ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

PROYECTO DE LEY

REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 ABRIL DE 1988, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

VARIAS SEÑORAS DIPUTADAS
Y SEÑOR DIPUTADO

EXPEDIENTE N.º 20.436

DEPARTAMENTO DE SERVICIOS PARLAMENTARIOS
UNIDAD DE PROYECTOS, EXPEDIENTES Y LEYES

PROYECTO DE LEY

REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 ABRIL DE1988, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Expediente N.° 20.436

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Producto del análisis realizado en la Comisión Especial Investigadora, que se dedique a analizar la información hecha pública a partir de la investigación periodística internacional en torno al bufete panameño Mossack Fonseca, con el fin de identificar mecanismos o prácticas utilizadas para eludir o evadir tributos, así como las deficiencias, vacíos y omisiones que pueda tener la legislación costarricense para la adecuada fiscalización y recaudación tributarias (denominada “Comisión Mossack-Fonseca”), se identificaron vacíos normativos en la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley N.° 7092), que facilitan maniobras defraudatorias.

El Informe Final, suscrito por diputadas y diputados del Frente Amplio, Partido Acción Ciudadana y una diputada independiente, identificó, entre otras, cuatro carencias de importancia:

a) La necesidad de incorporar una norma general relativa a la regulación de precios de transferencia. Lo anterior en virtud de lo indicado tanto por la Contraloría General de la República[1] como por la Procuraduría General de la República[2] y la Superintendencia General de Entidades Financieras.[3]. Así, se concluyó en el citado Informe “…la conveniencia de facultar mediante Ley a la administración para que esta regule mediante la forma normativa más dinámica el tema de precios de transferencia”. (p. 80).

b) La carencia en nuestra normativa de una norma de subcapitalización que limite la deducción de gasto por intereses, para evitar el uso de créditos ficticios entre personas jurídicas relacionadas con tasas de interés que no corresponden a las de mercado.

c) La necesidad de mejorar la regulación de la exoneración vigente sobre dividendos trasladados a sociedades de capital costarricense, para evitar el uso

[1] Comparecencia de la CGR ante “Comisión Mossack-Fonseca”. 27 de junio de 2016. Asamblea Legislativa de C.R.
[2] Comparecencia de la PGR ante “Comisión Mossack-Fonseca”. 12 de setiembre de 2016. Asamblea Legislativa de C.R.
[3] Comparecencia de la SUGEF ante “Comisión Mossack-Fonseca”, 19 de setiembre de 2016. Asamblea Legislativa de C.R.

elusivo de esta exoneración, asegurando que el traslado de dividendos se hace a sociedades con actividades económicas reales.

d) La urgencia de introducir en nuestro marco normativo una norma anti-paraíso fiscal, que impida presentar como gastos deducibles aquellos pagados a sujetos domiciliados en paraísos fiscales, excepto si el contribuyente demuestra de forma clara que el gasto se justifica en una transacción real.

Estos cuatro vacíos fueron identificados, junto a otros quince también identificados, en el proceso de investigación y análisis de la Comisión Mossack-Fonseca, siendo incluidos en la Sección VII Vacíos legales del Informe citado. En preciso, en el Informe se indicó:

Vacío legislativo	**Acciones BEPS y recomendaciones GAFI relacionadas**	**Análisis**
1. Exoneración del Impuesto sobre la Renta disponible entre sociedades costarricenses	BEPS: 4, 5, 12 GAFI**:** 2, 9, 10, 11, 13, 14, 18, 20, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 35	De acuerdo con el artículo 18, inciso b), apartado 1º de la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, se encuentra exonerada, del impuesto sobre dividendos, aquella distribución de dividendos efectuada a sociedades de capital costarricense. Esta exoneración, en principio, persigue como objetivo de interés nacional la reinversión de las ganancias empresariales para favorecer el crecimiento del capital y la generación de empleo. No obstante, históricamente ha sido utilizada como medio elusivo: un mismo beneficiario final crea varias sociedades, siendo solo una de ellas una verdadera empresa, para trasladar los dividendos a las otras sociedades, que no realizan actividades comerciales, y así eludir el pago del impuesto sobre dividendos.
2. Falta de regulación de precios de transferencia	BEPS: 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10, 13 GAFI: 9, 10, 11, 13, 14, 16, 18, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 35, 37	Se concluye la conveniencia de facultar mediante ley a la administración para que esta regule mediante la forma normativa más dinámica el tema de precios de transferencia.

3. Carencia de normas de subcapitalización que sancionen los endeudamientos ficticios	BEPS: 2, 3, 4, 5, 12 GAFI: 2, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 31, 35	En nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta vigente no se limita la deducción de gasto por intereses pagados. La subcapitalización, ante la ausencia de ese límite, se convierte en un mecanismo óptimo para eludir el pago de tributos. Las acciones BEPS procuran que se establezca una relación donde el máximo porcentaje de deducción, va en función de lo que contablemente se conoce como EBITDA, que es el ingreso antes de impuestos, depreciaciones, amortizaciones y gastos. Lo que busca es establecer una relación entre la realidad, una foto más real de la empresa, y sus necesidades de financiamiento. La propuesta que tiene OCDE en ese sentido, es que esa relación no sea posible entre un 10 y un 30 por ciento, dependiendo de la realidad de cada país.
4. Falta de normas anti paraíso fiscal	BEPS: 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10, 12, 13 GAFI: 2, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 19, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 29, 30, 35	El aumento de gastos deducibles, con fines defraudatorios, a través de la simulación de compras a sociedades residenciadas en paraísos fiscales es un mecanismo común utilizado. Se vuelve, entonces, urgente, introducir en nuestra normativa relativa al impuesto sobre la renta, una norma que prohíba el reconocimiento de gastos deducibles producto de transacciones comerciales con estructuras jurídicas residentes en paraísos fiscales.

Asimismo, en el análisis realizado por la Comisión Mossack-Fonseca, se identificó que estos cuatro vacíos se solventaban con las normas incorporadas en el expediente 19.679, Ley de Impuesto sobre la Renta, que se encuentra en trámite en esta Asamblea Legislativa.

El Informe recomienda, en sus conclusiones, expresamente, la aprobación del supracitado proyecto de ley N.° 19.679. No obstante lo anterior, al considerar que existe una significativa probabilidad de que no sea posible avanzar en la necesaria reforma integral al impuesto sobre la renta, las legisladoras y legisladores se comprometieron a presentar la presente iniciativa, con las reformas parciales a la Ley de Impuesto sobre la Renta, para que, en caso de que la reforma integral no sea posible, se cuente con una propuesta, al menos, de avanzar en materia de defraudación fiscal mejorando la legislación vigente.

En ese sentido, en el Informe Final, las legisladoras y el legislador que suscribieron indicaron:

> Las legisladoras y los legisladores firmantes recomendamos la pronta aprobación de la reforma integral a la Ley de Impuesto sobre la Renta que se ha presentado a la Asamblea Legislativa y se tramita bajo Expediente N° 19.679.
>
> Ahora bien, existe una probabilidad significativa de que no sean posibles los acuerdos necesarios con otras fracciones legislativas para llevar adelante la aprobación de esta reforma integral.
>
> Ante este escenario probable, los Diputados y Diputadas firmantes recomendamos que, si surge el escenario en el que no exista ninguna posibilidad para la reforma integral del Impuesto sobre la Renta, al menos, como plan alternativo, se aprueben un conjunto mínimo de cuatro reformas parciales a la vigente Ley de Impuesto sobre la Renta, reformas todas estrictamente ligadas a la necesidad de cerrar portillos que permiten realizar maniobras elusivas en el presente.
>
> Así, los Diputados y Diputadas firmantes recomendamos y nos comprometemos a presentar e impulsar cuatro iniciativas de Ley que a continuación se detallan, si a Agosto del año 2017 no se ha logrado la aprobación de la urgente reforma integral de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
>
> Las reformas parciales a la Ley N° 7092 consistirán en:
>
> i. Incluir una norma que establezca la facultad del Poder Ejecutivo de fijar normativa técnica sobre precios de transferencia.
>
> ii. Incluir 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. Esta regla deberá seguir plenamente las recomendaciones incorporadas en BEPS[4].
>
> iii. Reformar el 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

[4] "Base Erosion and Profit Shifting", en español. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios. Conjunto de medidas impulsado por OCDE/G-20 "… para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia" (https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf).

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.

iv. Adicionar una norma anti-paraíso fiscal, tal y como la incluida en el inciso k) del Artículo 11 de texto base del Proyecto de Ley que se tramita bajo Expediente 19.679. Esta norma definirá 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. Para estos fines, se incluirá una definición técnica de “paraíso fiscal.

En cumplimiento de ese compromiso dispuesto en el Informe Final, las diputadas y el diputado que suscribimos el Informe Final de la Comisión Mossack-Fonseca, presentamos a la Asamblea Legislativa el presente proyecto de ley que tiene como objetivo incorporar cuatro reformas puntales a la vigente Ley N.° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 abril de1988, que dotarán de mejores herramientas jurídicas a la Administración Tributaria, para combatir la defraudación fiscal.

De conformidad con lo anterior, las diputadas y los diputados que suscribimos sometemos a consideración de las señoras diputadas y de los señores diputados el siguiente proyecto de ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

REFORMAS Y ADICIONES A LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 ABRIL DE1988, LEY PARA FORTALECER LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

ARTÍCULO 1- Se adiciona un nuevo inciso k) al artículo 9 de la Ley N.° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:

Artículo 9- Gastos no deducibles

No son deducibles de la renta bruta:

[…]

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 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:

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.
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**.**

ARTÍCULO 2- Se reforma el subinciso 1 del inciso b) del artículo 18 de la Ley N.° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:

Artículo 18- Tratamiento de la renta disponible de las sociedades de capital

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:

[…]

b) No corresponderá practicar la retención ni pagar el impuesto a que se refiere el inciso anterior, en los siguientes casos:

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.

[…].

ARTÍCULO 3- Se adiciona un nuevo artículo 9 bis a la Ley N.° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente manera:

Artículo 9 bis- Limitación a la deducción de intereses

Se establece una deducibilidad máxima 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.

Se entenderá por gastos financieros netos al exceso de gastos 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.

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.

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).

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.

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.

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.

ARTÍCULO 4- Se adiciona un nuevo capítulo XXXI, que incorpora un nuevo artículo 81 bis, al título V Disposiciones generales de la Ley N.° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y se corre la numeración para que el texto diga:

Título V
Disposiciones generales

[…]

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.° 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 pago1988 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.

Rige a partir de su publicación.

Ana Patricia Mora Castellanos

Marco Vinicio Redondo Quirós Marcela Guerrero Campos

Diputadas y diputado

26 de julio de 2017

NOTAS: Este proyecto pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios.

Este proyecto cumplió el trámite de revisión de forma en el Departamento de Servicios Parlamentarios.