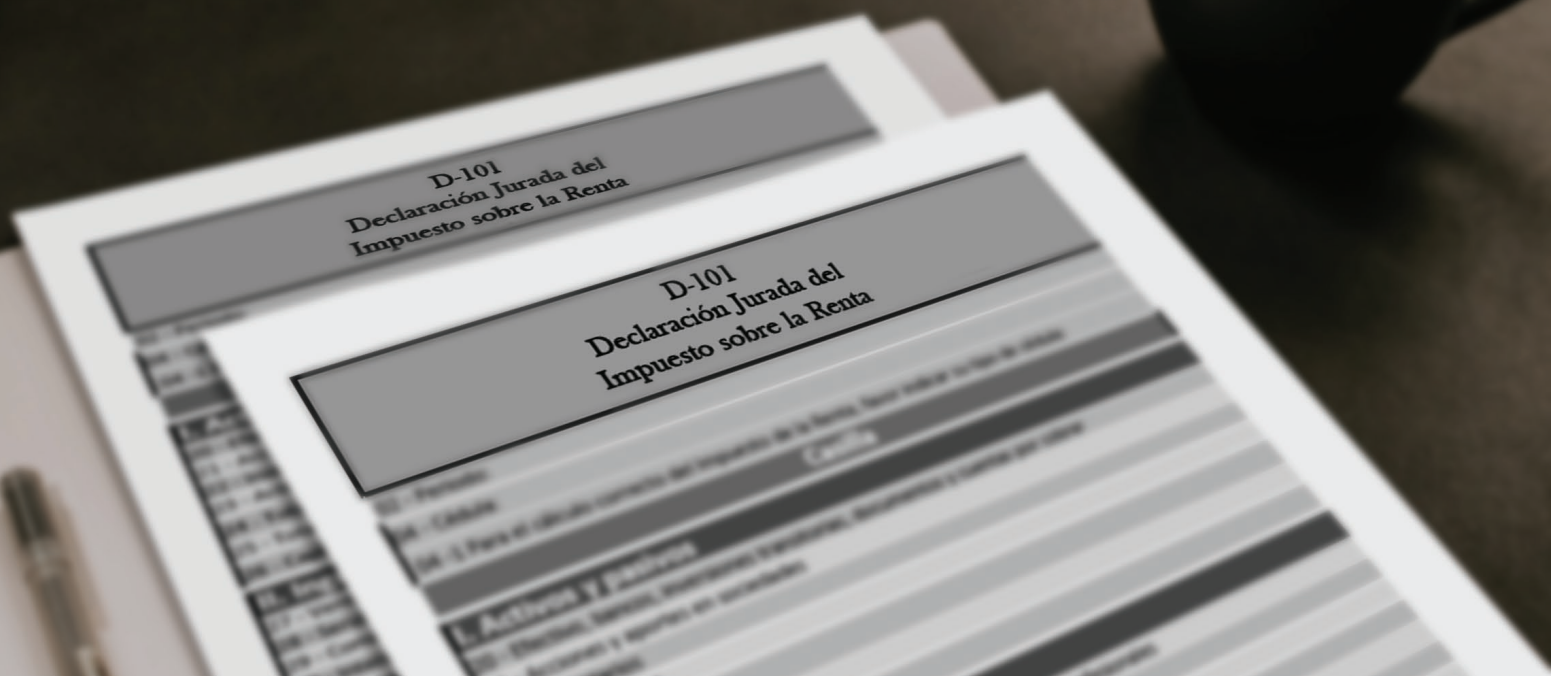




# Cierre del periodo fiscal 2020



## Particularidades del cierre de periodo fiscal 2020 en el impuesto sobre la renta

Para la determinación de la base imponible del impuesto a las utilidades del recién terminado periodo fiscal 2020, debemos tomar en consideración varios elementos novedosos introducidos en la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, así como algunos temas que pudieron impactar nuestros estados financieros y nuestras transacciones como resultado

de la dinámica sanitaria y económica mundiales. Vamos a realizar un repaso sobre algunas de ellas, sin pretender profundizar, pero sí para alertar e invitar a nuestros clientes a abordar con nosotros sus situaciones específicas en el curso de la preparación de su declaración de impuestos.

### Cambio de periodo fiscal ordinario

A partir de este periodo fiscal 2020, el periodo ordinario cuenta a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año. El transitorio I del Decreto que introdujo las modificaciones al Reglamento del Impuesto sobre la Renta definió los periodos específicos a declarar, según fuera su periodo ordinario o especial de previo al 1 de julio de 2019. Para aquellos contribuyentes con periodo ordinario

(30 de setiembre), esta próxima declaración contemplará del 1 de octubre de 2019 al 31 de diciembre de 2020 (15 meses). Sin embargo, aquellos con periodo especial pueden estar ante el escenario de contemplar desde 13 hasta 18 meses, cada caso debe revisarse. Los contribuyentes cuyo periodo fiscal no sufrió variación no se verán afectados por este cambio.

# Cálculo de los umbrales para aplicar la tasa de renta

El cambio de periodo fiscal, para quienes no estuvieran ya tributando en año calendario, implica un cálculo especial para determinar la tarifa del impuesto aplicable para normalizar los montos que se definen con carácter anual. La tarifa aplicable, de conformidad con el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se define a partir de la renta bruta anual obtenida por el contribu-

yente. En personas jurídicas se aplica una escala que va desde el 5% hasta el 30% (0% bajo ciertas condiciones para micro y pequeñas empresas registradas ante el MEIC o MAG y que se inscribieran en el Registro Único Tributario posterior al 1 de julio de 2019). En personas físicas, la escala de tarifas va desde el 0% hasta 25%. Esos montos definidos de manera anual se deberán mensualizar

(esto es dividir entre 12 meses) y luego multiplicar por la cantidad de meses que cubre la declaración a presentar, por ejemplo 15 para quienes tributaban en el periodo ordinario. Esto aplica para el monto de renta bruta y los créditos fiscales que pueden aplicarse las personas físicas.

# Ingresos Gravables

Una reforma sustancial a la Ley del Impuesto sobre la Renta fue la introducción del Capítulo XI Impuesto a las Rentas y Ganancias y Pérdidas de Capital, el cual estableció una cédula específica para este tipo de rentas. Reiterando que nuestra intención es no ser exhaustivos en este artículo, sino abordar las situaciones de manera general e invitando a nuestros clientes a tener sesiones individuales para analizar sus casos particulares, debemos tener en consideración que, si las rentas, ganancias o pérdidas de capital obtenidas en el periodo fiscal se vinculan a bienes o derechos afectos a la actividad lucrativa, éstas deben integrarse a la base imponible del Impuesto a las utilidades.

La afectación debe entenderse en el sentido que provengan de elementos patrimoniales propios de la actividad lucrativa, necesarios y útiles para la obtención de los rendimientos sujetos al Impuesto a las utilidades. La Ley indica que los dividendos y los intereses que provengan de títulos de oferta pública emitidos por entidades supervisadas por cualquier órgano adscrito al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero o participaciones en fondos de inversión, no se consideran afectos, a menos que se pueda probar la vinculación efectiva con la actividad lucrativa.

Los contribuyentes que obtengan rentas por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios deben tributar en la nueva cédula del impuesto del Capítulo XI, como indicábamos, excepto que se encuentren afectos a la actividad lucrativa. Sin embargo, la norma establece que el contribuyente puede optar por tributar en el Impuesto a las utilidades cuando tenga contratado al menos un empleado cotizando en la Caja Costarricense del Seguro Social. Es indispensable haberlo comunicado a la Administración Tributaria y debe permanecer al menos 5 años tributando en el impuesto de las utilidades en el caso de las rentas inmobiliarias y de 1 año para las mobiliarias obtenidas por arrendamiento, subarrendamiento, 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.



# Gastos Deducibles

Debemos mantener presente que los gastos deducibles deben reunir una serie de condiciones a nivel general, soportados en documentos suficientes y fehacientes, que el gasto sea útil y necesario para producir renta gravable, se hayan practicado las retenciones de ley. Esos documentos deben ser los que correspondan de acuerdo con la normativa de comprobantes electrónicos, especial cuidado debe tenerse de contar con las facturas electrónicas de compra para aquellas realizadas a contribuyentes excluidos de la obligación de extender comprobantes electrónicos; así como con los tickets electrónicos ya que los gastos correspondientes no serían deducibles.

# Gastos Deducibles

**Inventarios:** algunas transacciones que pueden ser normales a la actividad económica pudieron verse acentuadas como consecuencia de la situación pandémica, tales como mermas, donaciones, precios de venta por debajo de costo, entre otras, para las cuales debe considerarse el tratamiento tributario correcto y contarse con la documentación suficiente y competente para probar el gasto.

**Donaciones:** son deducibles siempre que se realicen a donatarios autorizados por ley o por la Dirección General de Tributación, debiendo el contribuyente conservar la prueba de que al momento de la donación, la entidad gozaba de dicha autorización. La donación deducible tiene un límite máximo del 10% de la renta neta del contribuyente, sin considerar este gasto. Las donaciones en especie deben tomarse por su valor de mercado para efectos de la deducción.

**Diferencial cambiario:** sigue siendo un tema de enorme incertidumbre, el criterio institucional 04-2020 recién emitido el pasado 7 de enero, lejos de traer claridad a la discusión, generó un gran descontento por la falta de oportunidad y por ser inconsistente con opiniones emitidas por funcionarios de la Dirección General de Tributación a lo largo del año pasado. Una interpretación razonable es que la ley del Impuesto sobre la Renta establece y el reglamento desarrolla que el diferencial cambiario resultante de la actividad lucrativa sujeta al impuesto a las utilidades, es gravable o deducible sobre el principio contable del devengo; por otro lado, que el resultante de rentas y/o ganancias o pérdidas de capital, es gravable o deducible según el principio contable de realizado. Sin embargo, el criterio institucional, vinculante únicamente a los funcionarios del Ministerio de Hacienda, interpreta que todo diferencial cambiario es gravable o deducible si ha sido realizado. Es importante que los responsables de cada una de sus empresas midan el impacto económico de aplicar una u otra interpretación, así como las posibles consecuencias en el marco de una fiscalización y litigio tributario, antes de tomar una decisión. Una vez tomada la decisión, nuestra recomendación es aplicarla consistentemente y generar la prueba suficiente para estar listos para conversar con los auditores tributarios.





**Impuestos al valor agregado deducibles:** el artículo 9 literal c) establece que no son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre la Renta los impuestos de renta, ventas, selectivo de consumo, los específicos de consumo y las tasas especiales que se fijan sobre éstos siempre que sean contribuyentes de este impuesto. En el caso específico del impuesto al valor agregado, la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas estableció que es deducible el impuesto pagado en las compras destinadas a operaciones sin derecho a crédito fiscal o que utilizadas indistintamente, es deducible la proporción correspondiente a operaciones sin derecho a crédito pleno.

**Países no cooperantes:** una novedad introducida por la reforma fiscal es la consideración de gasto no deducible las que tengan como contraparte una persona residente en países o territorios calificados por la administración tributaria como jurisdicciones no cooperantes. De conformidad con la Resolución de la Dirección General de Tributación 02-2020 esa lista se limita a: Bosnia y Herzegovina, Corea del Norte, Cuba, Irak, Islas Norkfolk, Kirguistán, North Macedonia, Maldivas, Montenegro, Omán, Palestina, Timor-Leste, Uzbekistán, Wallis y Futuna.

**Asimetrías híbridas:** otra novedad alineada con el esfuerzo global de lucha contra las planeaciones fiscales agresivas, establece que no tienen la consideración de gastos deducibles aquellos incurridos con entidades o mediante instrumentos financieros que provoquen una doble no imposición, según la legislación de las jurisdicciones involucradas

**Precios de transferencia:** si bien la obligatoriedad existe desde hace varios años, para la declaración del periodo fiscal 2020 se debe incorporar el efecto de la pandemia en la dinámica de los grupos económicos. A finales de diciembre 2020, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico publicó una guía sobre la aplicación del principio de plena competencia (arm's length) a los asuntos que pudieron surgir o acentuarse como resultado del COVID-19, la cual, sin implicar normativa nueva, orienta a contribuyentes y administraciones tributarias sobre la aplicación en el contexto país y negocio. Entre otros asuntos, los contribuyentes deben documentar apropiada y suficientemente el impacto de la pandemia al negocio y a las partes vinculadas, incluyendo los riesgos de mercado, operativos y financieros. Por otro lado, debemos establecer procedimientos especiales para el análisis de comparabilidad, ya que la información histórica puede no ser útil para evaluar transacciones del periodo, las cuales entre independientes se vieron afectadas por las condiciones a nivel mundial o incluso debemos evaluar el cumplimiento en el caso de contratos pactados para varios años. La casuística es enorme, debemos realizar un estudio de precios de transferencia con un análisis profundo para llegar a las conclusiones correctas.

**Pérdidas del periodo:** a partir de reforma tributaria, los contribuyentes pueden diferir las pérdidas fiscales en los tres periodos fiscales siguientes, siempre que éstas se encuentren debidamente contabilizadas como pérdidas diferidas. Los contribuyentes en la actividad agrícola pueden diferir sus pérdidas fiscales en un periodo de 5 años. Debe entenderse como pérdida fiscal aquella resultante de ajustar al resultado contable los ingresos no gravables, los ingresos gravables no incluidos en el resultado contable, así como los gastos no deducibles y los otros gastos deducibles. Para evitar contingencias, debe realizarse un análisis cuidadoso del debido cumplimiento de la normativa para estar en capacidad de presentar prueba competente para sustentar la pérdida fiscal diferida.

**Límite a la deducibilidad de intereses:** si bien no afecta la determinación del impuesto de utilidades del periodo 2020, debemos tener presente que es durante el periodo fiscal ya iniciado que debemos valorar y tomar acciones respecto del impacto que tendrá la limitación de deducibilidad de los gastos por intereses netos a partir del 2021. La norma establece un límite de deducibilidad de los intereses netos del 20% del EBITDA, pudiendo deducir en los periodos siguientes el exceso, siempre respetando dicho límite. Los intereses afectados por esta limitación son los que se devengan con personas no sujetas a la supervisión de entidades adscritas al CONASSIF o no supervisadas por órganos competentes en el exterior. Un transitorio de la norma estableció una implementación progresiva de manera que para los periodos 2021 y 2022 esa limitación será del 30% y disminuirá a partir de ese año 2 puntos porcentuales hasta llegar al 20%. Se establecen algunas excepciones por lo que será importante valorar las situaciones particulares.



# Otras obligaciones en el proceso de cierre fiscal

1

Las declaraciones informativas D151 y D152 deben presentarse a más tardar el 28 de febrero de 2021. La declaración D151 debe contener únicamente la información no respaldada en comprobantes electrónicos relativas a las transacciones sujetas a informar.

2

El Registro de transparencia y beneficiarios finales deberá actualizar datos en el mes de abril, si no ha ocurrido circunstancias que la norma considera extraordinarias.

3

El AMPO debe actualizarse a más tardar el 31 de enero.



### **KPMG en Costa Rica**

Edificio KPMG  
San Rafael de Escazú  
Tel +506 2201 4100  
kpmg.co.cr

© 2021 KPMG S.A., sociedad anónima costarricense y firma miembro de la red de firmas miembros independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International") una entidad suiza. Todos los derechos reservados.

La información aquí contenida es de naturaleza general y no tiene el propósito de abordar las circunstancias de ningún individuo o entidad en particular. Aunque procuramos proveer información correcta y oportuna, no puede haber garantía de que dicha información sea correcta en la fecha que se reciba o que continuará siendo correcta en el futuro. Nadie debe tomar medidas basadas en esta información sin el debido asesoramiento profesional después de un estudio detallado de la situación en particular.

El nombre KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International.