

BERNAL EDUARDO ALFARO SOLANO

- Abogado y Notario Público.
- Cursó Bachillerato y Licenciatura en Derecho y la Especialidad en Derecho Notarial y Derecho Registral en la Universidad Escuela Libre de Derecho.
- Obtuvo su grado de Máster en Asesoría Fiscal de Empresa con mención honorífica Cum Laude Probatus en la Universidad Latinoamericana de Ciencias y Tecnología (ULACIT).
- Socio de la firma costarricense Leus Legal, encargado de temas tributarios, empresariales y de Derecho Notarial.
- Docente de Derecho Financiero y Derecho Registral en la Universidad Escuela Libre de Derecho.



DOS BENEFICIOS FISCALES EN COSTA RICA QUE NO TODOS “CONOCEN”

TWO TAX BENEFITS IN COSTA RICA THATS NOT EVERYONE “KNOWS”

Resumen.

El sistema Tributario Costarricense es auto declarativo, por lo que le corresponde al contribuyente realizar la determinación de ingresos y gastos. La normativa permite aplicar optimizaciones por medio de la elusión fiscal. Existe la máxima de que nadie puede alegar ignorancia de la Ley y también existe el Principio de Reserva de Ley que establece que los tributos se crean, modifican o eliminan solo por Ley. Se indica que no todas las personas están “enterados” de los beneficios que establece la Ley y se explica cómo es el beneficio para realizar una donación como gasto deducible, se explica además el beneficio de estar inscrito como Pequeña o Mediana Empresa, generando en el primer caso una donación deducible del impuesto sobre la Renta y generando en el segundo caso, una exoneración total de renta en el primer año de operaciones.

Abstract.

The Costa Rican Tax system, is based on self-declaration, so it is up to the taxpayer to determine income and expenses, the regulations allow optimizations to be applied through tax avoidance, there is a maximum that no one can claim ignorance of the Law and there is also the Principle of Reservation of Law that establishes that taxes are created, modified or eliminated only by Law. It is indicated that not all people are “aware” of the benefits established by Law and it is explained how to benefit from making a donation as a deductible expense and also explains the benefit of being registered as a Small or Medium Enterprise, increasing in the first case

a donation deductible from Income Tax and revealing in the second case, a total exoneration of income in the first year of operations.

Palabras clave

Beneficio fiscal, Exoneración, Elusión Fiscal, Desconocimiento a la Ley, PYME, Pago 0 de Renta, Donaciones como Gastos. Gastos deducibles.

Keywords

Tax benefit, Exoneration, Tax Avoidance, Ignorance of the Law, SMEs, 0 Rent Payment, Donations as Expenses.

Contenido.

En el título se encuentran unas comillas indicando que no todos “conocen” ciertos beneficios fiscales, dado que en nuestro país (Costa Rica) -y en la mayoría de legislaciones-, ningún ciudadano puede alegar desconocimiento a la Ley y en el tanto este principio aplica en sentido positivo o negativo. Tal como lo decía Adam Smith en su obra La Riqueza de las Naciones, la frase “laissez faire, laissez passer”, nos remontamos a un tema general del Derecho, en el que hablamos de la aplicación general de toda la normativa a los ciudadanos, en el sentido de que, así como una persona no puede alegar que no sabía que una acción conlleva una consecuencia jurídica, tampoco es permitido indicar que no se sabía que existen beneficios tributarios que conllevan a un pago menor de tributos, o similar.

Tal y como se ha desarrollado por varios au-

tores, el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento, es un principio jurídico bien establecido en muchas jurisdicciones y se refiere a que la ignorancia de una ley o norma no justifica su incumplimiento. Según Morales (2016), “el principio de legalidad requiere que las personas conozcan las leyes y normas aplicables, y que se ajusten a ellas” (p. 234).

Según González-Cuéllar (2018), “el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento” (p. 45). Esto significa que los ciudadanos tienen la responsabilidad de informarse sobre las leyes y regulaciones que les afectan y cumplir con ellas, incluso si no están conscientes de su existencia.

Esta posición está respaldada por el principio fundamental de la ley que establece que todos los ciudadanos son iguales ante la ley y deben estar sujetos a ella sin excepción. Como afirma Rovira (2018), “la obligación de cumplir con las leyes es una obligación ciudadana básica en cualquier estado democrático de derecho” (p. 123).

Además, existen medidas legales y penales que pueden aplicarse a aquellos que alegan desconocimiento de la ley como excusa para no cumplir con sus obligaciones legales. Según Vázquez (2019), “la ignorancia o el desconocimiento de la ley no son excusas aceptables para no cumplir con las obligaciones legales, y aquellos que no cumplen con ellas pueden enfrentar sanciones, multas o incluso la responsabilidad penal” (p. 67).

Los tributos, se encuentran regulados en el código de normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755, siendo que éstos únicamente pueden ser creados, modificados o derogados por Ley, tal y como lo indica el principio de reserva de ley en tributos, estableciendo que solo el Poder Legislativo tiene la capacidad de crear, modificar o derogar las leyes tributarias. En otras palabras, los impuestos y los procedimientos tributarios solo pueden ser establecidos mediante leyes promulgadas por la Asamblea Legislativa.

Este principio de Reserva de Ley está consagrado en el artículo 121 de la Constitución Política de Costa Rica, que reza “toda ley que cree, modifique o derogue tributos deberá ser de iniciativa exclusiva del Poder Ejecutivo y ser aprobada por la Asamblea Legislativa”. Este artículo asegura que los tributos sean establecidos de manera democrática y transparente a través del proceso legislativo.

Además, la jurisprudencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica ha reafirmado el principio de reserva de ley en tributos. Por ejemplo, en la sentencia 3993-2005, la Sala Constitucional dispone que “los tributos deben ser creados, modificados o derogados únicamente por el Poder Legislativo, y no pueden ser establecidos por actos administrativos, como decretos o reglamentos” (párr. 6). Este principio se basa en la idea de que los tributos deben ser creados a través de un proceso democrático y transparente, en el que los ciudadanos tengan la oportunidad de participar y expresar sus opiniones. Según Hernández (2019), “la reserva de ley en materia tributaria se fundamenta en la necesidad de proteger los derechos de los ciudadanos y garantizar la transparencia y la legalidad en la creación y recaudación de los impuestos” (p. 96).

Además, la reserva de ley en materia tributaria también se aplica para proteger la estabilidad y la previsibilidad del sistema tributario. Como afirma González (2020), “la reserva de ley en materia tributaria es esencial para garantizar la estabilidad y la previsibilidad del sistema tributario, ya que los ciudadanos y las empresas deben saber cuáles son las obligaciones fiscales que deben cumplir y cuándo deben cumplirlas” (p. 88)

En este caso, la misma normativa exige que en caso de que exista algún acto que genere el pago de impuestos, también existen normativas que otorgan ciertos beneficios que como indica el título, “no todos conocen”, los cuales se exponen a la luz de la elusión fiscal, teniendo en cuenta lo anterior, es

menester explicar y diferenciar conceptualmente lo que es la Elusión Fiscal y la Evasión Fiscal.

La elusión fiscal es una práctica legal en la que los contribuyentes utilizan los textos normativos e incluso las lagunas fiscales para minimizar su carga tributaria. Según Beckett y Verdier (2017), la elusión fiscal “consiste en evitar la obligación tributaria a través de medios legales” (p. 2). La elusión fiscal se diferencia de la evasión fiscal, que es ilegal y se refiere a la práctica de no pagar impuestos adeudados. Según Damro y Ruud (2019), “la evasión fiscal implica la violación de la ley tributaria y puede llevar a consecuencias penales” (p. 11).

La elusión fiscal es una práctica común entre las empresas multinacionales, que a menudo aprovechan la falta de coordinación entre los sistemas tributarios internacionales para minimizar su carga fiscal global. Según Masciandaro y Carminati (2018), “la elusión fiscal es una práctica común entre las empresas multinacionales, que pueden utilizar diferentes estrategias, como la planificación fiscal agresiva y la transferencia de precios, para reducir su carga fiscal global” (p. 176).

En resumen, la elusión fiscal es una práctica legal en la que los contribuyentes utilizan los cuerpos normativos y las lagunas dentro del mismo, para minimizar su carga tributaria, y se diferencia de la evasión fiscal, que es ilegal y puede llevar a consecuencias mayores. La elusión fiscal es aprovechar lo que indica el mismo sistema para calcular y pagar de forma eficiente un tributo, mientras que la evasión fiscal se refiere a que sabiendo que la norma exige cierta conducta, el contribuyente decide de forma voluntaria o no, no proceder conforme a la misma y no cumple con las obligaciones tributarias de cierto acto, es decir no declara ni paga los impuestos respectivos.

Recordemos que existen varios tipos de impuestos en Costa Rica, en este caso, la investigación se basa únicamente en el Impuesto

sobre la Renta, regulado por medio de la Ley costarricense número 7092. Es importante indicar que el sistema tributario costarricense aplica tarifas según el ingreso del contribuyente y es autodeclarativo. Los sistemas de impuestos autodeclarativos son aquellos en los que el contribuyente tiene la responsabilidad de calcular y declarar el impuesto que debe pagar. Estos sistemas son utilizados en varios países del mundo, incluyendo algunos de América Latina. En estos sistemas, el contribuyente debe presentar una declaración de impuestos en la que se detallan sus ingresos, deducciones y otros aspectos relevantes para el cálculo del impuesto a pagar. Según un estudio realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) titulado “Manual de Buenas Prácticas para la Administración de Impuestos”, los sistemas de impuestos autodeclarativos tienen varias ventajas, entre ellas:

“Reducen los costos de cumplimiento, ya que el contribuyente tiene la responsabilidad de preparar y presentar su propia declaración” (OCDE, 2018, p. 92).

“Permiten una mayor flexibilidad en la determinación de la base imponible, ya que los contribuyentes pueden declarar ingresos y deducciones de acuerdo a su situación particular” (OCDE, 2018, p. 92).

“Facilitan la identificación de los contribuyentes de alto riesgo, ya que las discrepancias entre las declaraciones y los datos disponibles pueden ser señales de evasión fiscal” (OCDE, 2018, p. 92).

No obstante, los sistemas de impuestos autodeclarativos también presentan algunos desafíos, como la necesidad de establecer controles efectivos para asegurar que las declaraciones sean precisas y completas, y la dificultad para detectar la evasión fiscal en casos en que los contribuyentes falsifican o subestiman sus ingresos y deducciones.

En el tanto, la normativa tributaria en Costa Rica, en cuanto al impuesto sobre la Renta,

ordena que los impuestos se paguen basados en los ingresos gravables, rebajándole los gastos deducibles generados en el período fiscal, siendo que las reglas a aplicar se encuentran en la propia ley del impuesto sobre la Renta. Una vez explicado todo lo anterior, por medio del presente ampliamos sobre dos beneficios fiscales en específico que se encuentran en la normativa costarricense:

1) Donaciones realizadas a entidades autorizadas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, cuenta con un artículo que establece en términos generales lo que puede ser un Gasto Deducible, así como también se encuentra en el reglamento respectivo, del cual se desprende que un gasto deducible es un gasto que puede ser restado de los ingresos para efectos del impuesto sobre la renta, lo que disminuye la cantidad de impuestos que una persona o empresa tiene que pagar. Hay muchos tipos de gastos que pueden ser deducidos, como los gastos de negocios, los gastos de alquiler, los intereses hipotecarios, los gastos médicos y los gastos educativos, entre otros. Para que un gasto sea deducible, debe cumplir ciertos requisitos, como ser necesario para producir la renta o tener una relación directa con la actividad económica del contribuyente. Es importante tener en cuenta que no todos los gastos son deducibles, por lo que es importante revisar la ley de impuestos para determinar qué gastos se pueden deducir y en qué condiciones. Además, es necesario llevar un registro de los gastos y tener la documentación adecuada para respaldarlos en caso de una auditoría.

Para el caso en concreto que hablamos sobre este beneficio fiscal, se encuentra regulado en el inciso Q) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y establece que las donaciones realizadas por los contribuyentes a entidades sin fines de lucro, que se encuentren debidamente registradas ante el Ministerio de Hacienda, son deducibles del impuesto sobre la renta.

Para aplicar como gasto deducible las donaciones realizadas, es necesario seguir los siguientes pasos:

a) Realizar la donación a una entidad sin fines de lucro debidamente registrada ante el Ministerio de Hacienda. Es importante obtener un comprobante o recibo de la donación emitido por la entidad autorizada.

b) En el momento de presentar la declaración de impuestos, se debe incluir el monto total de las donaciones realizadas en el año fiscal correspondiente.

El monto total de las donaciones realizadas se restará de la renta bruta del contribuyente, lo que disminuirá la cantidad de impuestos que se deben pagar. Es importante tener en cuenta que el monto máximo de las donaciones que se pueden deducir es del 5% de la renta bruta del contribuyente en el año fiscal correspondiente. Además, es importante verificar que la entidad receptora de la donación esté debidamente registrada ante el Ministerio de Hacienda, ya que, de lo contrario, la donación no será deducible. Actualmente se puede confirmar, este registro, por medio de la consulta al sitio en línea del Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.go.cr/docs/AutorizadosRecibirDonaciones.pdf> y se pueden observar los requisitos generales para formar parte de estas entidades autorizadas en : <https://www.hacienda.go.cr/docs/GeneralidadesDonaciones.pdf> . También se debe conservar la documentación de respaldo, como el comprobante o recibo de la donación, por si se requiere en el futuro para una auditoría o verificación por parte del Ministerio de Hacienda.

En este caso en concreto, el beneficio fiscal es que se pueda tomar como gasto deducible este tipo de donaciones y no solo realizar algún bien social, sin que se vea reflejado en la cuenta de renta general para el contribuyente.

2) Contar con la condición de PYME al inicio de operaciones.

En este apartado, se establece un beneficio fiscal que en la mayoría de ocasiones que lo explicamos, en nuestras asesorías, nos manifestan que “no lo sabían”, dado que el Gobierno no ha hecho una propaganda para hacer llegar esta información a la ciudadanía y como se indicaba en el apartado anterior, la ciudadanía no puede manifestar desconocimiento de la Ley, para bien o para mal.

El artículo 15 de la Ley de Renta que indica la tarifa del Impuesto, establece en el inciso b, en cuanto a personas jurídicas lo siguiente:

“ ARTÍCULO 15.- Tarifa del impuesto. A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley.

(...)

b) Las personas jurídicas, cuya renta bruta no supere la suma de ciento veintidós millones ciento cuarenta y cinco mil colones (122.145.000,00) durante el periodo fiscal:

I. Cinco por ciento (5%), sobre los primeros cinco millones setecientos sesenta y un mil colones (5.761.000,00) de renta neta anual.

II Diez por ciento (10%), sobre el exceso de cinco millones setecientos sesenta y un mil colones (5.761.000,00) y hasta ocho millones seiscientos cuarenta y tres mil colones (8.643.000,00) de renta neta anual.

III. Quince por ciento (15%), sobre el exceso de ocho millones seiscientos cuarenta y tres mil colones (8.643.000,00) y hasta once millones quinientos veinticuatro mil colones (11.524.000,00) de renta neta anual.

IV. Veinte por ciento (20%), sobre el exceso de once millones quinientos veinticuatro mil colones (11.524.000,00) de renta neta anual.

A efectos de lo previsto en este inciso b), las

micro y las pequeñas empresas inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) podrán aplicar la escala tarifaria prevista en este inciso, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

i. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primer año de actividades comerciales.

ii. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el segundo año de actividades comerciales.

iii. Cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el tercer año de actividades comerciales.

(...)” (lo destacado no es del original).

En este caso en concreto, se puede constituir una sociedad, proceder con el trámite para inscripción como PYME y la ley le brinda el beneficio fiscal del no pago de impuesto de Renta durante el primer año de actividad, solo el pago del 25% en el segundo año y un 50% al tercer año. Siendo parte de los beneficios fiscales que se exponen en la presente investigación.

La inscripción como PYME tiene los siguientes requisitos:

“Tener una actividad económica principal que sea compatible con la definición de PYME establecida por el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC).

Deberá aportar DOS de los siguientes TRES requisitos:

- Recibo de la póliza de Riesgos del Trabajo que emite el INS, al día.

-El Formulario de Declaración de Impuesto sobre la Renta: sea el Formulario D101 del Régimen Tradicional o el Formulario D105 del Régimen Simplificado, del último periodo fis-

cal.

-Planilla de la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS) o el comprobante de trabajador independiente, donde se demuestre que está al día con las obligaciones ante esa institución. Igual este requisito se puede verificar en línea ante CCSS.

Además de lo anterior debe aportar el Documento "Formulario de Inscripción Registro PYME", que opera como declaración jurada y que puede obtenerlo en las Oficinas del MEIC o en el sitio WEB plataforma del SIEC o bien en la Web "Sección trámites > Registro PYME".

Una vez que se cumplan con estos requisitos, se puede realizar la inscripción como PYME ante el MEIC. El proceso de inscripción incluye la presentación de una declaración jurada y la documentación que demuestre el cumplimiento de los requisitos establecidos.

Conclusiones:

En razón de todo lo expuesto, existen diversos conceptos que se relacionan entre sí en el sistema autodeclarativo que tiene actualmente Costa Rica. En este sentido, los contribuyentes y personas en general, tanto físicas o jurídicas, no deben alegar desconocimiento a la normativa, dado que como se desarrolló, el no "saber" esos beneficios no se puede invocar para tratar de disfrutarlos después. El contribuyente al contar con una asesoría legal previa al momento de iniciar sus operaciones, podrá conocer de una manera más amplia lo que indica la normativa, podrá tomar decisiones informadas sobre la administración del pago o no de sus impuestos, siempre apegándose al sistema jurídico por medio de la elusión. Este derecho que tienen los contribuyentes, siempre que se encuentre apegado a la normativa, se podrá defender de forma robusta ante una eventual fiscalización; siendo un beneficio real que se otorga por parte de la normativa para iniciar actividades por parte de una entidad apegada a lo establecido por el Ministerio de Economía,

Industria y Comercio (MEIC), generando un ahorro significativo en el pago de impuesto sobre la renta, según la cantidad de años que se encuentre activa económicamente.

Por otra parte, en cuanto a las donaciones a entidades sin fines de lucro, tienen relevancia en vista de que se pueden generar gastos de manera legal y con esto reducir la carga impositiva del período fiscal. En este caso las entidades receptoras de estos beneficios, deben estar inscritas en el Ministerio de Hacienda para que las donaciones sean acreditadas como un gasto, generando de forma directa que reciban mejores y mayores donaciones, de manera que esto motive mayor responsabilidad social y solidaridad de las empresas, pues su colaboración además les traerá un rédito económico a final del período fiscal.

Referencias bibliográficas.

Constitución Política de la República de Costa Rica. (1949). Recuperado de https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=871

Beckett, C., & Verdier, M. (2017). Tax evasion, tax avoidance and development finance. Oxfam Research Reports, 14.

Damro, C., & Ruud, S. (2019). Tax evasion versus tax avoidance: A review of the literature. *Journal of Economic Surveys*, 33(1), 109-130.

González-Cuéllar, J. (2018). La responsabilidad civil en el derecho de las nuevas tecnologías. Tirant lo Blanch.

González, J. (2020). El sistema tributario costarricense: problemas y desafíos. *Revista de Derecho Fiscal*, 13(1), 85-98.

Hernández, E. (2019). La reserva de ley en materia tributaria en Costa Rica. *Revista de Derecho Fiscal*, 12(2), 95-110.

Masciandaro, D., & Carminati, F. (2018). The

fight against tax evasion and tax avoidance in the EU: The case for a common approach.

Journal of Financial Crime, 25(1), 175-186.

Morales, E. (2016). El principio de legalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. *Revista Internacional de Filosofía Política*, 8, 233-251.

Rovira, M. (2018). *La formación en competencias jurídicas en la universidad*. Editorial Universitat Politècnica de València.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. (2005). Sentencia 3993-2005. Recuperado de https://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_resultado_simple.aspx?param1=ANIO&valor1=2005&nValor1=1¶m2=NUMERO&valor2=3993&nValor2=1¶m3=TEXTO&valor3=&nValor3=0&tipo=1&strTipM=T-C&lResultado=1&strSim=simp

Vargas, E. (2018). La reserva de ley en materia tributaria en Costa Rica. *Revista de Derecho Fiscal*, (1), 33-48.

Vázquez, E. (2019). *La responsabilidad penal de la persona jurídica en el ámbito empresarial*. Thomson Reuters.

TRIBUNA LIBRE

EDICIÓN
DIGITAL

Edición 11 / 4 Abril 2023

Costa Rica