DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST-IEC-032-2021

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

"LEY DE CONTINGENCIA FISCAL PROGRESIVA Y SOLIDARIA ANTE LA EMERGENCIA NACIONAL DEL COVID-19"

EXPEDIENTE 21.883

INFORME ECONÓMICO

ELABORADO POR:
RODOLFO CORDERO VARGAS
ASESOR PARLAMENTARIO

SUPERVISADO POR:
MAURICIO PORRAS LEÓN
JEFE DE ÁREA

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN POR:
SYLVIA A. SOLÍS MORA
DIRECTORA A.I.

06 DE SETIEMBRE, 2021

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

Tabla de Contenido

I.- RESUMEN DEL PROYECTO 3

II.- SITUACIÓN DE LAS FINANZAS DEL GOBIERNO CENTRAL 3

2.1 Ingresos y Gastos 4

2.2 Balance Primario y Financiero 5

2.3 Saldo de la Deuda 6

III.- IMPUESTOS SOBRE LAS RENTAS 8

3.1 Impuesto Sobre las Utilidades 8

3.2 Impuesto Sobre las Distribuciones de Renta Disponible 10

3.3 Impuesto Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras Remuneraciones por Servicios Personales 11

IV.- ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY 13

4.1 Impuestos Extraordinarios Sobre Determinadas Rentas 13

4.2 Impuesto Sobre el Patrimonio de las Personas Jurídicas 20

V.- CONSIDERACIONES FINALES 21

BIBLIOGRAFÍA 23

ANEXO 1 24

AL-DEST-IEC-032-2021
INFORME ECONÓMICO[1]

"LEY DE CONTINGENCIA FISCAL PROGRESIVA Y SOLIDARIA ANTE LA EMERGENCIA NACIONAL DEL COVID-19"

Expediente 21.883

I.- RESUMEN DEL PROYECTO

La propuesta de ley plantea el establecimiento de impuestos extraordinarios sobre determinadas rentas (utilidades, distribuciones de renta disponible, rentas percibidas por el trabajo o jubilación) y la creación de un impuesto sobre el patrimonio, para determinados sujetos y montos.

Según se indica en la exposición de motivos, ante la necesidad de fortalecer las finanzas públicas en el corto plazo para atender las necesidades sociales generadas por la pandemia del Covid-19, se requiere que las personas y empresas con mayores capacidades económicas aporten de forma solidaria y progresiva.

La iniciativa de ley está conformada por dos Capítulos. En el Capítulo I se establecen los impuestos extraordinarios sobre la renta, lo cual se plasma en cuatro secciones. En el Capítulo II (no tiene secciones) se crea el impuesto sobre el patrimonio. Un total de 23 artículos conforman la propuesta de ley.

II.- SITUACIÓN DE LAS FINANZAS DEL GOBIERNO CENTRAL

A inicios del 2020, cuando ya estaba aprobado el respectivo Presupuesto de la República y la proyección del crecimiento real de la economía era del 2,6%, se proyectaba para el cierre de dicho año, en relación con el PIB, un déficit primario del 2,7%, un déficit financiero del 7,8% y un saldo de la deuda del 64,7%.

Sin embargo, como ya bien se sabe, la pandemia mundial por el Covid-19 ha tenido profundas repercusiones económicas y sociales afectando, entre otras muchas cosas, la evolución de la actividad económica del país, la cual en términos reales se redujo un 4,54% en el 2020. Lo anterior, unido a la atención de la crisis sanitaria (sobre todo lo relacionado con la salud y la seguridad social), agravó la difícil situación de las finanzas pública del Gobierno Central, cuyo detalle se describe a continuación.

[1] Elaborado por Rodolfo Cordero Vargas, Asesor Parlamentario. Supervisado por Mauricio Porras León, Jefe de Área. Autorizado por Fernando Campos Martínez, Director a.i.

2.1 Ingresos y Gastos

Por el lado de los ingresos del Gobierno Central, éstos disminuyeron en ¢586.660 millones (una caída de casi un 11%) en el 2020, al pasar los ingresos totales de ¢5,36 billones (2019) a ¢4,78 billones (2020). Esta reducción se explica por la caída en los ingresos tributarios (¢548.241 millones), principalmente los relacionados con impuestos dentro de la partida de otros ingresos tributarios (¢247.895 millones) y con el impuesto sobre la renta (¢203.617 millones).

Dentro de los otros ingresos tributarios hay caídas importantes en el impuesto único a los combustibles (¢115.631 millones), el impuesto a la propiedad de vehículos (¢71.653 millones) y en los derechos de salida del territorio nacional (¢35.230 millones).

En lo que respecta al impuesto sobre la renta, la principal disminución se da en lo relacionado con las personas jurídicas (¢154.241 millones).

Todo lo anterior está relacionado con la caída en la actividad económica, y en menor medida con la moratoria que se aplicó de manera temporal en el pago de algunos tributos.

Por el lado de los gastos del Gobierno Central, éstos se redujeron en ¢198.157 millones (una disminución de un 2,51%), al pasar los gastos totales de ¢7,88 billones (2019) a 7,68 billones (2020). Esta caída se explica por el efecto combinado de la reducción de los gastos de capital (¢274.810 millones) y de las transferencias corrientes (¢70.210 millones), y del aumento de los intereses (¢164.055 millones). Es importante mencionar que la pandemia implicó un aumento en las transferencias al sector salud y el otorgamiento de subsidios a los hogares más afectados (Bono Proteger).

La mayor parte de la información descrita se presenta en el siguiente cuadro.

Cuadro 1
Gobierno Central
Balance Fiscal
2019 - 2020 (millones)

Concepto	2019	% PIB	2020	% PIB	Var.
Ingresos Totales	**5.362.977**	**14,78%**	**4.776.316**	**13,27%**	**-10,94%**
Ingresos Corrientes	5.262.601	14,50%	4.694.708	13,05%	-10,79%
Ingresos Tributarios	4.889.570	13,47%	4.341.329	12,06%	-11,21%
Imp. Ingresos y utilidades	1.854.866	5,11%	1.651.249	4,59%	-10,98%
Personas jurídicas	1.058.086	2,92%	903.845	2,51%	-14,58%
Personas físicas	540.954	1,49%	568.092	1,58%	5,02%
Remesas al exterior	197.424	0,54%	179.313	0,50%	-9,17%
Dividendos e intereses	58.403	0,16%	0	0,00%	-100,00%
Imp. general ventas	1.634.986	4,50%	1.623.695	4,51%	-0,69%
Interno	958.750	2,64%	1.027.921	2,86%	7,21%
Aduanas	676.236	1,86%	595.773	1,66%	-11,90%
Imp. consumo	197.452	0,54%	142.447	0,40%	-27,86%
Imp. importaciones	164.224	0,45%	133.733	0,37%	-18,57%
Imp. exportaciones	5.412	0,01%	5.471	0,02%	1,08%
Otros ingresos tributarios	1.032.630	2,85%	784.735	2,18%	-24,01%
Contribuciones sociales	77.472	0,21%	79.428	0,22%	2,52%
Ingresos no tributarios	80.220	0,22%	50.672	0,14%	-36,83%
Transferencias	215.339	0,59%	223.279	0,62%	3,69%
Ingresos de Capital	100.376	0,28%	81.608	0,23%	-18,70%
Gastos Totales	**7.880.404**	**21,71%**	**7.682.247**	**21,35%**	**-2,51%**
Gastos corrientes	7.129.672	19,64%	7.237.370	20,11%	1,51%
Transferencias	2.903.435	8,00%	2.833.225	7,87%	-2,42%
Remuneraciones	2.476.573	6,82%	2.481.105	6,90%	0,18%
Intereses	1.517.254	4,18%	1.681.308	4,67%	10,81%
Bienes y servicios	232.411	0,64%	241.731	0,67%	4,01%
Gastos de Capital	718.825	1,98%	444.015	1,23%	-38,23%
Déficit primario	**-1.000.173**	**-2,76%**	**-1.224.622**	**-3,40%**	**22,44%**
Déficit financiero	**-2.517.427**	**-6,94%**	**-2.905.930**	**-8,08%**	**15,43%**
Saldo de la deuda	**21.217.057**	**58,46%**	**24.289.927**	**67,50%**	**14,48%**
PIB	36.295.620		35.983.495		

Fuente: elaboración propia con información del Ministerio de Hacienda.

2.2 Balance Primario y Financiero

Dado lo descrito en el apartado anterior, en el referido cuadro se puede ver que el balance fiscal del 2020 cerró con un déficit primario de ¢1,22 billones (3,4% del PIB) y un déficit financiero de ¢2,91 billones (8,08% del PIB), cifras mayores a las que se observaron en el 2019 (2,76% y 6,94% del PIB, respectivamente). Si bien se dio una reducción en el gasto primario (5,69%), la mayor caída en los ingresos (10,94%) condujo al incremento en el déficit primario. El resultado en el déficit primario, más

el aumento en el gasto por intereses (10,81%), explican el incremento en el déficit financiero.

Como referencia, para el 2021 se proyecta, como porcentaje del PIB, un déficit primario del 1,7% y un déficit financiero del 7%; en lo que respecta al 2022 las cifras son de un 0,3% y un 5,9%, respectivamente.[2]

Es importante mencionar que los Órganos Desconcentrados están incorporados en el Presupuesto de la República a partir del 2021; por ende, su incidencia ya está contemplada en las proyecciones de las cifras fiscales. Si la ejecución presupuestaria del 2020 de dichos órganos se hubiera incorporado en el balance fiscal del Gobierno Central, los déficits primario y financiero hubieran sido de un 3,9% y un 8,7%, respectivamente.

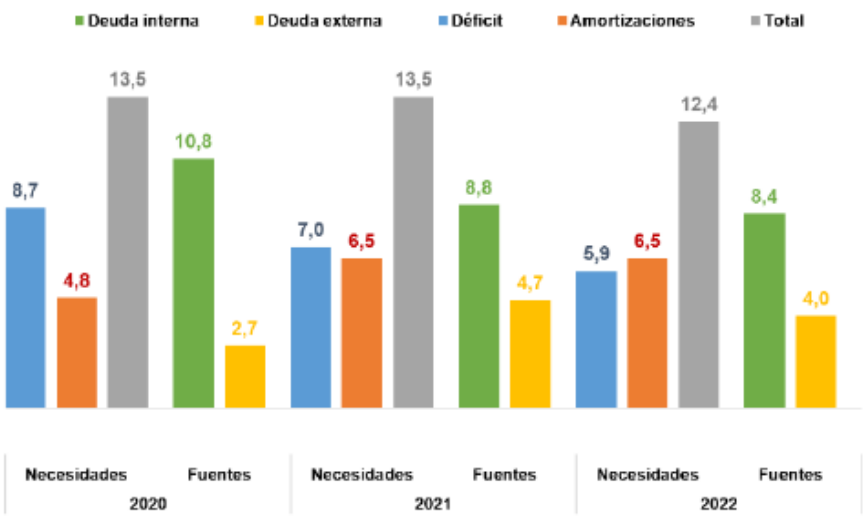
2.3 Saldo de la Deuda

En lo que respecta a la deuda del Gobierno Central, el saldo de la deuda total se incrementó en ¢3,07 billones (un aumento del 14,48%), al pasar de ¢21,22 billones (2019) a ¢24,29 billones (2020). En relación con el PIB, el referido saldo pasó de representar un 58,46% (2019) a un 67,50%. Cabe señalar que el saldo de la deuda interna pasó de ¢16,58 billones a ¢18,52 billones, y el de la deuda externa de ¢4,64 billones a ¢5,77 billones.

En lo que respecta al requerimiento bruto de financiamiento del Gobierno Central, éste sería de un 13,5% del PIB en el 2021 y de un 12,4% del PIB en el 2022, donde disminuiría el peso del financiamiento interno y aumentaría el del financiamiento externo, tal como se puede ver en el siguiente gráfico.

[2] BCCR. “Programa Macroeconómico 2021 / 2022”. Enero del 2021.

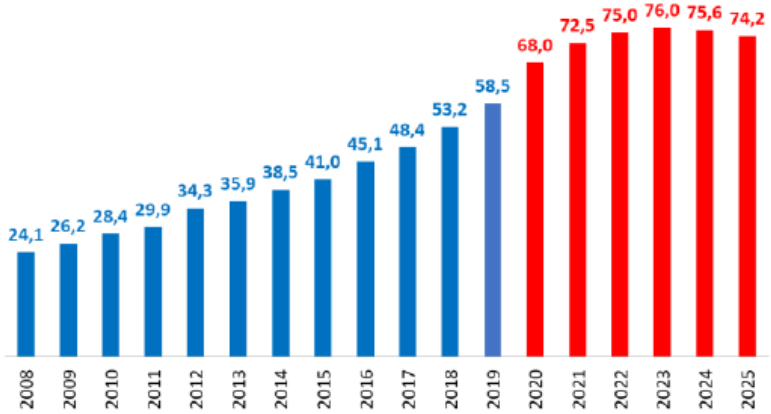
Gráfico 1
Gobierno Central
Fuentes y Usos de Financiamiento
Porcentajes del PIB



Fuente: BCCR con información del Ministerio de Hacienda.

En lo que concierne a las proyecciones para la razón deuda/PIB, se estima que los porcentajes se seguirán incrementando hasta el 2023 (se alcanza el porcentaje máximo de un 76%), momento a partir del cual se empezará a revertir la tendencia. Lo anterior se puede apreciar en el siguiente gráfico.

Gráfico 2
Gobierno Central
Razón de Deuda a PIB
Porcentajes



Fuente: BCCR con información del Ministerio de Hacienda.

Como referencia, a abril del 2021 el saldo de la deuda total del Gobierno Central alcanzó un monto de ¢25,66 billones (un 67,79% del PIB).

III.- IMPUESTOS SOBRE LAS RENTAS

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley 7092) establece impuestos sobre diferentes tipos de renta. Dicha Ley está conformada por cinco Títulos y treinta y cinco Capítulos (el detalle se presenta en el Anexo 1 de este informe). Específicamente establece los siguientes cuatro impuestos:

a) Impuesto sobre las utilidades.
b) Impuesto sobre las rentas del capital y las ganancias y pérdidas del capital.
c) Impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, por jubilación o pensión, o por otras remuneraciones por servicios personales.
d) Impuesto sobre las remesas al exterior.

Seguidamente se hace referencia a algunos aspectos de la citada Ley, que se consideran importantes en relación con la presenta iniciativa.

3.1 Impuesto Sobre las Utilidades

Lo concerniente al impuesto sobre las utilidades está tratado en el Título I de la Ley 7092, denominado “Del Impuesto Sobre las Utilidades”, y conformado por once Capítulos.

En relación a la **materia imponible**, el referido impuesto se establece sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense (art. 1).

El **hecho generador** del impuesto es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley (art. 1).

Los **contribuyentes** del impuesto, en general, son las personas físicas (domiciliadas en el país) y jurídicas (domiciliadas o no en el país) que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país (art. 2). Cabe señalar que en el artículo 3 de la Ley 7092 se indica una importante cantidad de entidades que no están sujetas al impuesto.

El **periodo fiscal** del impuesto es de un año, contado a partir del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año (art. 4).

La **base imponible** del impuesto es la renta imponible, la cual se define como la renta neta de los contribuyentes (art. 14). La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles (necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio) y las otras erogaciones expresamente autorizadas por la Ley 7092, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad (art. 7). La referida Ley establece cuales gastos son deducibles (art. 8) y no deducibles (art. 9) de la renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos por el contribuyente en el periodo del impuesto, en virtud de las actividades lucrativas (art. 5). La citada Ley establece qué tipo de ingresos o beneficios no forman parte de la renta bruta (art. 6).

La **tarifa** del impuesto es la tasa porcentual que se aplica sobre la renta imponible para obtener el monto del impuesto a pagar. La Ley 7092 establece las siguientes tarifas (art. 15):

a) Personas jurídicas en general: 30%.

b) Personas jurídicas cuya renta bruta no supere la suma de ¢109.337.000 durante el periodo fiscal:

Tramos Anuales*	Tasa
Hasta ¢5.157.000	5%
Sobre el exceso de ¢5.157.000 y hasta ¢7.737.000	10%
Sobre el exceso de ¢7.737.000 y hasta ¢10.315.000	15%
Sobre el exceso de ¢10.315.000	20%

* Los tramos anuales fueron modificados por el artículo 3° del decreto ejecutivo N° 42733 del 10 de noviembre del 2020.

Las micros y las pequeñas empresas inscritas ante el MEIC o el MAG podrán pagar, en relación a las anteriores escalas tarifarias, lo siguiente: 0% en el primer año de actividades comerciales, 25% en el segundo año y 50% en el tercer año.

c) Personas físicas con actividades lucrativas:

Tramos Anuales*	Tasa
Hasta ¢3.742.000	No sujeto
Sobre el exceso de ¢3.742.000 y hasta ¢5.589.000	10%
Sobre el exceso de ¢5.589.000 y hasta ¢9.322.000	15%
Sobre el exceso de ¢9.322.000 y hasta ¢18.683.000	20%
Sobre el exceso de ¢18.683.000	25%

* Los tramos anuales fueron modificados por el artículo 4° del decreto ejecutivo N° 42733 del 10 de noviembre del 2020.

La **liquidación** del impuesto debe darse dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del periodo fiscal, mediante declaración jurada de las rentas. El **pago** del impuesto debe hacerse al momento de presentarse la declaración jurada (art. 20 y art. 21).

Los contribuyentes están obligados a efectuar pagos parciales del impuesto (adelantos, de un 25% del monto estimado), a más tardar el último día hábil de los meses de marzo, junio y septiembre de cada año. Al momento de la presentación de la declaración jurada, deberá pagarse el monto que resulte de la diferencia entre el impuesto liquidado y los pagos parciales realizados (art. 22).

3.2 Impuesto Sobre las Distribuciones de Renta Disponible

Lo concerniente al impuesto sobre las distribuciones de renta disponible también está tratado en el Título I de la Ley 7092, específicamente se incluye como un tipo de impuesto en el Capítulo XI, el cual se denomina “Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital”. Es importante mencionar que las rentas de capital se clasifican en rentas del capital inmobiliario, rentas del capital mobiliario (incluye la renta disponible) y ganancias y pérdidas del capital.

En lo que respecta a la **materia imponible**, el impuesto se establece sobre las distribuciones de renta disponible (constituyen rentas del capital mobiliario), en la forma de dividendos, participaciones sociales, distribución de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas y toda clase de beneficios asimilables a dividendos. Por renta o ingreso disponible se entiende, el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto sobre las utilidades. El impuesto sobre las distribuciones de renta disponible no corresponde pagarlo en el caso de la renta disponible de las personas físicas (art. 27 ter).

El **hecho generador** del impuesto es la distribución de renta disponible de fuente costarricense en dinero o en especie (art. 27 bis).

Los **contribuyentes** del impuesto, en general, son las personas físicas y jurídicas que obtienen rentas por la distribución de renta disponible (art. 28). En el artículo 28 bis de la Ley 7092 se señalan varias exenciones al pago del referido impuesto.

La **base imponible** del impuesto es la renta imponible, la cual se define como la renta bruta generada por el capital mobiliario. Dicha renta bruta corresponde al importe total de la contraprestación, sin posibilidad de deducción (art. 29 bis). El impuesto se devenga cuando las rentas se perciben o resultan exigibles (art. 31 bis).

La **tarifa** del impuesto (que se aplica sobre la renta imponible) es del 15%. En el caso de los excedentes o utilidades pagados por las cooperativas u otras similares a sus asociados, la tarifa es del 10%. De igual manera, pero en lo que respecta a las asociaciones solidaristas, la tarifa es del 5% para un monto equivalente hasta un salario base, del 7% para el exceso de un salario base y hasta dos salarios base, y del 10% sobre el exceso de dos salarios base (art. 31 ter)[3].

En cuanto a la **liquidación** y el **pago** del impuesto, quienes realicen el pago o la acreditación de las rentas deberán actuar como agentes de retención o percepción de éste. Cuando no es posible hacer la retención, las rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente. El impuesto se debe liquidar (mediante declaración jurada) y el pago se debe verificar dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente del momento en que ocurre el hecho generador. Para determinados hechos generadores que se producen de forma periódica varias veces en el año, se puede hacer una declaración trimestral o anual (art. 28 quater, art. 31 quater y art. 31 quinquies). El impuesto retenido o pagado tendrá el carácter de único y definitivo (art. 31 ter).

3.3 Impuesto Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras Remuneraciones por Servicios Personales

Lo referente a este impuesto está tratado en el Título II de la Ley 7092, denominado "*Del Impuesto Único Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras remuneraciones por Servicios Personales*".

En cuanto a la **materia imponible**, el impuesto mensual y de carácter único se establece sobre las rentas cuya fuente sea el trabajo personal dependiente, la jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, que reciben las personas físicas domiciliadas en el país (art. 32). Se indican las siguientes rentas:

a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos (el monto que exceda la doceava parte de los salarios devengados en el año), que

[3] En el artículo 31 ter de la Ley 7092 no se indica a cuál salario base se hace referencia. En dicha Ley, en el único artículo en donde se especifica a cuál salario base se hace referencia, es en el artículo 13 que trata de otras rentas presuntivas, donde se indica que para ese artículo la denominación salario base debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley Crea Concepto Salario Base Para Delitos Especiales del Código Penal (Ley 7337), que corresponde al monto equivalente al salario base mensual de un Oficinista 1 que aparecen en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República. Para el 2021 dicho monto es de ¢462.200.

les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aun cuando no medie relación de dependencia.
c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.
d) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen.

En el artículo 35 de la Ley 7092 se indican los ingresos no sujetos al impuesto, entre los que destacan el aguinaldo y el salario escolar.

El **hecho generador** del impuesto es el pago de las referidas rentas (art. 32).

Los **contribuyentes** del impuesto son las personas físicas domiciliadas en el país que perciben las referidas rentas (art. 32).

La **base imponible** del impuesto es la renta imponible, la cual se define como la renta total percibida mensualmente por la persona física domiciliada en el país (art. 33).

En cuanto a la **tarifa** del impuesto, en la ley se establece la siguiente escala progresiva de tarifas (art. 33):

Tramos Mensuales*	Tasa
Hasta ¢842.000	0%
Sobre el exceso de ¢842.000 y hasta ¢1.236.000	10%
Sobre el exceso de ¢1.236.000 y hasta ¢2.169.000	15%
Sobre el exceso de ¢2.169.000 y hasta ¢4.337.000	20%
Sobre el exceso de ¢4.337.000	25%

* Así modificados los tramos mensuales por el artículo 1° del decreto ejecutivo N° 42733 del 10 de noviembre del 2020.

Las rentas contempladas en los incisos b) y c) señalados anteriormente pagarán sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna, un 15%.

La **liquidación** (mediante declaración jurada) y el **pago** del impuesto está a cargo de los agentes de retención o percepción de éste, y debe hacerse dentro de los primeros quince días naturales del mes siguiente al que corresponda el pago de las rentas (art. 23, art. 41 y art. 42).

IV.- ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY

Como ya se ha indicado, la iniciativa de ley plantea el establecimiento de impuestos extraordinarios[4] sobre determinadas rentas y la creación de un impuesto (por una única vez) sobre el patrimonio, para determinados sujetos y montos.

4.1 Impuestos Extraordinarios Sobre Determinadas Rentas

El establecimiento de estos impuestos se aborda en el **Capítulo I** de la propuesta de ley, denominado "*Impuesto extraordinario sobre la renta*", el cual está conformado por cuatro secciones y 22 artículos.

a) Impuesto Extraordinario y Solidario Sobre Utilidades de Grandes Contribuyentes Nacionales y Grandes Empresas Territoriales

En la **Sección I**, denominada "*Impuesto extraordinario y solidario sobre utilidades de Grandes Contribuyentes Nacionales y Grandes Empresas Territoriales*" y conformada por cuatro artículos (del 1 al 4), se establecen los referidos impuestos extraordinarios (no sólo sobre utilidades) y se indican los periodos de vigencia, así como otros aspectos de carácter general que se repiten en las demás secciones (la aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y de la Ley 7092).

En el artículo 1 del proyecto de ley se establecen los siguientes tres impuestos extraordinarios sobre la renta:

1. El impuesto extraordinario sobre las utilidades generadas por los Grandes Contribuyentes Nacionales (GCN), las Grandes Empresas Territoriales (GET) y las personas físicas con actividad lucrativa que perciben altas rentas, el cual se aplicará durante un periodo de 12 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada en vigencia de la ley, de conformidad con las disposiciones del impuesto sobre las utilidades de la Ley 7092.

2. El impuesto extraordinario sobre la renta disponible distribuida por los GCN y las GET, el cual se aplicará durante un periodo de 12 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada en vigencia de la ley.

3. El impuesto extraordinario sobre rentas altas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, el cual se aplicará durante un periodo de 4 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada en vigencia de la ley.

[4] Un impuesto extraordinario es el que se establece por un tiempo determinado; es decir, no se incorpora al sistema tributario de forma definitiva o permanente.

En el mencionado artículo se indica que dichos impuestos se establecen como tributos solidarios, tendientes a financiar la atención de la emergencia nacional generada por la pandemia del Covid-19 y sus efectos socioeconómicos.

En el artículo 2 de la propuesta de ley se especifica que la administración tributaria de los referidos impuestos es la Dirección General de Tributación (DGT) del Ministerio de Hacienda (MH). Cabe señalar que la anterior especificación no se hace en lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio que se crea en el Capítulo II de la iniciativa de ley.

En el artículo 3 de la propuesta se indica que, en relación a lo dispuesto en el proyecto de ley, supletoriamente aplicarán todas las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley 4755) relativas a la gestión, fiscalización, recaudación, extinción, determinación y procedimientos de las obligaciones tributarias. También se señala que el incumplimiento de las normas de los impuestos establecidos en la propuesta de ley, ocasionará la aplicación de las normas del Título III de la Ley 4755, en cuanto a los hechos ilícitos tributarios.

De manera similar a lo anterior, en el artículo 4 del proyecto de ley se establece que. para lo no dispuesto en dicha iniciativa, supletoriamente serán aplicables a los referidos impuestos extraordinarios las respectivas disposiciones de la Ley 7092, que regulan cada uno de los impuestos vigentes que tengan el mismo hecho generador y la misma base imponible.

Como se ha visto, la Sección I del proyecto de ley aborda aspectos relacionados no solamente con el impuesto extraordinario sobre las utilidades, por lo que se recomienda revisar el título de dicha sección.

b) Impuesto Extraordinario Sobre Utilidades

La **Sección II** de la iniciativa de ley, denominada "*Impuesto extraordinario sobre utilidades*" y conformada por seis artículos (del 5 al 10), aborda aspectos específicos relacionados con el impuesto extraordinario sobre las utilidades generadas por los GCN, las GET y las personas físicas con actividad lucrativa que perciben altas rentas.

En el artículo 5 de la propuesta de ley se indica que el hecho generador del referido impuesto es el devengo o la percepción de rentas, ingresos o beneficios provenientes de fuente costarricense, que se encuentran sujetas al impuesto sobre las utilidades regulado en el Título I de la Ley 7092. También se señala que, en consecuencia de lo anterior, no se considerarán sujetas al referido impuesto las rentas o los ingresos sujetos a impuestos de retención única y definitiva previstos

en dicha Ley. Dado de que el referido impuesto extraordinario es sobre las utilidades y de que se hace referencia al regulado en el Título I de la Ley 7092, se recomienda que se valore utilizar la definición de hecho generador contenida en dicho Título (para el impuesto sobre las utilidades) o se mejore la que se ha propuesto, para no perder detalles como el que dichas rentas sean en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas (ver el apartado 3.1 en el acápite III de este informe).

En el artículo 6 de la iniciativa de ley se hace referencia a los sujetos pasivos (los contribuyentes) del referido impuesto, que serían las personas físicas, jurídicas, entidades o patrimonios autónomos que ostentan la condición de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades de la Ley 7092, que no disfrutan de la exención de dicho impuesto y que a la fecha de entrada en vigencia de la ley estén clasificados por la DGT como GCN o GET. Es decir, los contribuyentes serían los que son contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, pero supeditado a los GCN y las GET. Nótese que dentro de dichos contribuyentes no se incluyen a las personas físicas con actividad lucrativa que perciben altas rentas (excepto que sean GCN o GET). Por otra parte, surge la duda de si el referido impuesto se aplicaría o no a los CGN y las GET, que se clasifiquen como tal por la DGT posterior a la entrada en vigencia de la ley, dada la redacción del citado artículo 6.

En el artículo 7 del proyecto de ley se señala que la base imponible del referido impuesto es la renta imponible, de conformidad con las disposiciones de la Ley 9072. Respecto a lo anterior, se recomienda especificar que es de conformidad con las disposiciones del impuesto sobre las utilidades de la Ley 9072, ya que en dicha ley existen diferentes definiciones de renta imponible asociadas a otros impuestos (ver el acápite III de este informe). En el citado artículo también se indica que el referido impuesto debe ser deducido para el cálculo de la renta disponible.

En el artículo 8 de la propuesta de ley se establecen las tarifas del referido impuesto que se aplicarían sobre la renta imponible. En el caso de los GCN y de las GET, se establece una tasa del 6% y del 2% adicional a la tarifa vigente (del 30%), respectivamente; es decir, durante el periodo del referido impuesto dichos contribuyentes pagarán una tarifa total del 36% y del 32%. En lo que respecta a las personas físicas con actividad lucrativa (no se especifica que sean las que perciben altas rentas), las rentas de hasta ¢36 millones no están sujetas al referido impuesto, y sobre el exceso de dicho monto pagarán una tarifa del 5%; esto último implica que, durante el periodo del referido impuesto, los contribuyentes pagarán una tarifa total del 30%, ya que actualmente sobre el exceso de ¢18.683.000 se paga una tarifa del 25% (ver el apartado 3.1 en el acápite III de este informe).

El artículo 9 del proyecto de ley trata sobre el plazo para presentar las declaraciones juradas y cancelar el impuesto, lo cual lo supedita a lo establecido en el artículo 20 de la Ley 9072. Esto implica que el referido impuesto se debe liquidar y pagar dentro de los dos meses y quince días naturales siguientes al término del periodo fiscal (ver el apartado 3.1 en el acápite III de este informe). Dado que la Ley 7092 (art. 22) obliga a los contribuyentes del impuesto sobre las utilidades a realizar pagos parciales (adelantos), se recomienda valorar el hacer o no una especificación en dicho sentido en lo que respecta al referido impuesto extraordinario.

En el artículo 10 (también en el 16 y el 21) de la propuesta de ley se hace referencia a la supletoriedad de la ley 7092, lo cual es innecesario ya que prácticamente repite lo establecido en el artículo 4 de la iniciativa de ley.

c) Impuesto Extraordinario Sobre las Distribuciones de Renta Disponible

La **Sección III** de la propuesta, denominada "*Impuesto extraordinario sobre las distribuciones de renta disponible*" y conformada por seis artículos (del 11 al 16), aborda aspectos específicos relacionados con dicho impuesto.

En el artículo 11 del proyecto de ley se indica que el hecho generador del referido impuesto es la percepción de renta disponible (de conformidad con la definición prevista en el Capítulo XI del Título I de la Ley 7092), cuando la distribución la realicen personas jurídicas que estén clasificados como GCN o GET, a la fecha de entrada en vigencia de la ley. Al respecto, se recomienda valorar utilizar el término "distribución" en lugar del término "percepción".

El artículo 12 de la propuesta de ley establece que los contribuyentes del referido impuesto son los que se señalan en el artículo 28 de la Ley 7092 (los del impuesto sobre las distribuciones de renta disponible), siempre que estén clasificados como GCN o GET. En relación con esta condición, se recomienda valorar el mantenerla o no, ya que implica que el referido impuesto no se aplicaría si quien recibe la distribución de renta disponible no está clasificado como GCN o GET, a pesar de que dicha distribución la haga un GCN o una GET. En el citado artículo 12 también se indica que las entidades que distribuyan la renta disponible fungirán como agentes retenedores del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI del Título I de la Ley 7092.

El artículo 13 de la iniciativa de ley señala que la base imponible del referido impuesto es la prevista en el Capítulo XI de la Ley 7092. Como se indica en el apartado 3.2 del acápite III de este informe, dicha base es la renta imponible; es decir, el importe total de la contraprestación sin posibilidad de deducción (renta bruta generada por el capital mobiliario).

El artículo 14 de la propuesta de ley establece que el referido impuesto aplicará para las distribuciones de dividendos que no estén sujetas a las exenciones dispuestas en el Capítulo XI de la Ley 7092. Al respecto (también en lo que concierne al artículo 15 propuesto), se recomienda valorar utilizar el término “distribuciones de renta disponible” en lugar del término “distribuciones de dividendos”.

En el artículo 15 de la iniciativa de ley se establecen las tarifas del referido impuesto. En el caso de las distribuciones de dividendos que realicen los GCN, se establece una tasa del 5%; en el caso de las que realicen las GET, la tasa es del 3%. Nótese que no se especifica que dichas tasas sean adicionales a las tarifas vigentes. En el entendido de que sean adicionales, y dependiendo de si son GCN o GET, los contribuyentes pagarían durante el periodo del referido impuesto un 20% o un 18% como tarifa general, un 15% o un 13% en el caso de cooperativas u otras similares, y un 10% u 8%, 12% o 10%, o 15% o 13% en el caso de las asociaciones solidaristas dependiendo del número de los salarios base a que equivalga el monto de la distribución (ver el apartado 3.2 del acápite III de este informe).

El proyecto de ley no hace referencia al tema de la liquidación y pago del referido impuesto, y dado que se indica (artículo 16) que para lo no dispuesto en la propuesta se aplicará supletoriamente las disposiciones del Capítulo XI de la Ley 7092, se entiende que dicha liquidación y pago será acorde con lo establecido en el referido Capítulo (el detalle se incluye en el apartado 3.2 del acápite III de este informe).

d) **Impuesto Extraordinario Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por Concepto de Jubilación o Pensión u Otras Remuneraciones por Servicios Personales**

La **Sección IV** de la iniciativa de ley, denominada “*Impuesto extraordinario sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras Remuneraciones por servicios personales*” y conformada por seis artículos (del 17 al 22), aborda aspectos específicos relacionados con dicho impuesto.

En el artículo 17 del proyecto de ley se indica que el referido impuesto se aplicará en forma adicional al impuesto regulado en el Título II de la Ley 7092. También se establece en dicho artículo que el hecho generador del referido impuesto es la percepción de rentas por trabajo personal dependiente, por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, de conformidad con lo dispuesto en el citado Título II. Al respecto, se recomienda valorar utilizar el término “el pago” en lugar del término “la percepción”.

El artículo 18 de la propuesta de ley establece que los sujetos pasivos (los contribuyentes) del referido impuesto son las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, que se encuentren en relación de subordinación laboral o que perciban rentas por concepto de jubilación o pensión. También establece que el patrono o pagador de dichas rentas fungirá como agente retenedor del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el Título II de la Ley 7092.

En el artículo 19 de la iniciativa de ley se indica que la base imponible del referido impuesto es la prevista en el citado Título II. Dicha base es la renta imponible, la cual se define como la renta total percibida mensualmente por la persona física domiciliada en el país (ver el apartado 3.3 del acápite III de este informe).

El artículo 20 del proyecto de ley establece las tarifas del referido impuesto. Se indica que las rentas de hasta ¢3 millones mensuales no están sujetas al impuesto. En el caso de las rentas que exceden los ¢3 millones mensuales, se establece una tasa del 5% (adicional a las tarifas vigentes). Esto implica que los contribuyentes pagarán durante el periodo del referido impuesto una tarifa del 25% o del 30% dependiendo del tramo en que se ubique el monto de la renta mensual; en el caso de las rentas contempladas en los incisos b) y c) del artículo 32 de la Ley 7092 se pagaría una tarifa del 20% (ver el apartado 3.3 del acápite III de este informe).

En el caso de este impuesto extraordinario tampoco se hace referencia al tema de la liquidación y el pago. Dado que también se hace referencia a la supletoriedad de la Ley 7092 (artículo 21 de la propuesta) en lo no dispuesto en el proyecto de ley, se entiende que dicha liquidación y pago será acorde con lo establecido en el Título II de la referida Ley (ver el apartado 3.3 del acápite III de este informe).

En el artículo 22 de la iniciativa de ley se indica que en ningún caso la suma del referido impuesto y la totalidad de las deducciones que se apliquen a todos los pensionados y jubilados podrá representar más del 55% de la totalidad del monto bruto de la pensión. Para los casos en los cuales esta suma supere dicho porcentaje, el referido impuesto deberá reajustarse. Al respecto, téngase en cuenta que recientemente la Sala IV estableció dicho porcentaje en un 50%[5].

Como referencia, en el siguiente cuadro se presenta información sobre la recaudación mensual del impuesto a los ingresos y utilidades en el periodo 2019-2021.

[5] En el Voto 2020-019274 el Tribunal Constitucional, por mayoría resuelve que, como parte de la protección al derecho a la seguridad social y principios de razonabilidad y proporcionalidad y para que sean compatibles con el Derecho de la Constitución, es necesario ajustar los gravámenes establecidos en las Leyes 9383 y 9380 a lo dispuesto en el párrafo 2°, del artículo 71, del Convenio 102 de la Organización Internacional del Trabajo, así como la Convención Interamericana Sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores, en cuanto no deben exceder el 50% del monto bruto que corresponda al jubilado o pensionado.

Cuadro 2
Gobierno Central
Impuesto a los Ingresos y Utilidades
2019 - 2021
Millones de Colones

Mes	Personas Jurídicas	Personas Físicas	Remesas al Exterior	Dividendos e Intereses	Total
			2019		
Enero	104.096	38.507	31.788	11.564	185.955
Febrero	24.714	36.348	11.574	7.695	80.330
Marzo	185.504	44.262	16.907	7.366	254.039
Abril	31.547	47.070	19.232	11.695	109.545
Mayo	17.111	37.396	12.606	8.674	75.787
Junio	143.574	41.178	13.930	11.408	210.091
Julio	41.687	42.181	20.003	12.913	116.783
Agosto	23.887	42.262	10.819	10.691	87.659
Septiembre	140.276	50.433	10.679	7.021	208.409
Octubre	55.101	51.921	16.598	14.147	137.767
Noviembre	25.938	43.784	13.194	12.928	95.844
Diciembre	264.652	65.613	20.095	-57.700	292.659
Total	**1.058.086**	**540.954**	**197.424**	**58.403**	**1.854.866**
			2020		
Enero	59.883	48.394	30.355	0	138.632
Febrero	34.025	46.069	13.305	0	93.399
Marzo	182.595	51.098	13.518	0	247.212
Abril	56.154	55.013	10.855	0	122.022
Mayo	35.003	43.832	11.580	0	90.414
Junio	68.166	46.285	14.901	0	129.352
Julio	50.350	44.202	14.387	0	108.939
Agosto	31.100	45.781	13.218	0	90.099
Septiembre	134.275	44.750	10.807	0	189.832
Octubre	66.695	47.323	13.511	0	127.528
Noviembre	34.383	44.596	13.701	0	92.679
Diciembre	151.217	50.749	19.175	0	221.141
Total	**903.845**	**568.092**	**179.313**	**0**	**1.651.249**
			2021		
Enero	59.426	51.857	24.921	0	136.204
Febrero	45.641	49.176	12.222	0	107.039
Marzo	302.209	66.850	12.849	0	381.908
Abril	52.777	58.158	13.965	0	124.900
Total	**460.053**	**226.042**	**63.956**	**0**	**750.051**

Fuente: elaboración propia con información del MH.

Como se puede ver, los impuestos sobre los ingresos y utilidades de las personas jurídicas y físicas son los que generan la mayor parte de la recaudación. Si bien la

recaudación por el impuesto sobre las remesas al exterior es bastante menor, no deja de ser un monto importante (la propuesta no plantea un impuesto extraordinario en relación con esta renta). Nótese que, si la información del primer cuatrimestre del 2021 se extrapola, la recaudación para dicho año posiblemente supere la de los dos años precedentes.

4.2 Impuesto Sobre el Patrimonio de las Personas Jurídicas

La creación de este impuesto se aborda en el **Capítulo II** de la propuesta de ley, denominado "*Impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas*", el cual está conformado por el artículo 23.

En el citado artículo se crea, por una única vez, un impuesto de 0,1% sobre el patrimonio de las personas jurídicas comerciales que se encuentren inscritas en cualquiera de los registros públicos existentes, el cual se aplicará sobre el monto del patrimonio (diferencia entre el activo y el pasivo) que exceda los ¢95 millones. Dicho impuesto no podrá ser considerado como una partida deducible en el impuesto sobre la renta. Estarán exentas del impuesto, las referidas personas jurídicas que en el período fiscal 2020 registren pérdidas. También se exceptúa a las sociedades comerciales constituidas con un capital social igual o inferior a ¢1.400.000 e integradas por grupos de campesinos y pequeños agricultores para desarrollar programas de crédito comunal, las cuales tendrán un plazo de un mes contado a partir de la entrada en vigencia de la ley para tramitar la exención ante la DGT.

De lo anterior, en relación con el referido impuesto, se desprende que:

- La materia imponible es el patrimonio de las referidas personas jurídicas.
- El hecho generador es tener un patrimonio que supere los ¢95 millones.
- Los contribuyentes son las referidas personas jurídicas, cuyo patrimonio supere los ¢95 millones, y no estén dentro de las exenciones que se indican en la propuesta de ley.
- La base imponible es el monto que excede los ¢95 millones.
- La tarifa es de un 0,1%.

En cuanto a la liquidación y pago del referido impuesto, en la iniciativa de ley se indica que éste se autoliquidará y cancelará mediante el uso de los formularios estandarizados o digitales que la Administración Tributaria determine para tal efecto, con fecha límite al 15 de marzo del 2021 (nótese que con lo que se ha señalado hasta este punto, parece estar implícito que se gravaría el patrimonio correspondiente únicamente al 2020. Como parte de la información, los contribuyentes tendrán que presentar los estados de situación y una declaración jurada del patrimonio correspondiente.

En la propuesta de ley se establece que los registros públicos no podrán inscribir ningún documento a favor de los contribuyentes que no se encuentren al día en el pago del referido impuesto.

Como ya se ha señalado, en relación con el referido impuesto, se establece la aplicación supletoria de lo dispuesto en la Ley 4755: artículo 122 (trata de la declaración jurada en la determinación del impuesto) y lo concerniente a las sanciones.

V.- CONSIDERACIONES FINALES

Lo planteado en la propuesta básicamente modifica temporalmente las tarifas (las incrementa) del impuesto sobre las utilidades, el impuesto sobre las distribuciones de renta disponible, y el impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales, existentes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley 7092) vigente. Además, plantea la creación de un impuesto sobre el patrimonio. Todo lo anterior, para determinados sujetos y montos.

En el caso del **impuesto sobre las utilidades**, el incremento aplica para los Grandes Contribuyentes Nacionales (6 puntos porcentuales), las Grandes Empresas Territoriales (2 puntos porcentuales) y las personas físicas con actividad lucrativa con rentas que excedan los ¢36 millones (5 puntos porcentuales), durante un periodo de 12 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada de vigencia de la ley.

En lo que respecta al **impuesto sobre las distribuciones de renta disponible**, el incremento aplica para los Grandes Contribuyentes Nacionales (5 puntos porcentuales) y las Grandes Empresas Territoriales (3 puntos porcentuales), durante un periodo de 12 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada de vigencia de la ley.

En lo que concierne al **impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales**, el incremento (5 puntos porcentuales) aplica para los casos en donde las rentas exceden los ¢3 millones mensuales, durante un periodo de 4 meses contados a partir del primer día del mes siguiente a la entrada de vigencia de la ley.

En lo referente al impuesto sobre el patrimonio que se plantea crear y que es por una única vez, éste aplica para las personas jurídicas comerciales (con algunas excepciones), cuyo patrimonio del 2020 (el periodo no se indica literalmente, pero

parece estar implícito) supere los ¢95 millones. La tarifa propuesta es del 0,1% y se aplicaría sobre el monto que exceda dicha cantidad.

Lo planteado en la propuesta son medidas temporales que podrían aportar ingresos adicionales al fisco; sin embargo, no representan una solución de carácter estructural. Dado que se plantearon para atender en el corto plazo las necesidades sociales generadas por la pandemia del Covid-19, en la medida en que siga transcurriendo el tiempo y no se apruebe la iniciativa de ley, ésta podría requerir ajustes o incluso perder vigencia.

Por otra parte, se recomienda prestar atención a las observaciones que se hacen en relación con el articulado del proyecto (muy relacionados con el contenido de la Ley 7092 vigente).

BIBLIOGRAFÍA

- Banco Central de Costa Rica. “Programa Macroeconómico 2021 / 2022”. Enero 2021. https://www.bccr.fi.cr/publicaciones/DocPolticaMonetariaInflacin/Programa_Macroeconomico_2021-2022.pdf
- Procuraduría General de la República. “Código de Normas y Procedimientos Tributarios”. Ley 4755. 3 de mayo de 1971. http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=FN
- Procuraduría General de la República. “Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Ley 7092. 21 de abril de 1988. http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=119380&strTipM=FN

ANEXO 1

Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley 7092)
Contenido

Título I: del impuesto sobre las utilidades

Capítulo I: del hecho generador y la materia imponible
Capítulo II: de los contribuyentes y las personas exentas
Capítulo III: del periodo fiscal
Capítulo IV: de la determinación de la base imponible
Capítulo V: de las rentas netas presuntivas
Capítulo VI: de la renta imponible
Capítulo VII: de la tarifa del impuesto
Capítulo VIII: de la renta disponible
Capítulo IX: de la liquidación y el pago
Capítulo X: de los regímenes especiales
Capítulo XI: rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital
Sección I: materia imponible y hecho generador

Titulo II: del impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales

Capítulo XII: de la materia imponible y el hecho generador
Capítulo XIII: de la tarifa del impuesto
Capítulo XIV: de los ingresos no afectos al impuesto
Capítulo XV: de los periodos de trabajo discontinuos o mayores
Capítulo XVI: de las rentas accesorias
Capítulo XVII: de las rentas de más de un empleador
Capítulo XVIII: de las rentas de otras actividades
Capítulo XIX: de la retención y pago del impuesto
Capítulo XX: Sanciones

Título III: de los certificados para efectos tributarios, libros y normas de contabilidad

Capítulo XXI[6]

Título IV: del impuesto sobre las remesas al exterior

Capítulo XXII: de la materia imponible y del hecho generador
Capítulo XXIII: de los contribuyentes y de la renta imponible
Capítulo XXIV: de la tarifa del impuesto y de la liquidación y pago

Título V: Disposiciones generales

[6] Sin título en la ley.

Capítulo XXV: de la administración, fiscalización y autorización
Capítulo XXVI: régimen de las compañías bananeras
Capítulo XXVII: facultades y deberes del Poder Ejecutivo
Capítulo XXVIII: incentivos para diversas actividades para la exportación
Capítulo XXIX: régimen simplificado
Capítulo XXX: valuación de operaciones en monedas extranjeras
Capítulo XXXI: disposiciones generales no relacionadas con la administración del impuesto
Capítulo XXXI[7]: derogaciones
Capítulo XXXII: reglamentación
Capítulo XXXIII: vigencias
Capítulo XXXIV: disposiciones transitorias

Elaborado por: rcv

/*lsch//6-9-2021

C. archivo//21883

[7] El número se repite en la ley.