

**ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA
REPÚBLICA DE COSTA RICA**

PROYECTO DE LEY

LEY DE CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL

PODER EJECUTIVO

EXPEDIENTE N.º 18.679

**DEPARTAMENTO DE SERVICIOS
PARLAMENTARIOS**

PROYECTO DE LEY

LEY DE CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL

Expediente N.º 18.679

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

La globalización de procesos económicos a gran escala ha generado una creciente interdependencia entre los distintos países del mundo, unificando sus mercados bajo procesos dinámicos de los que el ordenamiento jurídico tributario no está ajeno. Las transacciones inter empresariales son cada día más comunes entre sujetos económicos con algún grado de vinculación, con respecto al capital o al poder de dirección. Actualmente la mayoría de las transacciones internacionales se realizan entre empresas del mismo grupo empresarial.

La estrategia comercial de las operaciones de esos grupos empresariales responde a intereses de diferente índole, entre los cuales se encuentra maximizar sus beneficios económicos consecuente con el ánimo de lucro; sin embargo, en algunos casos, la fijación de precios entre empresas vinculadas, denominados precios de transferencia, podría perseguir otros motivos como trasladar la fuente de la ganancia de una jurisdicción a otra, perjudicando o erosionando las bases fiscales de un determinado país.

Con respecto al tema de los precios de transferencia, la Contraloría General de la República en el libro denominado “El Sistema Tributario Costarricense”, señala: “Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias”.

En el ámbito internacional, existe una tendencia de adoptar normas específicas que regulen los precios de transferencia, en cuanto a sus principios básicos, metodología y procedimientos, con el objeto de mejorar la recaudación y lograr mayor justicia tributaria.

En nuestro ámbito, la Dirección General de Tributación ha realizado determinaciones de oficio en el tema de precios de transferencia, de conformidad con la Directriz Interpretativa N.º 20-03 denominada “Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado”, de 10 de junio de

2003, fundamentada en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que contiene el denominado “Principio de Realidad Económica”. La realización de estudios sobre precios de transferencia promueven un tratamiento fiscal equitativo entre las empresas que forman parte de corporaciones internacionales y las empresas independientes, pues las empresas vinculadas y no vinculadas reciben de ese modo el mismo tratamiento fiscal. En términos generales, las determinaciones de oficio realizadas desde el año 2003, han sido confirmadas por el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Contencioso-Administrativo.

Mediante la Resolución N.º 2012004940 de las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, rechazó una acción de inconstitucionalidad presentada en contra de la citada Directriz Interpretativa N.º 20-03.

De acuerdo con lo anterior, y con el propósito de brindar mayor seguridad jurídica, tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, se considera conveniente emitir una ley que regule lo concerniente a esta materia.

Estas disposiciones tienen como objetivo procurar una recaudación más equitativa y justa de los tributos internos, que surgen como consecuencia de las operaciones comerciales transfronterizas o nacionales entre entidades o personas vinculadas.

Por medio de una metodología reconocida y aplicada internacionalmente, como son las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), es posible para la Administraciones Tributarias combatir la elusión o evasión que podría presentarse por medio de la fijación de precios que no corresponda con los precios de mercado.

Igualmente la normativa desarrollada incluye elementos orientados a facilitar el cumplimiento voluntario debido a que considera pautas de manejo de información, solicitudes de acuerdos previos y declaraciones informativas.

Incluye en términos generales, las definiciones, métodos y otros elementos rectores en la materia que la mayoría de países de la región latinoamericana han adoptado para complementar las normas anti-abuso.

Es por lo anteriormente expuesto, que se somete a consideración de los señores y las señoras diputadas, el presente Proyecto de Ley “LEY DE CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL”.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

LEY DE CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL

CAPÍTULO I

**REFÓRMASE LA LEY N.º 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE 21 DE ABRIL DE 1988 Y SUS REFORMAS**

ARTÍCULO 1.-

Modifíquese el inciso d) del artículo 8 de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 8.- Gastos deducibles

[...]

d) Los intereses y otros gastos financieros, pagados o incurridos por el contribuyente durante el año fiscal, directamente relacionados con el manejo de su negocio y la obtención de rentas gravables en este impuesto sobre las utilidades, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente.

Las deducciones por este concepto estarán sujetas a las limitaciones establecidas en los párrafos siguientes y en el artículo 8 bis de esta ley.

No será deducible la parte de los intereses atribuible al hecho de que se haya pactado una tasa que exceda las usuales de mercado.

No serán deducibles los intereses cuando no se haya retenido el impuesto correspondiente a ellos.

En todo caso, el contribuyente deberá demostrar a la Administración Tributaria el uso de los préstamos cuyos intereses pretende deducir, a fin de establecer la vinculación con la generación de la renta gravable, lo cual deberá evidenciarse en los documentos que deban acompañar la declaración.

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los incisos anteriores, cualquier otra circunstancia que revele desconexión entre los intereses pagados y la renta gravable en el período respectivo, dará pie para que la deducción de los intereses no sea admisible.”

ARTÍCULO 2.-

Adiciónese un artículo 8 bis a la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, que se leerá de la siguiente forma:

“Artículo 8 bis.- Limitación a la deducción de intereses

1. Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto estará sujeto a las siguientes limitaciones y siempre que exista perjuicio fiscal en el conjunto de la transacción:

a) No serán deducibles los intereses devengados que excedan el cuarenta por ciento (40%) del total de la base imponible del impuesto, calculada sin tener en cuenta la deducción de intereses, ni las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

b) La limitación prevista en el inciso anterior no será de aplicación cuando el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses, sea inferior al triple del saldo promedio anual de su capital.

c) Para los efectos del inciso anterior, se entenderá que el capital será igual a los fondos propios de la entidad, de acuerdo con sus estados financieros, excluido el resultado del ejercicio. El saldo promedio anual se calculará sumando el capital al inicio y final del ejercicio fiscal y dividiendo el resultado entre dos.

d) El saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses se determinará dividiendo la suma de los saldos de esas deudas el último día de cada uno de los meses del ejercicio, excluidos los intereses devengados durante el mes, entre el número de meses del ejercicio fiscal.

2. Cuando la actividad que desarrolla una entidad exija un nivel de endeudamiento superior al previsto en el inciso a) anterior, los contribuyentes podrán solicitar que la Administración Tributaria considere una proporción de endeudamiento distinta, fundamentada en las condiciones normales de mercado.

3. Los intereses no deducidos en un ejercicio podrán ser deducidos en los siguientes. En estos casos, el contribuyente queda obligado a comprobar los intereses, contable y documentalmente, cualquiera que sea

el ejercicio en que se originaron e independientemente de la prescripción ordinaria de dicho período.

4. La limitación prevista en este artículo no será de aplicación a entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras.”

ARTÍCULO 3.-

Adiciónese un nuevo capítulo V en el título I de la Ley N.º 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, cuyo articulado será del 10 al 20, corriéndose por consiguiente la numeración de los restantes capítulos y artículos, así como las referencias contenidas a lo interno de esta ley. El nuevo capítulo deberá leerse de la siguiente forma:

“Capítulo V

Precios de Transferencia

Artículo 10.- Principio de libre competencia

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, 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.

Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto.

Para efectos tributarios, se entiende como principio de libre competencia, el principio mediante el cual se considera que el precio o monto de la contraprestación que obtenga una persona o entidad en una transacción controlada, debe ser el precio o monto que hubiera existido si las partes vinculadas en una transacción hubieran actuado como personas o entidades independientes.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en esta ley y su reglamentación.

Artículo 11.- **Facultades de la Administración**

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior 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.

Artículo 12.- **Ajuste correlativo**

Cuando exista un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado, resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de esta ley y su reglamentación, y que a consecuencia de aquel se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente.

Artículo 13.- **Definición de partes vinculadas**

A los efectos del presente artículo, se consideran partes vinculadas, las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica, y aquellas también en el exterior, cuando alguna de ellas dirija o controle directa o indirectamente a la otra o por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en las decisiones de precio de la otra. Vía reglamentaria se definirán de manera específica los casos de vinculación.

Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una persona o entidad tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial que no tenga facultades suficientes, según la legislación de ese país, para intercambiar información de relevancia fiscal con la Administración Tributaria costarricense.

Artículo 14.- **Análisis de comparabilidad**

El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren

potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad.

Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

- a) Las características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso.
- b) Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Términos o condiciones contractuales.
- d) Circunstancias económicas, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros.
- e) Las estrategias empresariales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- f) Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos. Se entiende por precio de transacción comparable interna, el precio que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente; y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes, es decir donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Que ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las operaciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones comparadas, afecta materialmente el precio o el margen de plena competencia.
2. Que pueden efectuarse ajustes razonables para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 15.- De los métodos

La determinación del precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia:

i. Método del precio comparable no controlado: Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.

ii. Método del costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio, en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta.

iii. Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

iv. Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales

como activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.

v. Método del margen neto de la transacción: Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada, el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. Adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral i) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

En los casos en que proceda, se determinará el rango intercuartil utilizando la serie de los comparables identificados. Si el precio de la transacción analizada se encuentra dentro del rango contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establecerá la mediana como el precio de libre competencia.

Artículo 16.- Pautas generales de documentación

Los sujetos pasivos deben tener la información y los documentos que respalden el análisis correspondiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia.

Las necesidades de documentación de la Administración se concretarán aplicando los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionadas a las circunstancias de los contribuyentes.

Artículo 17.- Declaración informativa

Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos sujetos pasivos mencionados en el artículo 13 de esta ley, que se encuentren dentro de las dos situaciones siguientes:

- a) que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y,
- b) además de lo dispuesto en el inciso anterior, se encuentren clasificados como grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca.

En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a) y b) de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados residentes en Costa Rica o en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y comprobar si resultan pertinentes para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia.

Mediante resolución se indicarán las disposiciones generales sobre esta declaración informativa.

Artículo 18.- **Infracción por omisión de la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia**

La no presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, constituye infracción administrativa. La sanción será el equivalente al veinte por ciento (20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, durante el año fiscal correspondiente.

Artículo 19.- **Infracción por presentación tardía de la declaración informativa de precios de transferencia**

La presentación de la declaración informativa de precios de transferencia fuera del plazo legal establecido, constituye infracción administrativa. La sanción será del dos por ciento (2%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante el período fiscal correspondiente, por cada mes o fracción de mes calendario de atraso en la presentación de la declaración, sin que pueda exceder del veinte por ciento (20%).

Artículo 20.- **Acuerdos de precios por anticipado**

Los contribuyentes podrán solicitar un acuerdo de precios por anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

Cuando no se logre un consenso entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la suscripción del acuerdo, se dictará un auto que así lo indique y en el mismo se dispondrá el archivo del expediente. Contra este auto no cabrá recurso alguno.

Mediante resolución se establecerán las disposiciones generales que regularán estos acuerdos.”

ARTÍCULO 4.-

Refórmase el artículo actual número 59 de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que se lea de la siguiente forma:

“Artículo 59.- Tarifas

La tarifa de este impuesto será del quince por ciento (15%), salvo lo dispuesto en los incisos siguientes:

- a) Por el transporte y las telecomunicaciones se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).
- b) Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).
- c) Por los intereses y las comisiones que paguen o acrediten al extranjero las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia General de Entidades Financieras, así como los intereses y comisiones que paguen o acrediten personas costarricenses a bancos domiciliados en el exterior que forman parte de un grupo o conglomerado financiero sujeto a la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras, se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%).

No estarán sujetos a retención ni al tributo establecido en el título IV de esta ley, los intereses que se paguen o resulten exigibles por organismos financieros internacionales y sus entes derivados, constituidos mediante convenio internacional debidamente ratificado por Costa Rica, tales como pero no limitados a: el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, el Banco Interamericano de Desarrollo o el Banco Centroamericano de Integración Económica, que se dedican a actividades financieras en cumplimiento de sus fines, por los créditos otorgados al Estado, municipalidades, instituciones autónomas y semiautónomas del Estado, las universidades estatales y los órganos desconcentrados con personería jurídica instrumental.”

ARTÍCULO 5.-

Rige a partir de su publicación.

Dado en la Presidencia de la República, a los dieciocho días del mes de diciembre de dos mil doce.

Laura Chinchilla Miranda
PRESIDENTA DE LA REPÚBLICA

Edgar Ayales
MINISTRO DE HACIENDA

29 de enero de 2013

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