

## Cierre de períodos fiscales 2019 y 2020, pagos parciales y otros ajustes resultantes de la reforma tributaria



La reciente reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR No. 7092 del 21.04.88, modificada por la Ley No. 9635 del 03.12.18), modificó el período fiscal ordinario para los contribuyentes del impuesto sobre las utilidades. El nuevo período fiscal coincide con el año calendario.

La reforma al Reglamento a la LISR (Decreto Ejecutivo No. 41818 de 17.06.19) estableció ciertas reglas transitorias para el cierre del período fiscal (PF) 2019 y los siguientes ejercicios y otros asuntos relacionados con esos cambios.

En resumen, estas son las regulaciones transitorias del Reglamento a la LISR (Transitorio I), que se aplican según el PF bajo el cual se opere:

1. El contribuyente que opera con un PF especial, que concluyó entre enero y junio de 2019:



- a. Continuará con ese período fiscal especial un ejercicio económico completo adicional.
  - b. Su declaración D101 del PF 2019 la debe hacer con las reglas de la LISR antes de la reforma.
  - c. Su declaración D101 del PF 2020 la debe hacer con las reglas de la LISR ya reformada.
  - d. Concluido el PF especial adicional que terminó a más tardar el 30 de junio de 2020, y que se realizará por completo durante la vigencia de la reforma, deberá presentar otra declaración más, comprendiendo los meses entre el cierre de su período especial y el 31 de diciembre de 2020. Esa declaración también se registrará por la LISR reformada.
2. El contribuyente opera con el PF ordinario anterior (octubre a setiembre) u opera con un PF especial, que concluyera entre julio a noviembre de 2019:
- a. La declaración D101 del PF2019 se registrará completamente por la LISR reformada.
  - b. Deberá presentar una declaración por los meses que resten entre el cierre de su PF2019 y el 31 de diciembre de 2020, que se registrará también por la LISR reformada.
3. Si el contribuyente opera con un PF especial que coincide con el calendario:
- a. La declaración D101 del PF2019 se debe hacer con las reglas de la LISR antes de la reforma.
  - b. La declaración D101 del PF2020 se debe hacer con las reglas de la LISR reformada.
4. Los contribuyentes que operaban con un período fiscal especial y para consolidación con su casa matriz, requiera la consolidación de sus estados financieros, debían solicitar el mantenimiento del período fiscal especial a la Dirección General de Tributación. El plazo para formular esa solicitud venció el 30 de julio de 2019.
5. Los pagos parciales que los contribuyentes deberán hacer para el PF que concluirá el PF2020, y que comprenderá más o menos de doce (12) meses, deberán calcularse de la siguiente forma. Se debe considerar el número de trimestres que abarca ese período. Esa cantidad de meses se dividirá entre tres (3), redondeando los decimales al número entero superior, para así determinar la cantidad absoluta de trimestres. A este resultado se le resta uno (1) para determinar la cantidad de pagos parciales. Los pagos parciales se deberán



hacer a más tardar el último día hábil de los meses de diciembre, marzo, junio y setiembre.

6. Los pagos parciales del PF 2021, deberán pagarse a más tardar el último día hábil de los meses de junio, setiembre y diciembre de cada año.

También la reforma creó nuevas tarifas para las personas físicas con actividades lucrativas. Las tarifas se determinan por rangos de renta neta anuales. También los créditos fiscales por familiares dependientes están anualizados. Así, para todas las personas físicas con actividades lucrativas que no operaban con el PF calendario, el PF2020 tendrá más o menos que doce (12) meses, es preciso proporcionar los rangos de tarifas, según la cantidad de meses. El Reglamento a la LISR contiene las fórmulas correspondientes.

## COMENTARIOS

El anterior resumen corresponde a nuestra interpretación del Transitorio I del Reglamento a la LISR. Dicho Transitorio contiene, en nuestra opinión, algunos textos confusos y contradictorios.

Específicamente, el Transitorio inicia su texto con lo que pareciera un enunciado general:

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

*...”*

La redacción del párrafo transcrito es confusa o contradictoria por varias razones. En primer lugar, los períodos fiscales son continuos, no tienen vacíos. Cuando concluye un período fiscal, inmediatamente inicia otro después. Así, por definición, todos los contribuyentes tienen un período fiscal en curso al momento de entrar en vigencia la LISR reformada. Simplemente no es posible que un contribuyente no tenga un período fiscal en curso al momento de entrar en vigencia la reforma a la LISR.



No obstante lo anterior, el anterior párrafo transcrito del Reglamento pareciera dirigirse solo a los contribuyentes que al entrar en vigencia la ley, tenían un período fiscal en curso. En realidad, todos los contribuyentes están en esa categoría.

La segunda contradicción se encuentra en el párrafo al disponer que, a esos contribuyentes, los que tienen un período fiscal en curso, que son todos, finalizarán ese período con la normativa vigente al inicio de ese período. Con ese enunciado el Reglamento estableció que el impuesto sobre las utilidades se rige por la ley que estaba vigente al momento de inicio del período fiscal, no por la que rige al momento del cierre del ejercicio.

Pero el impuesto sobre las utilidades es un impuesto que se devenga al cierre del período fiscal (LISR, artículo 1) o del cese de actividades (LISR, artículo 20). Por eso, la ley aplicable es la que está vigente al cierre del ejercicio. Así lo ha interpretado la jurisprudencia en casos en los que ha habido cambio de reglas durante el curso de un período fiscal.

Pero normas posteriores en el Transitorio I del RLISR establecen una regla distinta a la enunciada en este primer párrafo. Por ejemplo, los contribuyentes que operan con el período fiscal ordinario, lo deberán cerrar siguiendo las reglas de la LISR reformada, aunque hubieran iniciado ese período fiscal con la versión anterior de la LISR. Por ello, este primer párrafo del Transitorio I contradice lo que párrafos posteriores establecen. La tercera contradicción se refiere a la frase:

*“finalizarán el período atendiendo la normativa vigente al momento de inicio del mismo, incluyendo aquellas rentas por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios que habían sido declarados y registrados como activos en el Impuesto sobre las Utilidades.”*

Esa frase parece sugerir que los contribuyentes que iniciaron el período fiscal 2019 con la anterior versión de la LISR, que son la mayoría de los contribuyentes, deben declarar los ingresos por arrendamientos mobiliarios e inmobiliarios con las reglas anteriores. Pero esa disposición es contradictoria con el hecho de que a partir del 1ero. de julio de 2019, rige un impuesto de rentas de capital que grava las rentas por esos arrendamientos y otras transacciones relacionadas, distinto del impuesto sobre las utilidades.

La cuarta contradicción está contenida en la siguiente oración del Transitorio I del Reglamento:

*“En caso de que el nuevo periodo impositivo no coincida con el que tenía en operación, deberán presentar las declaraciones atendiendo las siguientes disposiciones:  
...”*



La contradicción surge porque el inciso c) de esa misma norma se refiere a contribuyentes que operen con el período fiscal calendario, que coincide con el que la reforma introdujo. La redacción sugiere que el enunciado inicial, antes de la oración citada antes, se refiere a esos contribuyentes que operan con el período fiscal calendario, por lo que les coincide el período fiscal con el que operan con el nuevo impuesto. Pero el inciso c) de la norma establece una regla especial para ellos, según la cual su declaración del PF2019 deben hacerla *“atendiendo las disposiciones de la Ley N° 7092, y el período fiscal comprendido entre al 01/01/2020 al 31/12/2020 atendiendo las disposiciones contenidas en la Ley N° 9635.”*

En realidad, la LISR es la No. 7092 y ello no ha cambiado. La Ley No. 9635 no es una nueva LISR, es simplemente una reforma a la Ley No. 7092. Por ello resulta confuso que el Transitorio haya estipulado que los contribuyentes que operaban con el período fiscal calendario, deberán presentar su declaración del PF2019, aplicando la Ley No. 7092, y la del siguiente período siguiendo las disposiciones de la Ley No. 9635, como si se tratara de dos leyes distintas excluyentes, cuando en realidad la segunda es una reforma de la primera.

La quinta contradicción de ese primer párrafo del Transitorio I del Reglamento a la LISR consiste en permitir, que los contribuyentes que operan con el período fiscal calendario, cierren su PF2019 aplicando una versión anterior de la LISR, aunque la misma ya no estará vigente al momento de cierre de su ejercicio económico. Por el contrario, por el solo hecho de haber operado con otro período fiscal, los contribuyentes que hubieren concluido su período fiscal después del 1 de julio de 2019, sí deberán aplicar la LISR reformada, porque es la ley vigente al momento del cierre de su ejercicio económico. ¿Por qué a unos contribuyentes sí le es aplicable la reforma al concluir su período fiscal y a otros no, cuando en realidad, la reforma está vigente, sin condiciones de acuerdo con la ley, para todos?

La reforma a la LISR mantuvo la autorización para que la Administración Tributaria pudiera establecer períodos fiscales distintos al ordinario, con carácter general y por rama de actividad (LISR, art. 4). La única regulación contenida en el Reglamento a la LISR se refiere a la posibilidad de haber obtenido una extensión, al período especial que se hubiere obtenido, si se justificaba necesidad de consolidación de estados financieros por la casa matriz, solicitada a más tardar el 30 de julio de 2019 (Transitorio I, párrafo 4 y Transitorio VIII). La Administración Tributario no ha establecido regulación especial estableciendo en forma general, a determinadas ramas, períodos fiscales distintos al nuevo.



La Administración Tributaria no ha aclarado cómo se identificarán los dos períodos fiscales que ciertos contribuyentes deberán declarar respecto del año 2020. Estos son los contribuyentes que operan con un período fiscal especial, cuyo cierre fue entre el 1ero. de enero al 30 de junio. La primera declaración la deberán presentar comprendiendo el período especial adicional que el Reglamento a la LISR expresamente autorizó. La segunda declaración la deberán presentar comprendiendo los meses que resten después del cierre de ese último período fiscal especial y el 31 de diciembre de 2020.

Por otra parte, el Reglamento contiene, al menos, otra norma contraria a la ley. La LISR dispuso que el límite a la deducibilidad máxima de intereses netos no bancarios (LISR, art. 9 bis nuevo), regirá a partir del segundo período fiscal del impuesto sobre la renta, contado desde el 1ero de julio de 2019. También dispuso que, durante los dos períodos fiscales siguientes, la deducibilidad máxima será del 30% y se ajustará a la baja cada año, dos puntos porcentuales hasta alcanzar el 20% (Transitorio XX).

El Reglamento a la LISR estableció una regla distinta (Transitorio III). Dictó que el citado límite de deducibilidad regirá a partir del segundo período fiscal en que el contribuyente declare con las nuevas reglas. Como se examinó antes, algunos contribuyentes declararán en el 2020 dos veces por tramos distintos, y otros lo harán una vez por períodos mayores a doce meses. Otros contribuyentes lo harán por el PF2019 con las reglas anteriores y no será sino hasta el 2020 que lo harán, por primera vez, con las reglas nuevas. Por eso el período de declaración, que es el parámetro establecido por el Reglamento, no es sinónimo a un año, que es el parámetro establecido en la Ley.

Sin duda, los contribuyentes tienen en la LISR, un derecho, que el RLISR limitó. Ellos podrán reclamar la aplicación del derecho que la ley les reconoció. Por ejemplo, los contribuyentes con PF especiales que terminaron antes del 30 de junio de 2019, para el 2021 habrán declarado ya dos (2) veces bajo la LISR reformada. Para ellos, el límite de deducibilidad regirá a partir del tramo corto de meses entre el cierre de su último PF especial y el 31 de diciembre de 2020. Ése sería el segundo período fiscal en que esos contribuyentes habrán declarado con las nuevas reglas, según lo dispone el Reglamento a la LISR. Para esos contribuyentes, la regla impuesta por el Reglamento les perjudicará, a partir de esa segunda declaración, que presentarán comprendiendo una parte del 2020, en algún mes desde el 1ero. de enero y el 30 de junio, con cierre al 31 de diciembre de 2020.

Por el contrario, los contribuyentes que operan con el año calendario, harán su primera declaración aplicando la reforma de la LISR hasta el 31 de diciembre de 2020. A ellos no les aplicará la limitación de la deducibilidad de intereses sino hasta la declaración del PF2022, que será su segunda declaración bajo las reglas de la reforma, según lo establecido por el Reglamento.



Estas y otras ilegalidades, están contenidas en el Reglamento. Reclamaremos por nuestros clientes la desaplicación de todas las disposiciones reglamentarias contrarias a la ley. Es la ley la que impone las obligaciones tributarias. El Poder Ejecutivo, a través de sus reglamentos, no puede ignorar los derechos que la ley le concede a los contribuyentes.

En otro tema, es importante agregar que la Dirección General de Tributación no ha emitido aún el nuevo formulario D101 para ajustarse a los cambios introducidos con la reforma tributaria. Habrá que esperar ese nuevo formato para entender en forma más detallada, cómo se deberá declarar el impuesto sobre las utilidades del PF2019 en adelante.

Por: Mariela Hernández, Socia ECIJA Costa Rica