

1. Introducción

El cierre fiscal al 31 de diciembre es un proceso esencial para empresas, profesionales y PYMES en Costa Rica. Este ejercicio requiere una revisión exhaustiva de la información contable y tributaria.

Las declaraciones para el **Impuesto al Valor Agregado**:

Formulario D-150 (Declaración Mensual de IVA)

La declaración de **Impuesto sobre la Renta**:

Formulario D-101 (Declaración Anual)

Esta guía ofrece una hoja de ruta para lograr un cierre fiscal ordenado, aprovechando los beneficios y regímenes especiales y atendiendo los mecanismos de integración de rentas.

2. Verificación de las declaraciones D-150 de IVA

- Coherencia entre ventas y compras:** Revise que las declaraciones mensuales de IVA reflejen fielmente los ingresos y compras que se consolidarán en los estados financieros. Las discrepancias pueden generar ajustes o reparos por parte de la Administración Tributaria. Verificar que las facturas electrónicas de sus ventas coincidan con sus ingresos en el estado financiero y D-150 del IVA.

- Cálculo de la prorrata (si aplica):** Para aquellas empresas que realizan actividades mixtas (gravadas y exentas), es fundamental calcular la prorrata del crédito fiscal de forma coherente con lo declarado en las D-150.

- Verificación de notas de crédito y débito:** Asegúrese de que todas las notas emitidas y recibidas estén debidamente contabilizadas y reflejadas tanto en las declaraciones de IVA como en los estados financieros.

3. Conciliación Fiscal y la Declaración D-101 de Renta

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

La Declaración D-101 es el documento central del cierre fiscal. Para su correcta elaboración se deben considerar los siguientes puntos:

- Conciliación entre utilidad contable y base imponible:**

Parte de la entidad contable (según NIIF) y realice una conciliación fiscal que identifique los rubros no deducibles y las diferencias entre la normativa tributaria y los registros contables. Es esencial identificar las diferencias temporarias (que se revertirán en ejercicios futuros) y las diferencias permanentes, y todo esto dejarlo debidamente documentado para que pueda ser revisado por terceros, incluyendo las autoridades fiscales.

- Aplicación de la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias):**

Analicé cada diferencia temporal para determinar si genera un activo o un pasivo por impuesto diferido, prestando especial atención a las diferencias cambiarias (realizadas y no realizadas). Lleve un registro auxiliar que distinga claramente estas variaciones para el correcto reconocimiento del impuesto diferido. Separar los ingresos y los gastos de actividades gravables en el impuesto de renta, de las que no lo son. Por ejemplo, el caso de las rentas que pagan el impuesto en las rentas inmobiliarias.

- Gastos deducibles y retenciones en la Fuente:**

Verifique que los gastos sean "útiles, necesarios y pertinentes" (según el Artículo 7 de la LISR) y que se hayan aplicado correctamente las retenciones en la Fuente (Artículo 59 de la LISR). La adecuada documentación (facturas, recibos, contratos) es fundamental para respaldar la deducibilidad de cada gasto. Asegúrese que se hayan realizado las retenciones por impuestos de renta a salarios, dividendos o por remesas a proveedores del exterior.

Para que un gasto sea considerado deducible según la normativa tributaria costarricense, debe cumplir con ciertos **requisitos clave**:

- Relación con ingresos gravables:**

Los gastos deben ser necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Comprobantes electrónicos:**

Es obligatorio que todos los gastos estén respaldados por comprobantes autorizados por la Administración Tributaria.

- Cumplimiento de obligaciones laborales y sociales:**

Si un gasto está sujeto a retenciones o debe ser reportado a la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), es necesario cumplir con estas obligaciones.

Además, existen **categorías de gastos** que tienen requisitos específicos:

- Gastos financieros**

Los intereses financieros deben estar bien documentados y asociados a la generación de rentas gravables. En el caso de intereses no bancarios, es importante verificar los límites aplicables a su deducibilidad, ya que el exceso podrá ser deducido en periodos posteriores (véase punto 7).

- Cuentas incobrables**

La deducibilidad de cuentas incobrables es un tema sensible. Según la Ley del Impuesto sobre la Renta, solo se pueden deducir después de haber agotado todas las acciones legales para su recuperación. Las provisiones para cuentas incobrables, en cambio, no son deducibles, lo que obliga a las empresas a ser prudentes en la gestión de sus créditos.

En resumen, la conciliación fiscal es un elemento crucial en el proceso de cierre contable. Este procedimiento consiste en distinguir entre los ingresos que están sujetos a impuestos y aquellos que no lo están, garantizando que se cuente con la documentación adecuada para justificar la clasificación de estos últimos.

Es pertinente señalar que, en 2023, se modificó el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que afectó el principio de territorialidad. Esta reforma ha generado interrogantes sobre el tratamiento de ciertos ingresos obtenidos fuera del país, por lo que es esencial evaluar cada situación con detalle. Además, es necesario identificar y excluir de la base imponible los gastos que no son deducibles. Entre estos se incluyen aquellos que no cumplen con los requisitos legales, como la falta de comprobantes electrónicos o la ausencia de una relación directa con la generación de ingresos sujetos a impuestos.

4. Revisiones Clave Antes de Presentar la D-101

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

4.1 Identificación de Partidas Temporarias vs. Permanentes:

- Partidas temporarias:**

Son aquellas diferencias entre el resultado contable y fiscal que se revertirán en periodos futuros (por ejemplo, depreciaciones aceleradas, provisiones o estimaciones de incobrables).

- Partidas permanentes:**

Son gastos o ingresos que no se revertirán, como multas o donaciones no autorizadas. La correcta identificación es vital para determinar el impuesto corriente y el impuesto diferido.

4.2 Deducción de Pérdidas de Ejercicios Anteriores:

Las empresas que hayan incurrido en pérdidas en ejercicios fiscales anteriores pueden deducir dichas pérdidas de las utilidades de ejercicios posteriores, dentro de ciertos límites y plazos establecidos por la ley. Esto permite compensar pérdidas pasadas con ganancias futuras, reduciendo la base imponible en años subsiguientes.

4.3 Diferencial cambiario:

En los últimos años, ha surgido una controversia significativa en torno al manejo del diferencial cambiario, ya sea considerándolo como una ganancia o una pérdida. Este término se refiere a las fluctuaciones en el valor de activos o pasivos denominados en monedas extranjeras debido a cambios en el tipo de cambio.

Según el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es obligatorio reportar el diferencial cambiario generado "en activos y pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del periodo fiscal". Esto implica que, incluso si no se ha materializado al final del periodo fiscal, debe ser considerado.

No obstante, la administración tributaria ha indicado que el criterio aplicable debe basarse en lo "realizado", incluso en situaciones donde algunos contribuyentes optan por el enfoque de lo "devengado".

Esta discrepancia en los enfoques genera incertidumbre y posibles conflictos con las autoridades fiscales. Por lo tanto, es crucial que las empresas analicen detenidamente su posición, teniendo en cuenta tanto el marco legal como las posibles consecuencias de futuros litigios.

4.4 Deducción de Donaciones:

Las empresas pueden deducir de su base imponible las donaciones realizadas a entidades autorizadas, hasta un límite del 10% de su renta neta. Es importante que las donaciones se realicen a organizaciones debidamente registradas y que se cuente con la documentación de respaldo correspondiente.

4.5 Retenciones y Salarios:

- Salarios no reportados a la CCSS:**

No son deducibles. Asegúrese de que las cargas sociales se hayan liquidado y reportado de forma correcta.

- Salarios reportados a la CCSS e INS:**

El monto de los salarios debe coincidir con lo reportado a la CCSS, al Instituto Nacional de Seguros (INS), y lo contabilizado.

- Retenciones sobre servicios al exterior:**

Revise que se hayan aplicado las retenciones correspondientes para evitar que ciertos gastos sean considerados no deducibles.

4.6 Revisión de Facturación Electrónica:

- Verifique que todos los ingresos y gastos estén respaldados por facturas electrónicas válidas.

- Si algún proveedor está exento de emitir factura electrónica por razones legales, documentar la excepción es indispensable para evitar cuestionamientos.

4.7 Rentas del exterior:

Revisar si las rentas obtenidas del exterior deben tributar o no en el Impuesto de Renta de Utilidades u otra cédula.

5. Aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

Para las empresas que adoptan NIIF, es crucial prestar atención al menos a:

- NIC 12 (Impuesto a las Ganancias):**

Regula el reconocimiento y la medición del impuesto sobre las ganancias, incluyendo el tratamiento de diferencias cambiarias y la determinación del impuesto diferido.

- NIIF 16 (Arrendamientos):**

Define el tratamiento contable de los arrendamientos, cuyo impacto en los estados financieros debe integrarse en la conciliación fiscal.

- NIIF 9 (Instrumentos Financieros) y NIIF 15 (Ingresos de Contratos con Clientes):**

Estas normas impactan la estimación de provisiones por pérdidas crediticias y el reconocimiento de ingresos, generando diferencias temporarias que deben ser consideradas.

- NIIF 18 (Presentación de Estados Financieros):**

Establece un nuevo esquema para la presentación del rendimiento financiero, priorizando la comparabilidad y la transparencia en los estados de resultados.

6. Otras Obligaciones y Consideraciones

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

- Comprobar su situación tributaria:**

Verificar en el Ministerio de Hacienda en la plataforma ATV opción "Consulta Información Tributaria" o en el enlace <https://atv.hacienda.gov.cr/ATV/frmConsultaSituTributaria.aspx>.

- Pagos Parciales (Estimación de Renta):**

Durante el año se deben realizar adelantos del impuesto sobre la renta. Si estos pagos no se realizan se generan intereses moratorios.

- Declaraciones de Sociedades Activas:**

Las sociedades sin actividad deben presentar las declaraciones informativas correspondientes a través de la plataforma ATV.

- Registro de Beneficiarios Finales (RTBF):**

Actualizar la información ante el Banco Central es esencial para evitar sanciones y restricciones.

- Transfer Pricing (Precios de Transferencia):**

Cuando sea un grupo económico, si se realizan operaciones con partes relacionadas, es necesario contar con la documentación que respalde el valor de las transacciones para evitar sanciones.

- Operaciones con Criptomonedas y Activos Digitales:**

Aunque la regulación aún está en evolución, es prudente llevar un registro detallado de todas las transacciones y su justificación contable y fiscal.

- Impuesto a las Ganancias de Capital:**

Revise si durante el año se realizaron ventas de activos, acciones o inmuebles, ya que estas transacciones pueden tener tratamientos especiales, y podría ser que no requieran integración de estas (véase punto 9).

- Contar con las certificaciones requeridas:**

- Solo se integran a las entidades estatales que realizan la retención del 2%.

- Certificaciones por un contador público autorizado para las donaciones en especie que sean deducibles en el impuesto de renta y los inventarios de mercadería a deshechar.

7. Intereses No Bancarios:

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

El Artículo 9 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en Costa Rica establece una limitación a la deducibilidad de los gastos por intereses netos para evitar la erosión de la base imponible mediante endeudamiento excesivo. Esta norma, introducida con la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, sigue las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS de la OCDE.

Definición de Intereses No Bancarios:

Los intereses no bancarios son aquellos generados o pagados en operaciones crediticias que no provienen de instituciones bancarias reguladas. Esto incluye préstamos otorgados por entidades financieras no bancarias, cooperativas u otras instituciones de crédito especializadas.

Límite de Deducibilidad:

El Artículo 9 bis establece una deducibilidad máxima para los gastos por intereses netos, definida como un porcentaje de la Utilidad Antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones (UIAIDA). Este porcentaje se ha implementado de manera gradual desde el periodo fiscal 2021, disminuyendo 2 puntos porcentuales cada año hasta alcanzar el 20% en 2027. Para el periodo fiscal 2024, el límite de deducibilidad es del 26% de la UIAIDA.

Es importante destacar que este límite se aplica únicamente a los intereses no bancarios. Los intereses provenientes de deudas con entidades sujetas a vigilancia e inspección de las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASIFI) o con bancos y entidades financieras extranjeras debidamente supervisadas por organismos en su país de origen están exentos de esta limitación.

Cálculo de la Deducibilidad Máxima:

- Calcular la UIAIDA: A la utilidad neta del periodo, sume los gastos deducibles por intereses, depreciación y amortización.

- Aplicar el porcentaje de deducibilidad: Multiplique la UIAIDA por el porcentaje de deducibilidad aplicable al periodo fiscal (por ejemplo, 0.26 para el año 2024).

Si los gastos por intereses netos exceden el límite permitido, el exceso puede ser deducido en periodos fiscales sucesivos, siempre que en cada periodo se cumpla con el límite establecido.

Procedimiento para Ampliar el Límite de Deducibilidad:

El Artículo 9 bis faculta a la Administración Tributaria para autorizar un límite mayor de deducibilidad de intereses en casos justificados. La solicitud debe presentarse dentro de los 15 días naturales posteriores al cierre del periodo fiscal y cumplir con los requisitos establecidos en la normativa vigente.

Conclusión:

La limitación a la deducibilidad de intereses no bancarios busca prevenir prácticas de endeudamiento que reduzcan artificialmente la base imponible del Impuesto sobre la Renta. Este procedimiento asegura que el contribuyente quede liberado de futuras obligaciones fiscales relacionadas con la actividad cesada. Es importante destacar que, mientras el contribuyente se mantenga inscrito, debe cumplir con todos los deberes formales y materiales que le sean aplicables. Por lo tanto, la desinscripción oportuna es esencial para evitar sanciones y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

8. Consideraciones Especiales para PYMES

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

Las PYMES representan una parte importante del tejido empresarial en Costa Rica, y debido a su tamaño, pueden acceder a beneficios y regímenes especiales. En el contexto del cierre fiscal 2024, es importante tener en cuenta lo siguiente:

- Procesos Simplificados y Micro y Pequeñas Empresas Nuevos Emprendimientos:**

Con la nueva normativa, las micro y pequeñas empresas tienen acceso a exoneraciones escalonadas en el pago del impuesto sobre la renta durante los primeros años de operación.

- Exoneración escalonada para el Impuesto sobre la Renta:**

- Primeros tres años: Exoneración total (0% de impuesto a pagar).

- Cuarto y quinto años: Se aplica una reducción del 75% (la empresa paga solo el 25% de lo que correspondiera).

- Sexto año: La exoneración se reduce al 50% (la empresa paga el 50% del impuesto sobre la renta).

Estos beneficios buscan aliviar la carga fiscal en las etapas iniciales y fomentar el crecimiento de nuevos emprendimientos.

- Cumplimiento Formal y Registro PYME:**

Es fundamental que la empresa esté inscrita y actualizada en el registro de PYMES ante las autoridades correspondientes (por ejemplo, MEIC o MAG para el sector agropecuario) para poder acceder a estos beneficios.

9. Integración de Rentas para Profesionales y Empresas

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

La integración de rentas es el mecanismo mediante el cual se consolidan todas las fuentes de ingresos para determinar de manera equitativa la base imponible del Impuesto sobre la Renta. Es importante destacar que para integrar dichas rentas se debe considerar si los bienes o activos generadores de ingresos están afectos a la actividad productora de renta del contribuyente. Se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Determinación de la Afectación del Bien o Activo:**

- Solo se integrarán a la base imponible aquellos ingresos derivados de bienes o activos que se utilizan, total o parcialmente, en el desarrollo de la actividad que genera ingresos.

- Si un bien genera ingresos pero no se utiliza de forma afectada a la actividad productiva, esos ingresos podrán tratarse de manera separada o mediante otros mecanismos que eviten la doble tributación.

- Para Profesionales Independientes:**

- Obligatoriedad de Integración:

Los profesionales que generan ingresos por su actividad principal (honorarios, consultas y servicios) y, adicionalmente, obtienen rentas de capital (por ejemplo, provenientes de arrendamientos o por la utilización de activos relacionados con su actividad) deben integrar ambas fuentes de ingresos, siempre que se demuestre que los bienes generadores están afectos a la actividad profesional.

- Consideración de Tramos Exentos:

Si el profesional percibe ingresos en modalidad de relación de dependencia u otras cédulas con tramos exentos, estos beneficios deben considerarse a la hora de realizar la declaración del impuesto sobre la renta como profesional.

- Para Empresas:**

- Integración de Múltiples Fuentes de Ingresos:

Las empresas deben consolidar los ingresos provenientes de actividades operativas, rentas de capital y otros ingresos accesorios en una base imponible única, siempre que los bienes o activos generadores sean efectivamente afectos a la actividad económica principal.

- Prevenición de Doble Tributación:

Se deben aplicar mecanismos como pagos a cuenta y retenciones que eviten la duplicidad en la tributación de ingresos que pudieran estar clasificados en diferentes cédulas.

- Ajustes y Deducciones Específicas:

Es fundamental aplicar correctamente los ajustes y deducciones previstos en la normativa para aprovechar los beneficios fiscales, asegurando así una tributación equitativa.

Esta integración global, basada en la afectación de los bienes o activos a la actividad productiva, permite reflejar de forma precisa la capacidad contributiva del contribuyente, evitando la doble tributación y asegurando la correcta aplicación de exenciones y deducciones fiscales.

10. Opción de Tributación para Rentas de Capital bajo el Régimen del Impuesto sobre las Utilidades

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

Según la resolución DGT R-058 2019, modificada por la MH DGT RES 0018 2023, los contribuyentes que obtienen rentas de capital inmobiliario y/o mobiliario tienen la opción de tributar dichos ingresos bajo el régimen del Impuesto sobre las Utilidades, siempre que cumplan con ciertos requisitos:

- Requisitos y Procedimiento:**

- Requisito de Empleo:** El contribuyente debe contar con al menos un empleado registrado ante la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS) dedicado a la generación de dichas rentas.

- Comunicación a la Administración Tributaria:**

La opción se comunica mediante la presentación del formulario D-140 a través de las plataformas de atención de la Administración Tributaria (por ejemplo, TRAV).

- Permanencia en el Régimen:**

Una vez optado, el contribuyente debe permanecer en el régimen del Impuesto sobre las Utilidades por un período mínimo de cinco años.

- Incumplimientos en caso de Incumplimiento:**

Si el contribuyente deja de cumplir con el requisito de contar con al menos un empleado registrado en la CCSS, deberá notificarlo a la Administración Tributaria mediante la presentación del formulario D-140, y trasladarse al régimen de rentas de capital correspondiente a partir del mes siguiente.

Determinación de la Afectación:

La integración de las rentas se realizará únicamente para aquellos ingresos derivados de bienes o activos que estén afectos, total o parcialmente, a la actividad productora de renta. Si un bien genera ingresos pero no se utiliza de forma afectada a la actividad productiva, esos ingresos podrán tratarse de manera separada para evitar la doble tributación.

Beneficios y Consideraciones:

- Esta opción permite que las rentas de capital se integren en la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades, facilitando el manejo de la tributación y evitando la duplicidad de cargas impositivas. Es fundamental mantener la documentación de respaldo que acredite el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidas.

11. Control Interno y Documentación de Soporte

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

- Conciliaciones Bancarias y Contables:**

Mantenga actualizadas las conciliaciones para garantizar la coherencia de los saldos y evitar partidas no identificadas. Tener los estados de las cuentas bancarias.

- Organización Documental:**

Archive de forma ordenada las facturas electrónicas, recibos, contratos y demás comprobantes que respalden cada transacción.

- Auxiliares Específicos para partidas especiales:**

Lleve registros auxiliares para partidas particulares (por ejemplo, diferencias cambiarias, arrendamientos según NIIF 16 o provisiones conforme a NIIF 9), lo que facilitará la elaboración del impuesto diferido y la conciliación fiscal.

- Auxiliares contables y documentación soporte:**

Poseer un auxiliar de las propiedades, mobiliario y equipo completo y cruzado con el Registro Público, tanto para los bienes o derechos inscribibles. Este tipo de activos por su naturaleza que cubre periodos mayores a un año, implican que la documentación debe estar a disposición cuando se requiera.

12. Desinscripción para quienes dejaron de operar

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

Los pasos esenciales que han cesado sus actividades económicas deben desinscribirse del Registro Único Tributario para evitar inconvenientes, incluidas multas. Este proceso es vital para garantizar que no haya obligaciones tributarias pendientes cuando ya no se generan ingresos. Según el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la omisión de la desinscripción puede conllevar una sanción equivalente al 50% de un salario base por cada mes o fracción de mes de retraso, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base.

Para realizar la desinscripción, es necesario presentar la "Declaración de Desinscripción en el Registro Único Tributario" a través del portal de la Administración Tributaria Virtual (ATV). Este procedimiento asegura que el contribuyente quede liberado de futuras obligaciones fiscales relacionadas con la actividad cesada. Es importante destacar que, mientras el contribuyente se mantenga inscrito, debe cumplir con todos los deberes formales y materiales que le sean aplicables. Por lo tanto, la desinscripción oportuna es esencial para evitar sanciones y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

13. Conclusión y Recomendaciones Finales

Garantice el cumplimiento, asesórese con nosotros: info@venegasnexia.com

- Actualización Permanente:**

Para adaptarse a cambios normativos revise periódicamente las publicaciones oficiales del Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Tributación y suscribise a los boletines de nuestra firma mediante nuestra página web: <https://www.venegasnexia.com>