

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
COMISIÓN PERMANENTE ORDINARIA DE ASUNTOS HACENDARIOS

EXPEDIENTE N.º 24.074

**INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTICULO 2 INCISO 6) DE LA LEY N.º
9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PUBLICAS**

DICTAMEN NEGATIVO UNÁNIME
21 de agosto de 2024

TERCERA LEGISLATURA
(1º de mayo de 2024 al 30 de abril de 2025)

PRIMER PERÍODO DE SESIONES ORDINARIAS
(1º de Agosto de 2024 al 31 de Octubre de 2024)

DICTAMEN NEGATIVO UNÁNIME

EXPEDIENTE N.º 24.074

INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTICULO 2 INCISO 6) DE LA LEY N.º 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PUBLICAS

Los suscritos diputados y diputadas, miembros de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios, rendimos Dictamen Negativo de Unánime del expediente 24.074, “INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTICULO 2 INCISO 6) DE LA LEY N.º 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PUBLICAS”, basado en las siguientes consideraciones:

1. OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY:

La interpretación auténtica de la norma tiene como finalidad aclarar que los ingresos y los gastos por diferencias cambiarias surgidas de operaciones transadas en moneda extranjera que afecten con exclusividad activos y pasivos del contribuyente y son sujetas de declaración fiscal bajo el conocido “Régimen tradicional”, deben ser determinadas conforme a la base contable de devengo, incluidos los movimientos que se generan en el momento del cierre del período fiscal; contrariamente, los ingresos y los gastos por diferencias cambiarias surgidas de operaciones transadas en moneda extranjera que afecten con exclusividad activos y pasivos del contribuyente, pero son sujetas de declaración fiscal conforme a las directrices contenidas en el capítulo XI - Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, deben ser determinadas conforme a la base contable de efectivo o criterio de realización.

Lo que se pretende es desentrañar la intención del legislador y que sea con efectos retroactivos.

El presente proyecto busca dar interpretación auténtica y dejar así resuelta cualquier duda o interpretación errónea, es por eso que en conjunto con el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica mediante acuerdo de su Junta Directiva y el despacho del diputado Gilberth Jiménez Siles, se han dado a la tarea de confeccionar este proyecto de ley con el fin de separar las dos manifestaciones de riquezas a gravar, las rentas gravadas en el impuesto de utilidades, donde se debe incluir sus diferenciales cambiarios, así indicado en el artículo 5, que dice “Salvo

disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley”.

TRÁMITE LEGISLATIVO DEL PROYECTO DE LEY

- El proyecto fue presentado el día 07 de diciembre de 2023 por iniciativa del Diputado Gilberth Jiménez.
- El día 12 de diciembre del mismo año fue remitido a la Imprenta Nacional para su publicación.
- El expediente ingresa al orden del día de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios el día 14 de febrero de 2024.
- El día 28 de agosto del 2024 se vota de manera negativa (mayoría) el fondo del proyecto de Ley.

2. CONSULTAS A INSTITUCIONES:

- No se realizaron consultas obligatorias ni facultativas sobre el fondo de este expediente.

3. AUDIENCIAS

A dicho expediente no se le presentó moción de audiencia.

4. RESPUESTAS A CONSULTAS:

- No se realizaron consultas obligatorias ni facultativas sobre el fondo de este expediente.

5. INFORME DE SERVICIOS TÉCNICOS

Los miembros de la subcomisión rinden este informe en tiempo y forma, con el fin de cumplir con lo que establece el artículo 80 del Reglamento de la Asamblea Legislativa, para impedir el vencimiento del plazo ordinario para dictaminar la presente iniciativa y permitir que el proyecto avance en su trámite.

Al firmar este informe, se observa que, al constatar el estudio del Departamento de Servicios Técnicos dio el criterio respectivo:

CONSIDERACIONES DE FONDO:

El modelo de renta cedular, que es el que se aplica en nuestro país, grava separadamente a cada categoría de la renta, es decir, permite adaptar las modalidades de gravamen a la naturaleza de las rentas. De este modo, los tipos de gravamen varían de una cédula a otra, lo que implica, por ejemplo, que las rentas provenientes del trabajo están menos gravadas que las rentas originadas en el capital; en este caso el tratamiento del impuesto conlleva a la personalización del impuesto. Este sistema trata desiguales rentas de igual cuantía, y deja zonas de renta sin tributar. A diferencia de este esquema, el modelo de renta global considera en su conjunto las rentas percibidas por el contribuyente, sin considerar la naturaleza del origen de la renta, permitiendo gravar su verdadera riqueza global.

La categorización de las rentas puede considerar también la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene. En este sentido, se distingue si la renta proviene del trabajo o del capital y, dentro de éste, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, etc.

Por su parte, el impuesto de renta bajo el enfoque renta producto, somete a imposición las rentas provenientes del uso de factores productivos: trabajo, capital, tierra, mixtas (empresariales). En cambio, no se someten a imposición las ganancias de capital o patrimoniales, entendidas estas como las diferencias en el valor de determinados elementos del patrimonio entre dos momentos en el tiempo, imputables a razones ajenas a la actividad del sujeto, como la evolución de los precios de mercado, la realización de obras públicas, etc.

Finalmente, en relación con el carácter territorial, los impuestos sobre la renta admiten dos criterios generales para vincular el poder tributario en su territorio: gravar a los residentes en el territorio nacional, tanto por rentas que obtengan en el territorio nacional como en otros países (renta mundial); o, gravar solo las rentas generadas en el territorio nacional independientemente de la residencia del contribuyente. En ambos casos, se respeta que el poder tributario está ligado al territorio nacional, la diferencia estriba en que en un caso la vinculación al territorio es subjetiva, esto es, por la residencia territorial del sujeto y en otro caso es objetiva, esto es, por la fuente territorial de la renta.

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N.º 9635, de 3 de diciembre de 2018, artículo 2, inciso 6), reformó el artículo 5 -Renta bruta-, de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, afectando el sistema tributario de rentas-producto.

De la exposición de motivos del proyecto de ley que se tramitó bajo el Expediente Legislativo N.º 20.580, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, queda claramente establecida que la base contable a utilizar para tributar en el impuesto de las utilidades es el devengo, y que se incluirán las diferencias cambiarias en el momento de calcular la renta neta (ingreso por diferencial y gasto por diferencial). La base contable de efectivo o criterio de realización quedó prevista únicamente en

el capítulo XI, exclusivamente para las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital, según se establece en el artículo 27 bis.

Para las rentas-producto, la base contable devengo, se dejó claramente establecido el tratamiento contable de las diferencias cambiarias, en el artículo 5 de la Ley 7092 (reformada) que reza:

Artículo 5- Renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el artículo 1.

Todos los contribuyentes que tributen bajo este título, cuando efectúen operaciones en moneda extranjera que incidan en la determinación de su renta gravable, deberán efectuar la conversión de la moneda que se trate a moneda nacional utilizando el tipo de cambio de referencia para la venta establecido por el Banco Central de Costa Rica. Las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos, que resulten entre el momento de realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, o el del cierre del periodo fiscal, constituirán una ganancia gravable o una pérdida deducible en su caso, en el periodo fiscal. Salvo disposición expresa en contrario, las reglas de conversión establecidas en el presente párrafo serán de aplicación en los restantes títulos de esta ley.

En el segundo párrafo del artículo supra indicado se describe con precisión, el tratamiento contable que se debe utilizar, de presentarse los potenciales efectos económicos que un contribuyente afronta, durante un periodo fiscal, por la adopción de la base contable del devengo, para el reconocimiento de las operaciones mercantiles realizadas en moneda extranjera, conforme lo establece la legislación tributaria.

Las rentas gravadas bajo el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley 7092, es preciso que sean determinadas conforme a la base contable de devengo afectándose los resultados del respectivo ejercicio económico. Esto incluye indefectiblemente las diferencias cambiarias surgidas de operaciones comerciales transadas en moneda extranjera.

Por otro lado, lo indicado en el capítulo XI al título I de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 (LISR), denominado Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, específicamente en el artículo 27 bis, ha generado diversas interpretaciones respecto a la implicación tributaria del registro contable:

- La Dirección General de Tributación -DGT- ha indicado, mediante oficio MH-DGT-OF-119-0019-2023, que todas las ganancias o pérdidas por diferencias cambiarias se deben contabilizar por medio del criterio de realización. Supuesto que no se establece en la ley.

- Existen criterios de interpretación, emitidos por la DGT, indicando que todo diferencial cambiario debe ser contabilizado con la base de realización, ignorando la separación que hace el legislador, de las rentas tipo producto (capítulo I) y las rentas de capital (capítulo XI).

En resumen, la interpretación auténtica de la norma tiene como finalidad aclarar que los ingresos y los gastos por diferencias cambiarias surgidas de operaciones transadas en moneda extranjera que afecten con exclusividad activos y pasivos del contribuyente y son sujetas de declaración fiscal bajo el conocido “Régimen tradicional”, deben ser determinadas conforme a la base contable de devengo, incluidos los movimientos que se generan en el momento del cierre del período fiscal; contrariamente, los ingresos y los gastos por diferencias cambiarias surgidas de operaciones transadas en moneda extranjera que afecten con exclusividad activos y pasivos del contribuyente, pero son sujetas de declaración fiscal conforme a las directrices contenidas en el capítulo XI - Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital, deben ser determinadas conforme a la base contable de efectivo o criterio de realización.

RECOMENDACIÓN

Con fundamento en lo analizado, y tomando en consideración lo expresado en la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios, además de que el Legislador Jiménez, presentó la iniciativa bajo expediente número 24.177 **REFORMA AL PARRÁFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 5 Y REFORMA DEL ARTICULO 81 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.º 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998 Y SUS REFORMAS; ANTES CONOCIDO COMO REFORMA DEL PARRÁFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 5 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.º 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998**, la cual llegó a sustituir el espíritu de la iniciativa sobre la cual se basa este informe.

Es importante destacar que el expediente 24.177, el cual fue dictaminado por la Comisión especial bajo expediente 23.950, surge por la necesidad de una certeza jurídica a la hora de realizar las declaraciones de renta de las empresas que obtienen sus fuentes de recursos en monedas extranjeras; la cual este proyecto brinda al establecer normas claras de litigiosidad, a pesar de esto, todavía persisten desafíos como la interpretación y aplicación de nuevas normas las cuales son importantes dejar bien esclarecidas con el fin de brindar a los contribuyentes un entorno financiero más dinámico y globalizado.

Aunado a lo anterior, tomando en cuenta aspectos técnicos, jurídicos, de oportunidad y conveniencia, los suscritos diputados y diputadas miembros de esta Comisión RECOMENDAMOS al Plenario Legislativo votar negativamente por el fondo el Expediente N.º 24.074, “INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTICULO 2 INCISO 6) DE LA LEY N.º 9635, FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PUBLICAS”, de conformidad con el artículo 81 bis del Reglamento Legislativo y se proceda con el traslado del expediente al Departamento de Archivo para lo que en derecho procede.

DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISIÓN PERMANENTE ORDINARIA DE ASUNTOS HACENDARIOS, A LOS VEINTIÚN DÍAS DEL MES DE AGOSTO DE DOS MIL VENTICUATRO.



PAULINA RAMÍREZ PORTUGUEZ
PRESIDENTA



CARLOS FELIPE GARCÍA MOLINA
SECRETARIO



ADA GABRIELA ACUÑA CASTRO



JOHNATAN ACUÑA SOTO



PILAR CISNEROS GALLO



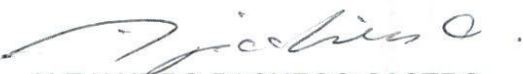
ELIÉCER FEINZAIG MINTZ



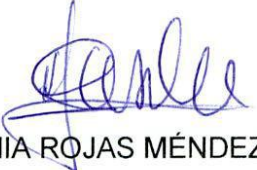
JOSE JOAQUÍN HERNÁNDEZ ROJAS



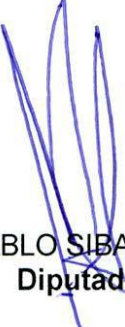
GILBERTH JIMÉNEZ SILES



ALEJANDRO PACHECO CASTRO



SONIA ROJAS MÉNDEZ



JOSE PABLO SIBAJA JIMÉNEZ
Diputados