



San José, 06 de julio de 2018
DH-DAEC-0555-2018

Licenciada
Noemy Gutiérrez Medina, Jefa Área
Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios
Email: ngutierrez@asamblea.go.cr
Fax: 2243-2421

Estimada señora:

Aprovecho la oportunidad para saludarla cordialmente y a la vez dar respuesta a la solicitud de criterio realizada a la Defensoría de los Habitantes mediante correo electrónico del 7 de junio pasado, sobre el Proyecto de ley denominado: "REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N° 7092, DEL 21 DE ABRIL DE 1988, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL", expediente legislativo No. 20.436, en los siguientes términos:

1. Resumen Ejecutivo.

El proyecto remitido para su análisis pretende adicionar a la Ley del impuesto sobre la renta cuatro artículos nuevos para cubrir vacíos legales utilizados en la práctica por los contribuyentes para eludir o evadir tributos. Las reformas parciales a la Ley N° 7092 son las siguientes:

- a) La inclusión de una norma que establezca la facultad del Poder Ejecutivo de fijar normativa técnica sobre precios de transferencia.
- b) La inclusión de una norma de subcapitalización, mediante el establecimiento de un monto máximo a deducir por concepto de intereses, que se define en función de variables como el patrimonio empresarial o el ingreso antes de impuestos, depreciaciones, amortizaciones y gastos.
- c) Una reforma al Artículo 18 bis de la vigente Ley N° 7092, de tal forma que el beneficio tributario de la exoneración del impuesto sobre dividendos que se aplica cuando se trasladan dividendos a sociedades de capital costarricense, solo pueda percibirse en el tanto se cumpla con el requisito de demostrar que el perceptor de los dividendos es una persona jurídica que realmente desarrolle una actividad económica en el país y utilice los recursos percibidos en su desarrollo o en la generación de una nueva actividad.
- d) La adición de una norma anti-paraíso fiscal. Dicha norma define como gasto fiscalmente no deducible todo gasto correspondiente a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración.

2. Competencia del mandato de la Defensoría.

La función de la Defensoría se encuentra delimitada por la protección de los derechos y los intereses de los habitantes, así como velar porque el funcionamiento del sector público se ajuste a la moral, la justicia, la Constitución Política, las leyes, los convenios, los tratados, los pactos suscritos por el Gobierno y los principios generales del Derecho.

Además, de conformidad con los principios relativos al estatuto y funcionamiento de las instituciones nacionales de protección y promoción de los Derechos Humanos (**Principios de París**) la Defensoría de los Habitantes de la República está facultada para emitir dictámenes o informes relativos a la protección y promoción de los derechos humanos.

En el caso de los proyectos de ley, según los Principios de París, la institución cuenta con la potestad para emitir criterios, de manera que se respeten los principios fundamentales en materia de derechos humanos. Finalmente es competencia de esta institución promover y asegurar que la legislación, los reglamentos y las prácticas nacionales se armonicen con los instrumentos internacionales de derechos humanos en los que el Estado sea parte, y que su aplicación sea efectiva, así como promover la ratificación de esos instrumentos y garantizar su aplicación.

3. Normas jurídicas relacionadas.

Ley No. 7092, Ley para fortalecer la lucha contra el fraude fiscal, del 21 de abril de 1988.

4. Análisis del contenido del proyecto.

De acuerdo con la exposición de motivos, el proyecto consiste en una mejora de la legislación vigente sobre el Impuesto sobre la Renta para reducir la defraudación fiscal, en el caso en que no avance el Expediente Legislativo No. 19.679 que plantea una reforma integral de ese impuesto.

En el siguiente cuadro se presenta la revisión realizada por la Defensoría del articulado del Proyecto de Ley propuesto.

Texto del Proyecto Ley	Comentario de la Defensoría
<p>ARTÍCULO 1- Se adiciona un nuevo inciso k) al artículo 9 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:</p> <p>Artículo 9- Gastos no deducibles</p> <p>No son deducibles de la renta bruta:</p> <p>[...]</p> <p>k) Tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes, o que se paguen a través de personas o</p>	<p>No se indica si la definición dada de "Paraíso fiscal o jurisdicciones no cooperantes en materia tributaria" es la oficial utilizada por el Ministerio de Hacienda o es creada para efectos de esta propuesta. Por eso, se sugiere explicar en la Exposición de Motivos de dónde proviene esta definición o en su defecto homologarse con la definición de Hacienda o con los criterios utilizados por ese Ministerio para considerar una jurisdicción como Paraíso fiscal, según corresponda.</p>

<p>entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración. Para estos efectos se entiende como paraíso fiscal o jurisdicción no cooperante, aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:</p> <p>1) Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el numeral 1 del artículo 16 de esta ley.</p> <p>2) Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.</p>	
<p>ARTÍCULO 2- Se reforma el subinciso 1 del inciso b) del artículo 18 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:</p> <p>Artículo 18- Tratamiento de la renta disponible de las sociedades de capital</p> <p>Cuando la renta disponible de las sociedades de capital se distribuya en dinero, en especie o en acciones de la propia sociedad, esta deberá observar las siguientes reglas:</p> <p>[...]</p> <p>b) No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refiere el inciso anterior, en los siguientes casos:</p> <p>1) Cuando el socio sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica y sujeta a este impuesto, para efectos de aplicar esta exoneración será requisito indispensable que el perceptor desarrolle una actividad económica en el país y utilice los recursos percibidos en su desarrollo o en la generación de una nueva actividad, situación que debe estar respaldada mediante un plan de inversión que deberá estar disponible en el momento en que la Administración Tributaria así lo requiera, para verificar el cumplimiento de lo dispuesto en este inciso. En caso de demostrarse que no se cumple con lo dispuesto en este inciso el perceptor deberá cancelar el impuesto dejado de pagar.</p> <p>[...].</p>	Sin comentarios
<p>ARTÍCULO 3- Se adiciona un nuevo artículo 9 bis a la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:</p> <p>Artículo 9 bis- Limitación a la deducción de intereses</p> <p>Se establece una <u>deducibilidad máxima</u> por gastos financieros netos de un veinte por ciento (20%) de la utilidad antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (UAIIDA) por cada período impositivo.</p> <p>Se entenderá por gastos financieros netos al exceso de gastos</p>	<p>La Defensoría observa que el porcentaje (20%) de deducibilidad máxima por gastos financieros netos como limitación de intereses no se justifica en el articulado del proyecto de ley ni tampoco en la exposición de motivos. Se sugiere incluir la justificación correspondiente en la exposición de motivos.</p>

<p>financieros respecto a los ingresos financieros, del período de impuesto autoliquidado. Los gastos financieros netos que se estimen como no deducibles, conforme a lo dispuesto en el inciso k) del artículo 9 de esta ley, no deben ser considerados como gastos financieros para estos efectos.</p> <p>El UAIIDA se calculará sumando a la utilidad neta, los gastos deducibles por los costos de endeudamiento financiero, así como los gastos deducibles por concepto de depreciación y amortización.</p> <p>Conforme a lo anterior, el monto máximo deducible por gastos financieros netos de cada período impositivo, será igual al resultado de la multiplicación del UAIIDA por el factor cero coma dos (0,2).</p> <p>Se excluye del ámbito de aplicación de la fórmula a la que se refieren los párrafos anteriores de los gastos financieros utilizados para financiar proyectos de infraestructura pública, cuando el desarrollador del proyecto esté domiciliado en el territorio nacional. Para estos efectos el proyecto de infraestructura pública debe estar sujeto a la retención en la fuente a que hace referencia el inciso g) del artículo 23 de esta ley, siendo que toda utilidad derivada de un proyecto de infraestructura pública quedará excluida del UAIIDA, así como su costo financiero de endeudamiento.</p> <p>Los gastos financieros netos que superen el veinte por ciento (20%) permitido en el período fiscal, según esta disposición, podrán ser deducidos en los períodos impositivos sucesivos y hasta que se agote dicha diferencia, siempre y cuando se cumpla, en cada período impositivo, con el límite señalado en el párrafo primero de este artículo. En estos casos, el contribuyente queda obligado a comprobar la veracidad y atinencia de estos gastos financieros netos, tanto contable y documentalmente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.</p> <p>Sin perjuicio de lo que dispongan las superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero Nacional, respecto a la limitación de gastos financieros y equivalentes para las entidades sujetas a su vigilancia e inspección, las disposiciones contenidas en el presente artículo les serán excluidas, incluso cuando tales entidades formen parte de un grupo de interés económico.</p>	
<p>ARTÍCULO 4- Se adiciona un nuevo capítulo XXXI, que incorpora un nuevo artículo 81 bis, al título V Disposiciones generales de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y se corre la numeración para que el texto diga:</p> <p>Título V Disposiciones generales</p> <p>[...]</p>	<p>Sin comentarios.</p>

Capítulo XXXI
DISPOSICIONES GENERALES NO RELACIONADAS
CON LA ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO

Artículo 81 bis- Principio de libre competencia

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, las cuales sean residentes en Costa Rica o en el exterior, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.

Esta valoración solo procederá cuando la acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país o un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente.

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.

Lo aquí dispuesto alcanza cualquier operación que se realice entre partes vinculadas y tenga efectos en la determinación de la renta neta del período en que se realiza la operación o en los siguientes períodos.

El Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables, ajustes correlativos, criterios de vinculación, análisis de comparabilidad, pautas generales de documentación, declaración informativa y demás elementos necesarios para efectos de poder determinar razonablemente los precios de libre competencia, incluida la facultad para que la Administración Tributaria pueda suscribir acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia sean estos unilaterales, bilaterales o multilaterales. Lo que resuelva la Administración Tributaria en relación con las gestiones que se le soliciten para suscribir acuerdos previos de precios de transferencia no tendrá recurso alguno. Igualmente la Administración Tributaria contará con facultad para llevar a cabo procedimientos de acuerdo mutuo.

5. Conclusión.

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes de la República se permite expresar su conformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados. Se recomienda a las señoras y señores diputados considerar las observaciones realizadas en el apartado anterior.

Agradecido por la deferencia consultiva, aprovecho la ocasión para reiterarle las muestras de mi consideración y estima.

Cordialmente,

Juan Manuel Cordero González
Defensor de los Habitantes de la República en funciones



c. Archivo.