

DECRETOS

Nº 32876-H

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones que les confieren los artículos 140 incisos 3), 18) y 146 de la Constitución Política; los artículos 25 inciso 1), 27 inciso 1) y 28 inciso 2) acápite b) de la Ley Nº 6227, Ley General de la Administración Pública del 2 de mayo de 1978 y sus reformas, el artículo 83 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Nº 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, y el artículo 21 de la Ley sobre el Impuesto General sobre las Ventas, o Ley Nº 6826 del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas.

Considerando:

1º—Que, una de las características de la más reciente doctrina del Derecho Tributario es, sin duda, la preocupación por el estudio de los temas que surgen de la realidad y que en cada momento gozan de mayor actualidad debido a los problemas que plantean y que exigen una respuesta jurídica inmediata. Se trata de temas que, en general, tienen un régimen jurídico complejo cuyo análisis y comprensión exige un esfuerzo notable. Las transacciones entre los distintos factores de la economía se han visto esencialmente afectadas por los importantes cambios sociales, económicos e incluso políticos de los últimos tiempos. En ese sentido, la noción de empresario y la filosofía de empresa han sufrido la influencia de nuevos intereses y nuevos sistemas operativos.

2º—Que, dentro de esta temática, se encuentra la figura del leasing, que no obstante ser un instrumento que en nuestro país se ha desarrollado con cierta intensidad, ello ha sido sin contar con normas expresas en la ley del impuesto sobre la renta - situación que prevalece al día de hoy- no obstante que, por su forma de operar, permite que empresarios y profesionales, tengan en esa figura, la posibilidad de adquirir o utilizar activos a los que, de otra forma, frente a los rigurosos requisitos para un financiamiento puro y simple, no podrían acceder.

3º—Que, configurando entonces el leasing, una operación que recoge una conducta social, producto de las cada vez más complejas formas de financiación empresariales en un mundo globalizado y totalmente competitivo, es necesario establecer normas que permitan esclarecer y cuantificar su efecto en la determinación de la obligación tributaria, en forma equilibrada y transparente, cuando en las transacciones medie la utilización de esa figura para la obtención de activos que intervienen en la generación de ingresos gravables, de tal manera que quede claro, en atención a su funcionamiento, cuáles partidas pueden reconocerse como gastos necesarios, útiles y pertinentes para producir la renta.

4º—Que, asimismo, con motivo de la actual discusión del proyecto “*Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural*”, al debatirse este tema, fue pública y notoria la intención legislativa de normar esta figura para evitar su uso abusivo, reconociendo además, la participación de la figura del intermediario financiero en la transacción.

5º—Que, según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el arrendamiento con opción de compra, sin distinguir acerca de su naturaleza, aspecto ratificado mediante sentencia Nº 344 de 26 de mayo de 2005 emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en que se resolvió, que en cuanto a los contratos de arrendamiento con opción de

compra, sin mayores distinciones, para efectos del impuesto general sobre las ventas, procede la aplicación del tributo, aspecto que debe ser tenido en cuenta a los efectos del presente decreto.

6°—Que, dados estos antecedentes, hay que señalar que no obstante que la emisión del Decreto N° 32433-H de 12 de mayo de 2005, mediante el cual se derogó el Decreto 30389-H del 2 de mayo del 2002, constituyó un primer paso de la Administración para emitir normas tendientes a equilibrar el tratamiento fiscal del leasing, dado que no existen dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, disposiciones concretas al respecto, el hecho público y notorio en el medio nacional de reconocer la participación de entidades dedicadas exclusivamente a operaciones de financiamiento a través de la figura del “leasing”, torna necesario, como se indicó, esclarecer y completar el tratamiento fiscal aplicable, siempre orientado a evitar el abuso de la figura en detrimento del interés fiscal, considerando además, el efecto beneficioso para diferentes sectores de la economía nacional, que de otra manera, verían muy limitadas sus posibilidades de crecimiento, por falta de opciones diferentes y accesibles de financiación, de cara a las múltiples oportunidades que la apertura del mercado ofrece a corto, mediano y largo plazo; así como también, por seguridad jurídica de los contribuyentes, en cuanto debe esclarecerse la situación de los contratos en vigor al tenor de las regulaciones derogadas. **Por tanto:**

DECRETAN:

Artículo 1°—**Del arrendamiento asimilable a una compraventa a plazos:** Para efectos del impuesto sobre las utilidades previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el caso de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación que no constituya arrendamiento operativo según las definiciones indicadas en los artículos 2° y 3° de este Decreto, cuando por las condiciones económicas de la operación, no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra alternativa, será deducible para el arrendatario, un importe equivalente a las cuotas de depreciación que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas y el Anexo 2 de su Reglamento vigentes, corresponderían a los activos cedidos con opción de compra o renovación.

Se entenderá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra alternativa, cuando el monto a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación sea inferior al monto resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del activo, la suma de las cuotas de depreciación que le corresponderían conforme al plazo de duración del contrato respectivo. Es decir, cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, sea inferior al valor en libros del activo.

La diferencia existente entre las cantidades a pagar al arrendante, incluyendo el valor de la opción de compra o de renovación, y el precio de adquisición o costo de producción del bien, o sea, el financiamiento, tendrá la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión para el arrendatario.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del arrendatario al arrendante, el arrendatario continuará deduciendo la depreciación en idénticas condiciones y sobre el mismo valor, anteriores a la transmisión. También podrá deducir como gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del plazo acordado para la cesión, el financiamiento otorgado por la entidad cedente, representado por la diferencia existente entre la cantidad a pagar a la entidad cedente, incluyendo el valor de la opción, y el valor obtenido por la transmisión del bien.

Cuando sea de aplicación lo previsto en este artículo, el arrendante depreciará el

precio de adquisición o costo de producción del bien, deducido el valor de la opción de compra o de renovación, en el plazo de vigencia de la operación.

Artículo 2º—**Del arrendamiento operativo.** Se considerará, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como contratos de “arrendamiento operativo” o “leasing operativo”, todos aquellos contratos de arrendamiento con opción de compra o renovación que califiquen en las definiciones a que se refiere el artículo 3 de este Decreto.

Con respecto a aquellos contratos de arrendamiento que no califiquen en las definiciones a que se refieren el artículo 1 y el artículo 3 mencionado, ambos de este Decreto, las cuotas de arrendamiento serán plenamente deducibles para el arrendatario; asimismo, el arrendante podrá deducir las cuotas de depreciación que correspondan de acuerdo con el Anexo 2 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 3º—**Del arrendamiento operativo en función financiera.** Se considerará, para efectos tributarios, dentro de la categoría de contratos de “arrendamiento operativo” o “leasing operativo”, aquellos en los que los arrendantes son entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento de activos con opción de compra o renovación, y que tengan un capital mínimo de quinientos mil dólares, moneda de los Estados Unidos de América, y en que los arrendatarios pueden ser cualquier persona física, jurídica, o ente colectivo sin personalidad jurídica que tenga carácter de contribuyente autónomo de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, que requieran de financiación para sus actividades profesionales o empresariales. Se caracterizan porque, tras un período de arrendamiento, el arrendatario tiene derecho a adquirir el bien mediante el pago de una “opción de compra” previamente determinada al celebrarse el contrato. Los contratos deberán ser cancelables, de modo que le asista al arrendatario el derecho de dar por terminado el contrato en cualquier momento de su vigencia, sin perjuicio de que esa decisión esté sujeta al cumplimiento de las obligaciones pendientes a esa fecha y al pago de algún tipo de indemnización o cláusula penal. La existencia de una cláusula penal o de cualquier otra estipulación contractual que obligue al arrendatario a indemnizar al arrendante en virtud de la terminación anticipada, no implicará que el convenio se considere no cancelable. Sin embargo, si dichas cláusulas penales o estipulaciones implican el pago de la mayor parte de las cuotas de arrendamiento originalmente pactadas, al punto que su onerosidad haga improbable su rescisión, el convenio podrá considerarse como no cancelable. Perderán su consideración de arrendamiento operativo con función financiera los contratos que sean no cancelables y en que además confluya alguna de estas cuatro condiciones adicionales:

- i) Que transfieran la propiedad del bien al arrendatario.
- ii) Que contenga una opción de compra a precio especial, entendiendo para estos efectos que el precio especial es cuando el monto acordado por el ejercicio de la respectiva opción, es inferior al valor en libros del activo.
- iii) Que la duración del arrendamiento sea igual al 75% o más de la vida económica estimada del bien arrendado.
- iv) Que el valor actual de los pagos por arrendamiento mínimo para el arrendatario, excluyendo los costos ejecutorios, sea igual mayor al 90% del valor justo del bien arrendado.

Deberá respetarse las siguientes reglas específicas:

- a) **Operaciones de arrendamiento operativo:** Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento operativo en función financiera aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles,

adquiridos para dicha finalidad, según las especificaciones del arrendatario, a cambio del pago de cuotas periódicas y en que intervengan entidades financieras o empresas dedicadas habitualmente al negocio de arrendamiento con opción de compra o renovación en calidad de arrendantes-financistas. Los bienes objeto de cesión serán únicamente aquellos destinados a la generación de rentas gravables por parte del arrendatario. El contrato de arrendamiento operativo en función financiera incluirá necesariamente una opción de compra, a favor del arrendatario. Para efectos del concepto de habitualidad, no calificarán aquellas empresas fabricantes o distribuidoras de activos que directamente cedan dichos activos al usuario en arrendamiento con opción de compra o renovación, respecto de las cuales aplicará el artículo 1 de este Decreto.

- b) **De las cuotas de arrendamiento:** Las cuotas de arrendamiento deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del costo del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por ella, sin perjuicio de la aplicación del impuesto sobre las ventas correspondiente, en los términos que se indica en el artículo 6 de este Decreto.

El importe anual de las cuotas de arrendamiento que corresponde a la recuperación del costo del bien, deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

- c) **De los importes a deducir de la base imponible por el arrendatario y su limitación:** Tendrá la consideración de gasto deducible de la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta del arrendatario, la carga financiera a que se refiere el inciso b) anterior, así como también, bajo las condiciones que se indican a continuación, el resto de la cuota de arrendamiento sufragada por el arrendatario. Será deducible la parte de las cuotas de arrendamiento pagadas, correspondiente a la recuperación del costo del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos y otros activos no sujetos a depreciación. Cuando tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente el importe que corresponda a los elementos susceptibles de depreciación que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato. El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al costo del bien, el doble del porcentaje de depreciación que, por el método de línea recta, corresponda al bien, según lo previsto en el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del límite mencionado, se tendrá en cuenta el momento a partir del cual el bien está en condiciones de ser utilizado en la producción de rentas gravables.

- e) **Del importe a deducir como gasto por depreciación de los bienes arrendados por parte de la entidad arrendante:** Las entidades arrendadoras deberán depreciar el costo de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, conforme a la vida útil que corresponda al bien de que se trate, según lo establecido en el Anexo N° 2 al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Artículo 4°—**De la conciliación para efectos tributarios.** En razón de que las empresas se encuentran en la obligación de registrar contablemente los arrendamientos de acuerdo con las prescripciones de la Norma Internacional de Contabilidad 17, en caso de que el tratamiento de conformidad con lo dispuesto en los artículos anteriores

no coincida con el que se debe dar, para efectos financieros, según la NIC citada, se deberán conciliar sus resultados financieros para realizar los ajustes que afectarán la base imponible del impuesto. El tratamiento contable asignado al contrato no tendrá incidencia en materia tributaria, siempre y cuando la conciliación que se haga con tales efectos cumpla con las disposiciones de este Decreto.

Artículo 5°—**Del impuesto sobre remesas al exterior:** En el caso de pagos efectuados a beneficiarios no domiciliados en el país por los arrendamientos previstos en el artículo 1, por ser asimilables estos a la compra venta a plazos del bien, no están afectos al impuesto sobre las remesas al exterior.

Para los arrendamientos previstos en los artículos 2 y 3, cuando se trate de bienes utilizados en actividades comerciales, debe retenerse el 15% de los montos pagados o acreditados, establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Asimismo, en el caso de bienes utilizados en actividades industriales o agropecuarias, si se cumplen las condiciones establecidas en el artículo mencionado para esos casos, no aplica la retención indicada.

Artículo 6°—**Del cobro del impuesto general sobre las ventas:** Por cuanto según lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, constituye venta el arrendamiento con opción de compra, en cualquiera de las situaciones previstas en los artículos 1, 2 y 3 anteriores, debe cobrarse el impuesto sobre las ventas, observando al efecto lo establecido en el artículo 3 inciso a), según el cual en estos casos el hecho generador ocurre en la fecha de facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero. En el caso del arrendamiento operativo en función financiera a que se refiere el artículo 3 de este Decreto, deberá excluirse de la base imponible la parte correspondiente a la carga financiera.

Artículo 7.—**De la obligación de inscribirse:** Las empresas arrendadoras, están en la obligación de inscribirse como contribuyentes del impuesto general sobre las ventas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas vigente, según el cual, el arrendamiento con opción de compra se considera una venta, so pena de la aplicación de las sanciones que correspondan, de conformidad con lo establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 8°—**Derogatoria:** Derógase el Decreto N° 32433-H del 12 de mayo del 2005 publicado en el Diario Oficial *La Gaceta* N° 126 del 30 de junio del 2005.

Artículo 9°—**Vigencia.** Rige a partir de su publicación.

Transitorio único.—De conformidad con el principio de seguridad jurídica que debe prevalecer en las relaciones Fisco-Contribuyente, para la determinación del impuesto sobre la renta del período 2005 se aplicarán las reglas del Decreto ejecutivo N° 30389-H del 2 de mayo del 2002, publicado en *La Gaceta* N° 94 del 17 de mayo del 2002. A partir del período fiscal 2006, se aplicarán las reglas contenidas en este Decreto.

Dado en la Presidencia de la República.—San José, a los seis días del mes de diciembre del dos mil cinco.

ABEL PACHECO DE LA ESPRIELLA.—El Ministro de Hacienda a. í., José Adrián Vargas Barrantes.—1 vez.—(Solicitud N° 20249).—C-130625.—(D32876-9925).