corresponde hacer este cálculo cuando el salario es mayor a **¢216,583.33** por mes.

Impuesto sobre las utilidades. Pagos parciales

- Son pagos a cuenta del impuesto.
- Cálculos:
 - a) Promedio aritmético tres últimos períodos
 - b) Monto mayor entre el promedio y el impuesto del año inmediato anterior
 - c) El que fuere mayor, se multiplica por el 75% y se divide por tres, dando la cuota a pagar.

Se cancelan a más tardar el último día hábil de marzo, junio y setiembre.

Inscripción y desinscripción

- **Obligación de inscribirse:**
 - a) Al momento de inicio de actividades
 - b) Desinscripción y cambio de algún dato personal:
 - c) Dentro de los diez días después del evento.

Casos especiales

- Para cada uno de los siguientes eventos se debe presentar una última declaración:
 - Cese de la actividad
 - Muerte del contribuyente
 - Venta, traspaso, cesión o fusión o transferencia del negocio. Esta liquidación es provisional y se podrá deducir del impuesto final que se liquide.
- Plazo: 30 días hábiles a partir del evento.

Libros De Contabilidad

- Diario
- Mayor
- Inventarios y Balances S. A. y S.R.L .:
- Libros de Actas de Asambleas de socios
- Registro de socios S.A.
- Libro de Actas de Consejo de Administración
- Registro de obligaciones (de haberse emitido)

Temas

1. Facultades fiscalizadoras AT
2. LISR: Actualización
3. Leasing
4. Inmobiliario

Los arrendamientos: Aspectos Tributarios

Decretos Emitidos

- Decreto 30398-H: de mayo de 2002
- Decreto 32433-H: 30 de junio de 2005
- Decreto 32876 H: 9 de febrero de 2006 (Decreto Vigente)

Primer Decreto

Conceptos esenciales:

- Cancelabilidad: Cláusula penal
- Reglas del 90% y 75%,
- Opción de compra y
- Precio especial (FASB 13)

**Regla del 75% de la
vida económica del
activo**

**Regla del 90% del
valor presente de las
cuotas, comparada
contra el valor del
activo**

Decreto Vigente

Introduce las siguientes innovaciones:

- En lugar de 2 Figuras hay 3:
 - Arrendamiento Financiero Asimilable a Compra-Venta a plazo y Lease Back
 - Arrendamiento Operativo
 - Arrendamiento Operativo en F(x) Financiera
- Cancelabilidad no impide la verificación de los requisitos del FASB 13
- Se define claramente el “precio especial” = $OC < VL$

Temas

1. Facultades fiscalizadoras AT
2. LISR: Actualización
3. Leasing
4. Inmobiliario

Estructura Corporativa Etapa A

1. Cia del exterior constituye una compañía en CR con una participación del 100%
2. Se constituye PROYECTO 1 S.A.
3. PROYECTO 1 S.A. lleva acabo el desarrollo en cabeza propia.
4. Otros inversionistas tendrán la capacidad de realizar aportes (extraordinarios o no), con participación o con las garantías necesarias

Etapa – Venta y distribución de beneficios

1. Venta de Desarrollo: Ganancia K gravable con el 30% por habitualidad y venta de bienes depreciables
2. Devolución de Aportes: no gravables.
3. Utilidades, por la Ganancias K gravables (30%) y/o beneficio gravable en calidad de dividendo (15% persona física o no sujeto a persona jurídica)
4. Distribución de dividendos gravable al 15% salvo solicitud de exención por no disponibilidad de créditos

Gastos iniciales

Para maximizar el ahorro fiscal se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:



Contratación de empresa p/ su elaboración:

- Pago no sujeto si el servicio es prestado en el exterior
- Gasto deducible
- Debe existir evidencia física
- Debe existir un contrato de servicios, facturas de cobro y un pago real del servicio

Asesoramiento técnico:

- Al exterior sujeto a 25%
- Gasto deducible
- Debe existir evidencia física: planes de acción, informes, presupuestos
- Debe existir contrato, facturas de cobro y un pago real del servicio
- ISR reconocible en el domicilio del proveedor

Deducibles:

- Los necesarios para iniciar la producción de rentas gravables.
- En el mismo periodo o acumulables durante 5 años
- Si hay respaldos adecuados
- Costos de Adm. y otros indirectos no forman parte del costo de la Propiedad, Planta y Equipo.

Valuación

- Es importante señalar que, tomando en cuenta el **valor de la tierra más el costo de las mejoras realizadas**, la propiedad (el desarrollo) puede ser revaluada para efectos fiscales, sometiéndola a un **peritaje**.
- Según el artículo 26 del reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Se registra el nuevo valor contra la cuenta de superávit por revaluación y al vender se incorpora el valor del avalúo al costo.

Construcción

Aspectos que se debe tomar en cuenta:



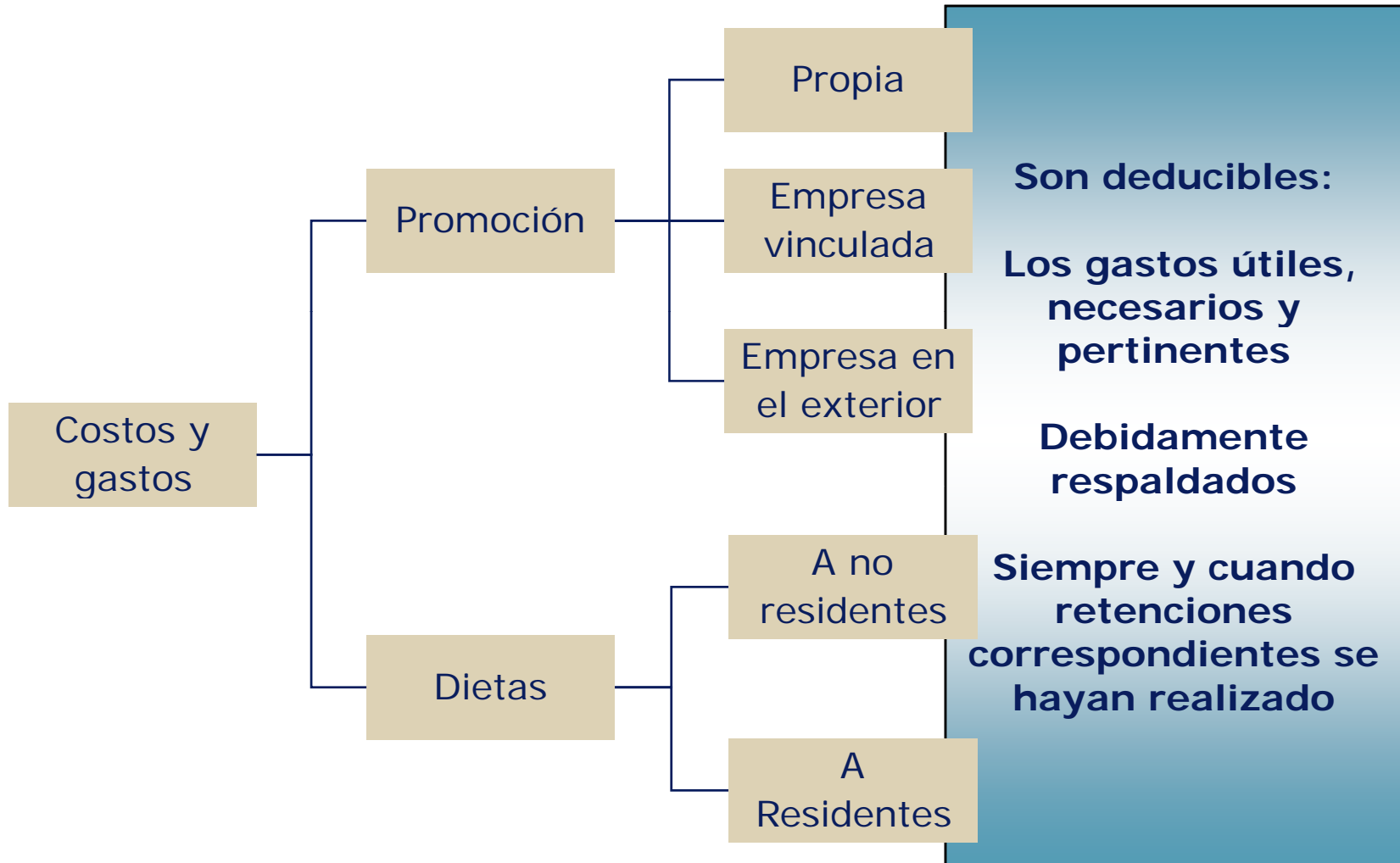
Contratación de Constructora

- Se contratan **servicios de Construcción** a una compañía particular.
- El costo de construcción constituye **gasto deducible**, respaldado con facturas debidamente autorizadas.
- El financiamiento permite tener **más gasto financiero deducible** por intereses y diferencial cambiario.
- El financiamiento puede ser, local con una entidad financiera, o una empresa particular. O puede ser en el exterior, con una entidad financiera, inscrita en el BCCR, como que normalmente realiza operaciones financieras, para no tener la retención de remesas sobre los intereses, o se puede hacer con una empresa privada en el exterior, con retención del impuesto de remesas del 15% sobre los intereses.

Contratación de empresa administradora

- La compañía contrata los servicios de una **empresa** para que ejecute las labores de administración del desarrollo del proyecto.
- Esta compañía cobra una comisión por los servicios de administración (incluye la administración del proyecto, elaboración de servicios contables y financieros, etc.): esta comisión constituye **ingreso gravable** para la empresa Administradora de Proyecto.

Costos y gastos



Gastos de Promoción

Contratación de Empresa:

**No
Residente**

- **Servicios no sujetos** al ISR
- Pago real a una empresa No vinculada
- Vinculado con la **generación de ingresos** gravables
- Deben existir **evidencias suficientes** de la labor: informes, emails, revistas, participación en eventos promocionales, etc.

Residente

- Empresa cobra un monto definido en un contrato de servicios en función de las labores y una comisión por mercadeo y promoción, en caso de que su labor sea crear un prospecto de clientes
- El monto cobrado o la comisión constituye un ingreso gravable para la empresa administradora del proyecto

Pago de Dietas

- Retención del por concepto de impuesto sobre las **remesas de 15% o retención en la fuente** sin pagos de seguridad social
- Constituye **gasto deducible**
- Debe haber evidencia en actas de la Junta Directiva

Deloitte.

In Costa Rica, Deloitte is the member firm of Deloitte Touche Tohmatsu, and services are provided by Deloitte and its subsidiaries. Deloitte is among Costa Rica's leading professional services firms, providing audit, tax, consulting, and financial advisory services through nearly 7000 people. Known as an employer of choice for innovative human resources programs, it is dedicated to helping its clients and its people excel. For more information, please visit Costa Rica member firm's website at www.deloitte.com.

Deloitte Touche Tohmatsu is a Swiss Verein (association), and, as such, neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each member firm is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte," "Deloitte & Touche," "Deloitte Touche Tohmatsu," or other, related names. The services described herein are provided by the member firms and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein.

**Member of
Deloitte Touche Tohmatsu**