



San José, 30 de septiembre de 2019
DH-DAEC-574-2019

Señora
FLOR SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, Jefe Área
Comisiones Legislativas VI
Email: fsanchez@asamblea.go.cr
Copia: victoria.vicente@asamblea.go.cr

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 4 de julio pasado, sobre el Proyecto de ley denominado: "LEY DE FORTALECIMIENTO DE LA NORMA DE SUBCAPITALIZACIÓN. REFORMA DEL ARTÍCULO 9 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY 7092 DEL 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS", expediente legislativo No. 21.184, en los siguientes términos:

1. Resumen Ejecutivo.

El proyecto remitido para su análisis consiste en la reforma del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de abril de 1988 con la finalidad de cubrir vacíos legales utilizados en la práctica por los contribuyentes para eludir o evadir tributos.

Los cambios solicitados en la norma se basan en el enfoque recomendado por la Acción 4 del Plan BEPS y consiste en una norma de subcapitalización que establece un monto máximo a deducir por concepto de intereses (20%). Este monto máximo se define en función de variables como el patrimonio empresarial o el ingreso antes de impuestos, depreciaciones, amortizaciones y gastos (EBUTDA, por sus siglas en inglés), según el estudio realizado por la Dirección General de Tributación en el marco del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).¹

Debe indicarse que la norma propuesta por la DGT había sido incluida en el Proyecto 20.580 en sus primeras versiones, pero fue modificada en la discusión legislativa que dio origen a la Ley 9635, Ley de Fortalecimiento de la Finanzas Públicas del 4 de diciembre de 2018.

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.

¹ Acción N. 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

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. 3022, Dirección General de Hacienda, del 27 de agosto de 1962.
- Ley No. 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios y sus reformas, del 3 de mayo de 1971.
- Ley No. 7092, Ley del impuesto sobre la renta y sus reformas, del 21 de abril de 1988.
- Ley No. 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, del 4 de julio de 2001.
- Ley No. 9069, Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, del 10 de setiembre de 2012.
- Ley No. 9416, Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, del 14 de diciembre de 2016.
- Ley No. 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, del 4 de diciembre de 2018.

4. Análisis del contenido del proyecto.

De acuerdo con la exposición de motivos, el proyecto consiste en retomar la redacción original de la norma de subcapitalización recomendada por el equipo de trabajo de la Dirección General de Tributación en el marco del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS).²

Si bien, una norma similar se incluyó en la Ley 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, el proponente del Proyecto estima que dicha norma es débil, pues excluyó la aplicación del límite máximo de deducción de intereses a los gastos provenientes de: comisiones bancarias de formalización de crédito, del diferencial cambiario, de los gastos por intereses provenientes de deudas con entidades financieras sujetas a vigilancia e inspección de la SUGEF, del Sistema de Banca para el Desarrollo o de bancos extranjeros de primer orden reconocidos por el Banco Central de Costa Rica. También se excluyeron los gastos por intereses pagados a entidades sujetas a vigilancia e inspección de alguna de las Superintendencias adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, o con bancos y entidades financieras extranjeras debidamente supervisadas por algún organismo o agencia de supervisión en el país de origen. Asimismo, la norma vigente faculta a la Administración Tributaria, para autorizar un límite mayor de deducibilidad de gastos por intereses netos, a aquellos contribuyentes que así lo soliciten previamente mediante solicitud fundamentada, la cual deberá ser acompañada de los requisitos que se definan vía resolución.

² Acción N. 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

Debido a lo anterior, el proyecto de Ley propuesto, pretende reformar el Artículo 9 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para fortalecer la norma de subcapitalización, eliminando los cambios que la debilitaron durante la discusión legislativa del proyecto No. 20580, el cual finalmente se convirtió en la Ley No. 9635, para adoptar la propuesta del Equipo de Trabajo en BEPS de la DGT del Ministerio de Hacienda.

Debe indicarse que en el criterio final de la Defensoría de los Habitantes en relación con el expediente No. 20.580 sobre la propuesta de Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, remitido a la Asamblea Legislativa mediante el oficio DH-DAEC-862-2018 del 18 de octubre de 2018, este ente Defensor se refirió al debilitamiento que tuvo el artículo 9 bis, es decir, la norma de subcapitalización señalando algunos aspectos que deberían mejorarse o reconsiderarse, como la facultad que se otorga a la Administración Tributaria para cambiar el límite de deducción previsto en el proyecto, porque introduce una fuente de subjetividad que podría prestarse para discriminación, amén de que podría estar atentando contra el principio constitucional de reserva de Ley en materia tributaria.

5. Conclusión.

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, la Defensoría de los Habitantes de Costa Rica se permite expresar su conformidad con la eventual aprobación del proyecto de ley en los términos consultados.

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

Cordialmente,

Catalina Crespo Sancho, PhD
Defensora de los Habitantes de la República

Cc. Archivos.