DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU-205-2019

INFORME DE: PROYECTO DE LEY

"CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y EL GOBIERNO DE LOS EMIRATOS ÁRABES UNIDOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y GANANCIAS DE CAPITAL Y LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCALES"

EXPEDIENTE Nº 20.779

INFORME JURÍDICO

ELABORADO POR:
ANA CRISTINA MIRANDA CALDERÓN
ASESORA PARLAMENTARIA

SUPERVISADO POR:
MARÍA MAYELA CHAVES VILLALOBOS
JEFA DE ÁREA

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR

27 DE AGOSTO DE 2019

TABLA DE CONTENIDO

I.- RESUMEN DEL PROYECTO 3

II.- CONSIDERACIONES SOBRE EL FONDO DEL PROYECTO 5

2.1.- Reseña de propuestas legislativas relacionadas con regulación de Convenios sobre eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales 5

2.2.- Sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico 7

2.3.- Sobre la necesidad de suscripción de Convenios para evitar la doble imposición 9

2.4.- Política internacional entre Costa Rica y Emiratos Árabes Unidos 11

III.- ANÁLISIS DEL ARTICULADO 12

3.1.- Descripción de algunas normas del Convenio 13

3.2.- Protocolo del Convenio 17

3.3.- Conclusiones 19

IV.- ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA 21

4.1.- Título del proyecto de ley 21

4.2.- Enunciado del artículo único del proyecto de ley 22

4.3.- Materia ajena al Convenio Internacional 23

V.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO 25

5.1.- Competencia Parlamentaria sobre los Convenios 25

5.2.- Verificación de los plenos poderes en el instrumento internacional 25

Votación 28

Delegación 28

Consultas 28

Preceptiva: 28

Obligatorias 29

Facultativas 30

VI.- FUENTES 30

VII.- ANEXO 33

6.1.- Artículos de periódico relativos a los Emiratos Árabes Unidos 33

6.1.1.- Abrir la puerta de los Emiratos Árabes Unidos 33

6.1.2- Revisión al lado oscuro de los Emiratos Árabes 35

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

AL-DEST-IJU-205-2019
INFORME JURÍDICO

"CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y EL GOBIERNO DE LOS EMIRATOS ÁRABES UNIDOS PARA LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y GANANCIAS DE CAPITAL Y LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCALES"

EXPEDIENTE Nº 20.779

I.- RESUMEN DEL PROYECTO

El proyecto de ley tiene como objetivo la aprobación legislativa del *"Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales"*, que tiene como parte integrante un Protocolo (interpretativo).

Este tipo de Convenio *"busca que las relaciones internacionales se den en un marco libre de discriminación, sin importar la cantidad de recursos que posea cada Estado ni el criterio de sujeción que se siga."*[1]

En este sentido, la OCDE emitió el paquete BEPS[2] (Erosión en la base imponible y traslado de beneficios) de la OCDE/G-20[3], "el cual contiene 15 acciones que promueven medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia."[4]

Con la negociación y suscripción de este tipo de Convenios, se busca fijar *"condiciones propicias para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de la manera más justa posible, de modo que no tengan que acudir a métodos elusivos ni mucho menos evasivos que representen un perjuicio para el Fisco."* Además, se disponen de reglas específicas para la repartición de la tributación de las rentas, las cuales pueden ser percibidos tanto por países con un criterio de renta mundial, como por aquellos que siguen el criterio de renta territorial, tal y como es el caso de Costa Rica.

---

[1] Exposición de motivos.

[2] *"BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales, con el fin de hacer "desaparecer" beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades."* Conforme lo señala la exposición de motivos.

[3] Publicado en octubre de 2015, según lo indica la exposición de motivos.

[4] Ibid.

La principal función del Convenio es proporcionar reglas claras para la eliminación de situaciones de doble imposición, de doble no imposición, la evasión y elusión fiscales, las cuales definirán los métodos y procedimientos a seguir independientemente de que estos se encuentren descritos previamente en la legislación interna de cada uno de los Estados.

Además, este tipo de instrumento internacional:

- Es un medio para la solución técnico-tributaria al fenómeno de la doble imposición internacional
- Fomenta una fiscalidad neutral
- Contempla una serie de consecuencias y efectos positivos de índole jurídica, económica, técnica y política
- Potencia las relaciones económicas y políticas entre las jurisdicciones firmantes
- Brinda una mayor seguridad jurídica a las empresas extranjeras interesadas en invertir en alguno de los países

El presente Convenio está compuesto por 30 artículos, que desarrollan los siguientes temas:

- ✓ Personas cubiertas –artículo 1-
- ✓ Impuestos Cubiertos –artículo 2-
- ✓ Definiciones Generales –artículo 3-
- ✓ Residente –artículo 4-
- ✓ Establecimiento Permanente –artículo 5-
- ✓ Ingresos de Bienes Inmuebles –artículo 6-
- ✓ Beneficios Empresariales –artículo 7-
- ✓ Transporte Marítimo o Aéreo –artículo 8-
- ✓ Empresas Asociadas –artículo 9-
- ✓ Dividendos –artículo 10-
- ✓ Intereses–artículo 11
- ✓ Regalías –artículo 12-
- ✓ Ganancias de Capital –artículo 13-
- ✓ Servicios Personales Independientes –artículo 14-
- ✓ Servicios Personales Dependientes –artículo 15-
- ✓ Remuneraciones en Calidad de Directivos –artículo 16-
- ✓ Artistas y Deportistas –artículo 17-
- ✓ Pensiones –artículo 18-
- ✓ Servicios Oficiales –artículo 19-
- ✓ Estudiantes –artículo 20-
- ✓ Otro Ingreso –artículo 21
- ✓ Eliminación de Doble Tributación –artículo 22-
- ✓ No Discriminación –artículo 23-
- ✓ Resolución Miscelánea –artículo 24-
- ✓ Procedimiento de Mutuo Acuerdo –artículo 25-
- ✓ Intercambio de Información –artículo 26-

- ✓ Miembros de Misión Diplomática y Puestos Consulares –artículo 27-
- ✓ Limitación de Beneficios–artículo 28-
- ✓ Entrada en Vigor –artículo 29-
- ✓ Terminación –artículo 30-

Por su parte, el Protocolo del Convenio –el cual constituye parte integral del Convenio-, y que es un protocolo interpretativo establece cuatro disposiciones, a saber:

1. Interpretación respecto a la referencia del Convenio como un todo
2. El apartado 3 del Artículo 4, el apartado 3 del Artículo 10, y el apartado 3 del Artículo 11, se entenderá por los términos "entidad gubernamental calificada" y "fondo de pensión" se incluyen las entidades allí designadas en cada caso por los Emiratos Árabes Unidos y en el caso de Costa Rica.
3. Con respecto al apartado 4 del Artículo 13 del Convenio, se dispone el término "bolsa de valores reconocida".
4. Se especifica lo que se entiende en la frase final del apartado 2 del Artículo 26 del presente Convenio.

II.- CONSIDERACIONES SOBRE EL FONDO DEL PROYECTO

En este apartado del presente informe, por la temática que se regula en el Convenio en análisis, se desarrollarán los siguientes temas:

1. Reseña de propuestas legislativas relacionadas con regulación de Convenios sobre eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales
2. Sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
3. Sobre la necesidad de suscripción de Convenios para evitar la imposición
4. Política internacional entre Costa Rica y Emiratos Árabes Unidos

2.1.- Reseña de propuestas legislativas relacionadas con regulación de Convenios sobre eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales

Con el propósito de enriquecer el análisis del presente proyecto de ley, a continuación se describen una serie de iniciativas legislativas que se presentaron en la corriente legislativa, referente a la regulación de Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Veamos:

- ✓ Expediente N° 13003 "Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en

materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito en Bonn, Alemania el 25 de enero de 1993".

Situación actual: La Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Económicos emitió dictamen afirmativo de mayoría el 4 de marzo de 1998, y dictamen negativo el 8 de setiembre de 1998. En consecuencia se remitió al Departamento de archivo el 23 de setiembre de 2001.

- ✓ Expediente N° 16125 "Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio".

  Situación actual: **Ley N° 8888 de 3 de noviembre de 2010. Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Y Ley N° 8888 – A del 3 de noviembre de 2010. Protocolo al Convenio entre el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.**

  Este Convenio tiene como objetivos:
  - En el caso de Costa Rica se evitaría la doble imposición en los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
  - En el caso de España, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades, sobre la renta de los no residentes, sobre el patrimonio y sobre los impuestos locales sobre la renta y sobre el patrimonio.
  - Se potenciaría las relaciones económicas y políticas entre ambos países.
  - Atracción de inversión extranjera y facilidad en el comercio aéreo y marítimo.
  - Aumentaría la seguridad jurídica de los inversiones
  - Mejoraría el acceso a la información tributaria.

- ✓ Expediente N° 19122 "Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio".

  Situación actual: **Ley N° 9345 de 2 de febrero de 2016. Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición del impuesto sobre la renta sobre el patrimonio , ratificado mediante decreto ejecutivo N° 39691 del 25 de abril del 2016, la República de Costa Rica ratifica. Y Ley N° 9345 – A del 2 de febrero de 2016. Protocolo del Acuerdo con la República Federal de Alemania para evitar doble imposición del impuesto sobre la renta sobre el patrimonio, ratificado mediante decreto ejecutivo N° 39691 del 25 de abril del 2016.**

Este Acuerdo tiene como principal objetivo proporcionar las reglas para la eliminación de situaciones de doble imposición, definiendo los métodos y procedimientos a seguir. Además, se mejora el acceso a la información de relevancia tributaria y las relaciones entre administraciones tributarias competentes. Y se potencian las relaciones económicas y políticas entre las jurisdicciones firmantes, al brindar una mayor seguridad jurídica a las empresas extranjeras interesadas en invertir en alguno de los países.

- ✓ Expediente N° 19449 "Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta".

  Situación actual: **Se aprobó mediante Ley N° 9644, del 19 de diciembre de 2018.**

  El Acuerdo tiene como principal función el proporcionar reglas claras para la eliminación de situaciones de doble imposición, definiendo los métodos y procedimientos a seguir; aspecto que permite la atracción de inversión extranjera, al brindan regulaciones claras y mayor seguridad jurídica y certeza a los inversionistas interesados en desarrollar sus negocios en el país.

Con la aprobación como leyes de la República se evidencia el deseo de nuestro país de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, lo cual es una señal internacional de eliminar prácticas tributarias nocivas, y un compromiso en el cumplimiento de los estándares fiscales internacionalmente aceptados.

2.2.- Sobre la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico[5]

Se menciona en este informe a esta organización por cuanto, tal como se señaló en la exposición de motivos, la suscripción de convenios para evitar la doble imposición, es considerada como un símbolo de ausencia de prácticas nocivas y de compromiso con el cumplimiento de los estándares fiscales internacionalmente aceptados; éstos son compromisos asumidos por los países miembros o no miembros de la ODCE, los cuales muestro país se comprometió a cumplir.

[5] Tomando del criterio del **Departamento de Servicios Técnicos.** Oficio ST N°064-2012 J de 12 de marzo de 2012. Informe jurídico sobre el expediente Nº 18.342 "Aprobación del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de la República de Finlandia para el intercambio de información en materia tributaria".

El Departamento de Servicios Técnicos[6], ha desarrollado el papel que juega este organismo en temas económicos, como autoridad a nivel mundial y su papel en el desarrollo de cooperación.

Sobre esa Organización, se tiene que:

> *"Los antecedentes de esta organización pueden encontrarse en la antigua O.E.C.E. (Organización de Cooperación Económica), creada en la Europa de la posguerra con el fin de favorecer el desarrollo económico europeo, siendo su tratado que le dio origen de 12 de abril de 1948, pero tras una tarea eficaz en su cometido entró en crisis a partir de 1958, y por el Convenio de París de 14 de diciembre de 1960 de la O.E.C.E. se transformó en Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, dando entrada en ella como miembro de pleno derecho a Estados Unidos y Canadá, a los que más tarde se les unirían Japón, Finlandia y Nueva Zelanda.*
> *Los fines que la nueva organización se propone se exponen de forma pragmática en el preámbulo del Tratado, y en su artículo 1, resumiéndose en los objetivos de cooperación y desarrollo que se recogen en su nombre; cooperación entre los países miembros para fomentar su desarrollo económico interior y cooperación para contribuir al desarrollo de terceros países. La O.C.D.E. continúa muchas de las actividades de la O.E.C.E. en materia de eliminación de restricciones al comercio y pagos internacionales, velando por la aplicación y puesta al día de los códigos de liberalización comercial, de movimiento de capitales, de operaciones invisibles,etc.*
>
> *La estructura de la O.C.D.E. es sencilla. Su órgano principal es el Consejo, que puede reunirse a base de ministros o de representantes permanentes. El Comité Ejecutivo, que se reúne semanalmente para discutir los asuntos corrientes. El secretario general, nombrado por el Consejo para un periodo de cinco años, al que asisten dos secretarios generales adjuntos y de quien depende al personal de la Organización, y los Comités Especializados, a los que corresponde el ejercicio de la política económica; ayudas al desarrollo, pagos, cuestiones agrícolas, del acero, etcétera. La sede de la Organización está en París."*
> (http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/organizacion-de-cooperacion-y-desarrollo-economico-ocde/organizacionde-cooperacion-y-desarrollo-economico-ocde.htm, 28 de setiembre de 2010)"

En el mismo sentido[7], señaló que *"la OECE se convirtió en la OCDE cuando se firmó su Convención de establecimiento. Con la idea impulsora fundamental de que la fuerza económica y la prosperidad son esenciales para conseguir los objetivos de las Naciones Unidas, preservar la libertad individual y aumentar el bien estar general. La misión de la OCDE es unir a países comprometidos con la democracia y con la economía de mercado.*

---

[6] **Departamento de Servicios Técnicos**, Oficio ST 197-2011 J del 11 de octubre de 2011, Informe Jurídico sobre el Expediente Nº 18.174, proyecto de ley "Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos sobre el intercambio de información en materia tributaria".

[7] **Departamento de Servicios Técnicos**, ST 053-2012 J del 23 de febrero de 2012, sobre el expediente Nº 18.289, proyecto de ley: "Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y Canadá para el intercambio de información en materia tributaria".-

Para cumplir su misión, la labor que desempeña es la siguiente:

- *Apoyar el crecimiento económico sostenible.*
- *Impulsar el empleo.*
- *Elevar los niveles de vida.*
- *Mantener la estabilidad financiera.*
- *Asistir al desarrollo económico de países no miembros.*
- *Contribuir al crecimiento del comercio mundial".*[8]

Respecto al papel de la OCDE en la suscripción de estos convenios, ha indicado la Sala Constitucional[9] que "*El tema de la doble imposición de la renta en distintos países es un fenómeno que ha sido abordado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, como una causal que limita la expansión de la inversión extranjera en los países, y como una limitante a la misma recaudación fiscal, impidiendo de esa manera la sana captación de nuevos recursos y el consecuente desarrollo de los países que debieran verse favorecidos con la inversión y la adecuada recaudación fiscal. En ese sentido, tanto los Estados por sí mismos como criterios de la misma OCDE, recomiendan la adopción de estrategias convencionales para evitar la doble imposición, situación que incluso es vista por la Organización como un parámetro para la aceptación de nuevos miembros, cual es una de las manifiestas intenciones del Estado costarricense".*

2.3.- Sobre la necesidad de suscripción de Convenios para evitar la doble imposición [10]

La suscripción de Acuerdos o Convenios para evitar la doble imposición es considerada a nivel internacional como símbolo de ausencia de prácticas tributarias nocivas y de compromiso con el cumplimiento de los estándares fiscales internacionalmente aceptados. En la exposición de motivos del presente proyecto de ley, se realiza una explicación sobre esta situación, a saber:

> *El tema de la doble imposición ha sido ampliamente desarrollado a nivel internacional, principalmente por importantes organismos como la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), las cuales han emitido sus respectivos modelos de convenios tributarios. Estos modelos proporcionan guías y lineamientos para que los Estados lleven a cabo las negociaciones de acuerdos para evitar*

[8] http://www.elblogsalmon.com/conceptos-de-economia/que-es-la-ocde
[9] Sala Constitucional de la Corte Suprema. Resolución N° 15538-2018 de las doce horas del 18 de setiembre de 2018.
[10] Tomando del criterio del **Departamento de Servicios Técnicos.** Oficio ST N° 076-2015-J de 20 de abril de 2015. Informe jurídico sobre el expediente Nº 19.449 *"Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta".*

la doble imposición con base en reglas uniformes y justas, independientemente de las particularidades de cada uno de los sistemas tributarios.

Al respecto, por parte de la OCDE se ha afirmado lo siguiente:

> *"2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.*
> *3. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica."*[11]

Las soluciones que se proponen a través de los modelos de convenios tributarios no buscan privilegiar a ninguna jurisdicción en específico, sino que más bien buscan que las relaciones internacionales se den en un marco libre de discriminación, sin importar la cantidad de recursos que posea cada Estado ni el criterio de sujeción que se siga.
Asimismo, su enfoque no va dirigido únicamente a la eliminación de la doble imposición, sino que sus disposiciones fueron desarrolladas con la intención de prevenir la evasión fiscal como problema de carácter global y lograr que el tratamiento tributario que reciban los contribuyentes no corresponda a reglas aisladas establecidas por un determinado sistema tributario sin tomar en cuenta la vinculación con los demás sistemas tributarios de las demás jurisdicciones existentes alrededor del mundo.
Por otra parte, es importante resaltar que dentro de la naturaleza de los tratados para evitar la doble imposición se encuentra implícito el principio de "no tributación menor a la correspondiente", conocido internacionalmente como no less than single taxation. De conformidad con este principio, los tratados de este tipo no pueden ni deben implicar beneficios tales que los contribuyentes tributen menos de lo que les correspondería en condiciones normales en determinada jurisdicción, es decir, sin aplicarse las disposiciones del tratado bilateral. Se debe pagar el impuesto total correspondiente en alguna de las dos jurisdicciones, no más, ni menos.
En otros términos, la negociación y suscripción de tratados para evitar la doble imposición lo que procura es fijar condiciones propicias para que los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de la manera más justa posible, de modo que no tengan que acudir a métodos elusivos ni mucho menos evasivos que representen un perjuicio para el Fisco.
…
En los últimos años, la labor de la Asamblea Legislativa en relación con el cumplimiento de este compromiso internacional ha sido trascendental. A la fecha, de los 17 acuerdos de intercambio de información en materia tributaria que han sido suscritos por Costa Rica, 14 han sido debidamente aprobados y en el año 2011 se aprobó el Convenio entre la República de Costa Rica y el

[11] Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2011). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.* Instituto de Estudios Fiscales (IEF). Madrid, España. p. 7.

Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, siendo este convenio el único de su clase que se encuentra vigente.
Aunado a lo anterior, a inicios del año 2013 se aprobó la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Ley N.° 9118, de 7 de febrero de 2013), la cual contempla el intercambio de información, la asistencia en el cobro y la notificación o traslado de documentos, todo esto entre los países miembros."

Respecto a la aprobación de acuerdos para eliminar la doble imposición, a la fecha se han aprobado un Acuerdo y ha sido el Convenio entre el Reino de España para Evitar la Doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio, Ley Nº 8888 de 3 de noviembre de 2010. Por otro lado, Costa Rica sí ha ratificado varios Acuerdos relacionados con el intercambio de información tributaria, los cuales se mencionan en el apartado de Anexos.
(…)
De manera que con la suscripción de estos Acuerdos, se pretende que Costa Rica se adhiera a la nueva era de transparencia fiscal internacional. Con ello, se garantiza un manejo adecuado de las situaciones de doble imposición, llevando a cabo un efectivo intercambio de información ante un requerimiento de otro Estado, y en relación con cualquier asunto de naturaleza fiscal, sin restricción alguna derivada de un interés nacional".

2.4.- Política internacional entre Costa Rica y Emiratos Árabes Unidos [12]

Ahora bien, considerando que la presente iniciativa pretende la aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales", es oportuno describir una breve reseña sobre las relaciones internacionales entre Costa Rica y Emiratos Árabes Unidos, la cual se encuentra publicada en la página oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto. Veamos:

"La Misión: *Emiratos Árabes Unidos*
Fecha de Inicio de Relaciones: *12/03/1980*
Fecha de Acuerdo de Relaciones: *12/03/2010*
Dirección: *Edificio El Cortigo San Rafael De Escazu Apartamento 38ª*
Código Postal: *1001*
Teléfono: *00506 22892226*
Fax: *00506 22892226*
Email: *SanJoseEMB@mofaic.gov.ae*
Horas de Oficina: *de 09:00h a 16:00h*

[12] Tomado el 17 de enero de 2019, en el sitio web: https://www.rree.go.cr/?sec=politica%20internacional&cat=representaciones&cont=527&id=366

Atención al Público: *de 09:00h a 16:00h*

PERSONAL

- *JUMAA RASHED KHAMIS AL-REMEITHI,* ***EMBAJADOR(A)"***

Se recomienda la consulta al Ministerio de Relaciones Exteriores a efecto de determinar la opinión sobre los alcances en la política internacional con Emiratos Árabes Unidos.[13]

III.- ANÁLISIS DEL ARTICULADO

El Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales, es un instrumento internacional que se ajusta a los estándares internacionales.

En este sentido, como marco de referencia de esos estándares internacionales, citamos el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta[14], instrumento internacional que ya es ley de la República (Ley N°9644).

Sobre el particular, el Ministerio de Hacienda señala que el Convenio en estudio, *"respeta los modelos de convenio para evitar la doble imposición existentes al momento de su firma, incluyendo el preámbulo actualizado en el modelo de Convenio tributario de la OCDE publicado en el año 2017*."[15]

Asimismo, destaca que *"este tipo de instrumentos para evitar la doble imposición, buscan el establecimiento de soluciones uniformes para atender los problemas que pudiera generar la doble imposición y no tienen como fin privilegiar a ninguna de las jurisdicciones sino que tienen como objetivo brindar una mayor seguridad jurídica a los inversionistas en su toma de decisiones, además de permitir realizar inversiones más eficientes al eliminarse la doble imposición, en un marco libre de discriminación, lo que provoca un panorama que podría potenciar las relaciones económicas y políticas entre las jurisdicciones firmantes."* [16]

---

[13] Con el fin de adicionar mayor información, se recomienda la lectura de artículos de periódico publicados en La Nación. En FOROS, los cuales se incorporan en el apartado de "Anexos" del presente informe jurídico, relativos a:

- ✓ "Revisión al lado oscuro de los Emiratos Árabes", publicado el 20 enero, 2017.
- ✓ "Abrir la puerta de los Emiratos Árabes Unidos", publicado el 18 enero, 2019.

[14] Aprobado en segundo debate, por el Plenario Legislativo el 17 de diciembre de 2018.

[15] **Ministerio de Hacienda.** Oficio N° DVMI-0273-2018 del 18 de octubre de 2018, suscrito por el señor Nogui Acosta Jaen, Viceministro de Ingresos.

[16] Ibid.

Además, dentro de las fortalezas que tiene este tipo de Convenios, destaca:

- Eliminación de la doble imposición internacional.
- Implementación de estándares de transparencia fiscal internacional, lo cual es una señal positiva respecto de los esfuerzos realizados por Costa Rica-
- Promover la inversión extranjera, por la certeza que proveen a los inversores.

3.1.- Descripción de algunas normas del Convenio

Dentro de las disposiciones relevantes para el cumplimiento de los estándares internacionales en la materia, podemos citar las siguientes disposiciones del Convenio:

El **artículo 1** establece que el Convenio se aplica a las personas que sean residentes de uno o ambos Estados contratantes.

El **artículo 2** determina los impuestos cubiertos, definiendo los impuestos sobre la renta y ganancias de capital. Para el caso de Costa Rica se aplica para impuestos sobre la renta y los impuestos a las ganancias de capital. Para el caso de los Emiratos Árabes Unidos aplica para impuesto sobre la renta y el impuesto corporativo.
Asimismo aplica a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma y que se añadan a los actuales o les sustituya.

En el **artículo 3** se definen los términos: Costa Rica, Emiratos Árabes Unidos, un Estado contratante, persona, empresa, tráfico internacional, autoridad competente, y nacional.

El **artículo 4** establece los efectos del término “residente de un Estado Contratante”.

El **artículo 5** señala el significado del término “establecimiento permanente”.

El **artículo 6** regula lo relativo a los ingresos de bienes inmuebles, los cuales incluyen las rentas de la agricultura, forestación o silvicultura; incluyendo el uso y disfrute de tiempo compartido. Además, señala que los bienes inmuebles comprenden *“los accesorios de bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones del derecho privado relativas a la propiedad inmueble, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho de percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación o concesión de exploración y/o explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.”*

Asimismo, se establecen:

- Los beneficios empresariales, en el **artículo 7**.
- Los beneficios de transporte marítimo o área[17], en el **artículo 8**.
- Los beneficios de las empresas asociadas, en el **artículo 9**.
- Requerimientos para los dividendos pagados por una compañía de un Estado contratante, en el **artículo 10**.
- Requerimientos de los intereses procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante, **artículo 11**.
- Las regalías procedentes de un Estado Contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante, **artículo 12**[18].
- Las ganancias de capital que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles como se definen en el artículo 6, **artículo 13**.
- Servicios Personales independientes[19], **artículo 14**.
- Servicios Personales dependientes, **artículo 15**.
- Remuneraciones en calidad de directivos, **artículo 16**.
- Artistas y deportistas, **artículo 17**[20].
- Pensiones, **artículo 18**.
- Servicios Oficiales, **artículo 19**.
- Estudiantes, **artículo 20**.
- Otro ingreso, **artículo 21**.
- Eliminación de doble tributación, **artículo 22**.
- No discriminación, **artículo 23**.
- Resolución miscelánea, **artículo 24**[21].

---

17 Específicamente, se indica: *"2. A efectos del presente artículo, los beneficios generados de la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional incluirán:*
a) beneficios obtenidos del alquiler de buques o aeronaves a casco vacío;
b) venta de tiquetes por cuenta de otra empresa; y
c) las rentas y las ganancias de capital obtenidos de depósitos bancarios, bonos del estado, fondos soberanos, acciones relacionadas directamente con la operación de buques o aeronaves en tráfico internacional, si son inversores estatales incorporados al desarrollo de dicha operación."

18 En el punto 3. se adiciona un inciso e) al término de regalía –pagos de cualquier clase recibidos en consideración por- "e*) la recepción o derecho de recibir imágenes o sonidos o ambos buscando transmitirlas vía satélite, cable, fibra óptica o tecnologías similares."*

19 *Servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición a este último Estado, pero el impuesto exigible no excederá del 10 por ciento del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades.*

20 Se introduce un punto 3, que señala*: "3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplicarán a las rentas derivadas de las actividades de artistas del espectáculo o deportistas residentes de un Estado Contratante ejercidas en el otro Estado Contratante si la visita a ese otro Estado Contratante es organizada y financiada, total o sustancialmente, por un Estado Contratante, incluyendo aquellas de cualquier subdivisión política, autoridad local o entidad de Derecho Público del mismo."*

21 Dicha norma señala:
"Las disposiciones del presente Convenio no se interpretarán que restringen de manera alguna cualquier exclusión, exención, deducción, crédito, u cualquier otra rebaja acordado ahora o en lo sucesivo:

Las disposiciones normativas que fueron destacadas, tanto por el Ministerio de Hacienda como por la Dirección de Tributación, como normas fundamentales del Convenio son: el **artículo 25**[22] relativo al procedimiento de mutuo acuerdo y el **artículo 26**[23] relacionado con el intercambio de información entre las

---

a) por las leyes de un Estado Contratante en la determinación impositiva por ese Estado Contratante;

b) por cualquier otro acuerdo tributario especial entre los Estados Contratantes o entre uno de los Estados Contratantes y los residentes del otro Estado Contratante."

[22] "***ARTÍCULO 25 PROCEDIMIENTO DE MUTUO ACUERDO***

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o puedan implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso ante la autoridad competente de cualquier Estado Contratante. El caso deberá ser presentado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no sea conforme con el presente Convenio. Todo acuerdo alcanzado será implementado, independientemente de los plazos previstos en el derecho interno de los Estados Contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación del Convenio. También podrán consultarse mutuamente para eliminar la doble tributación en casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse entre sí directamente a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores. Cuando se considere que este acuerdo puede facilitarse mediante un intercambio verbal de opiniones, éste podrá realizarse a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes."

[23] ***ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN***

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que sea previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o ejecución del derecho interno, relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación establecidos en nombre de los Estados Contratantes en la medida que la imposición exigida en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los Artículos 1 y 2.

2. Cualquier información recibida de conformidad con el apartado 1 por un Estado Contratante será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y solo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas en la determinación o recaudación de los impuestos a que se refiere el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para tales propósitos. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo antes dispuesto, la información recibida por un Estado Contratante podrá utilizarse para otros fines cuando dicha información pueda ser utilizada de esa forma de conformidad con la legislación de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autorice dicho uso.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar un Estado Contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación y la práctica administrativa de este o del otro Estado Contratante;

autoridades competentes de los Estados Contratantes. Dichas regulaciones son acordes a este tipo de Convenios.

El artículo 25 no presenta problemas de constitucionalidad debido a que no se está creando una autoridad para resolver conflictos de interpretación, sino que podrá someter su caso ante la autoridad competente de cualquier Estado contratante.

Respecto a esta norma del artículo 26, la misma es idéntica al artículo 26 del Convenio *entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta", en la que la Sala Constitucional no encontró ningún problema de constitucionalidad, sino adujo que "la lectura de esta norma evidencia muy claramente que todo intercambio de información deberá hacerse con pleno respeto del derecho interno de cada uno de los países firmantes, y que de ninguna manera podrá obligarse a alguno de los Estados a adoptar medidas contrarias a su propio ordenamiento interno en materia de protección e intercambio de información. Así, la protección que en Costa Rica se brinda a la información de los habitantes se encuentra plenamente resguardada y protegida por las mismas normas convencionales que forman parte de este acuerdo*."

En relación con los miembros de misión diplomática y puestos consulares, **artículo 27**, se establece que este Convenio no *"afectará los privilegios fiscales de los miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de los acuerdos especiales."*

Además, se introduce la disposición sobre limitación de beneficios, **artículo 28**[24], que pretender evitar o prevenir el uso abusivo del Convenio por parte de los contribuyentes.

---

b) suministrar información que no se pueda obtener según la legislación o en el ejercicio de la práctica de administrativa normal de este o del otro Estado Contratante;
c) suministrar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o procedimientos comerciales, o información cuya revelación sería contraria al orden público (orden público).
4. Si un Estado Contratante solicita información de conformidad con el presente Artículo, el otro Estado Contratante utilizará todas las medidas para obtener la información solicitada, incluso si el otro Estado no necesita dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación a que se refiere la oración anterior está sujeta a las limitaciones del apartado 3 pero en ningún caso dichas limitaciones deberán interpretarse en el sentido de permitir que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información únicamente porque no tiene un interés interno sobre la misma.
5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 deberán interpretarse en el sentido de permitir que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información únicamente debido a que la misma está en poder de un banco, otra institución financiera, beneficiario u otra persona que actúe en calidad de agente o fiduciario o porque dicha información se relaciona con la tenencia de una participación en una persona."

[24] ***"ARTÍCULO 28 LIMITACIÓN DE BENEFICIOS***

Por último, se establece la entrada en vigor del Convenio (**artículo 29)** que será treinta días después de la fecha de recepción de la última de las notificaciones donde se indica que se ha cumplido los procedimientos requeridos para la legislación interna para la entrada en vigor**;** y el mecanismo para la terminación del Convenio, **artículo 30**.

3.2.- Protocolo del Convenio

El Convenio incluye un Protocolo (podemos decir que es interpretativo), que según su preámbulo fue convenido al momento de la suscripción del Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales*, el día 3 de octubre de 2017,* el cual se indica constituye parte integral del Convenio.

El Protocolo, especifica en cuatro numerales lo que se entiende por lo siguiente:

1. *Establece una norma general para el Convenio, entendiendo que "este convenio nada afectará el derecho de cualquiera de los Estados Contratantes, o de alguno de sus gobiernos locales o autoridades locales del mismo de aplicar su legislación doméstica y regulaciones relacionadas al impuesto sobre la renta y ganancias de capital derivadas de los recursos naturales, situados en el territorio del respectivo Estado Contratante, como sea el caso."*

2. *La lista de entidades que se incluyen en los términos de "entidad gubernamental calificada" y "fondo de pensión", tanto para el caso de los Emiratos Árabes Unidos[25] como para el caso de Costa Rica[26], conforme*

---

1. Una entidad o una persona física que es residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios del presente Convenio si de conformidad con todos los hechos y circunstancias relevantes el propósito principal o uno de los propósitos principales de la creación de dicha entidad o transacción fue obtener los beneficios de este Convenio que no estarían disponibles de otra forma. Este Artículo se aplicará a todos los casos de personas jurídicas que no tengan actividades empresariales legítimas.

2. Cuando a una persona se le niega un beneficio conforme al presente Convenio conforme al apartado 1, la autoridad competente del Estado Contratante que en otro caso hubiese concedido este beneficio tratará sin embargo a esa persona como beneficiaria de ese derecho, o a diferentes beneficios respecto a elementos de las rentas o ganancias de capital, si tal autoridad competente, al ser solicitada por esa persona y tras consideración de los hechos y circunstancias

relevantes, determina que tales beneficios hubiesen sido otorgados a tal persona, o a otra persona, en la ausencia de tales actividades empresariales a que se hace referencia en el apartado 1. La autoridad competente del Estado Contratante a quien se le ha hecho la solicitud consultará con la autoridad competente del otro Estado antes de rechazar una solicitud hecha conforme a este apartado por un residente de ese otro Estado."

[25] *"a) en el caso de los Emiratos Árabes Unidos:*

con lo regulado en el apartado 3[27] del Artículo 4, el apartado 3[28] del Artículo 10, y el apartado 3[29] del Artículo 11 del Convenio.

3. *Se <u>especifica el significado del término bolsa de valores</u> reconocida" tanto para el caso de los Emiratos Árabes Unidos[30] como para el caso de Costa Rica[31].*

---

*i. Abu Dhabi Investment Authority**;***
*ii. Abu Dhabi Investment Council**;***
*iii. Mubadala Investment Company (Mubadala)**;***
*iv. Dubai World**;***
*v. Investment Corporation of Dubai (ICD)**;***
*vi. Emirates Investment Authority**;***
*vii. International Petroleum Investment Company (IPIC), y sus sucesores y representantes**;***
viii. Abu Dhabi Retirement Pensions and Benefits Fund;
ix. General Pension and Social Security Authority; y
x. cualquier otra entidad cuyo capital sea propiedad exclusiva directa o indirectamente, de los Gobiernos federales o locales de los Emiratos Árabes Unidos, incluyendo una subdivisión política, gobierno local y autoridad local del mismo, como se intercambiará periódicamente entre los Gobiernos de los Estados Contratantes, por medio de notificaciones de las autoridades competentes."

[26] *"b) en el caso de la República de Costa Rica cualquier entidad cuyo capital sea propiedad exclusiva directa o indirectamente, del Gobierno de la República de Costa Rica, como se intercambiará periódicamente entre los Gobiernos de los Estados Contratantes por medio de notificaciones de las autoridades competentes."*

[27] *"**ARTÍCULO 4 RESIDENTE***
(…)
3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, las autoridades competentes de las Estados Contratantes harán lo posible por resolver mediante acuerdo mutuo la cuestión, teniendo en consideración el domicilio, la residencia, la sede de dirección efectiva de la empresa, el lugar en el que está constituida o de otra manera establecida y cualquier otro factor importante."

[28] *"**ARTÍCULO 10 DIVIDENDOS***
(…)
3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este Artículo, los dividendos pagados por una compañía que es residente de un Estado Contratante podrán someterse a imposición solamente en el otro Estado Contratante si el beneficiario efectivo es ese Estado en sí, una subdivisión política, un gobierno local, el Banco Central, un fondo de pensiones, o una entidad gubernamental calificada que es propiedad exclusiva directa o indirectamente, del gobierno federal o local, una subdivisión política, y autoridad local del mismo."

[29] *"**ARTÍCULO 11 INTERESES***
(…)
3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 del presente Artículo, los intereses pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante podrán someterse a imposición solamente en el otro Estado si el beneficiario efectivo es ese Estado en sí, una subdivisión política, gobierno local, Banco Central, un fondo de pensiones, o una entidad gubernamental calificada que es propiedad exclusiva directa o indirectamente del gobierno federal o local, una subdivisión política y autoridad local del mismo."

[30] *" i. En el caso de los Emiratos Árabes Unidos:*
(a) Dubai Financial Market;
(b) Abu Dhabi Global Market;
(c) Abu Dhabi Securities Exchange;
(d) Nasdaq Dubai;

4. *En relación con el intercambio de información, regulado en la disposición 26 del Convenio, con referencia a la frase final del apartado 2[32], se especifica una serie de requerimientos, en el siguiente sentido:*

> *"- Los "otros fines" coincidirán con un convenio o protocolo internacional existente del cual ambos Estados Contratantes son parte relativos con asistencia legal mutual;*
> *- Al buscar la autorización de la autoridad competente del Estado que proporciona la información, el Estado requirente especificará los otros fines no tributarios para los cuales desea utilizar la información;*
> *- El Estado requirente identificará los organismos legales o autoridades judiciales con los que compartirá la información; y*
> *- Será necesario obtener el consentimiento previo de la autoridad del Estado que proporciona la información que firmó el Convenio o protocolo de conformidad con el que se utilizará la información."*

De manera que el Protocolo funge como una especie de normas interpretativas acordadas por los dos Estados Contratantes y que forman parte del Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales. De forma que éste constituye parte integrante del Convenio.

3.3.- Conclusiones

En relación con las disposiciones del Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales, se considera que son muy

---

(e) Dubai Financial Market,
(f) Dubai Gold and Commodities Exchange; y
ii. Cualesquier sucesores del mismo, y cualquier otro mercado de valores o de intercambio de materias primas reconocido conforme con la legislación de los Emiratos Árabes Unidos."

[31] *"En el caso de la República de Costa Rica: cualquier mercado de valores o de materias primas reconocido conforme con la legislación de la República de Costa Rica."*

[32] ***"ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN***
(…)
2. Cualquier información recibida de conformidad con el apartado 1 por un Estado Contratante será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y solo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas en la determinación o recaudación de los impuestos a que se refiere el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades solo utilizarán esta información para tales propósitos. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales. No obstante lo antes dispuesto, ***la información recibida por un Estado Contratante podrá utilizarse para otros fines cuando dicha información pueda ser utilizada de esa forma de conformidad con la legislación de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que proporciona la información autorice dicho uso****."* El destacado no es del original.

similares a las normas estipuladas en Convenios que regulan materia similar[33]; los cuales fueron suscritos, aprobados y ratificados por los mecanismos establecidos en nuestro ordenamiento jurídico.

Dichos Convenios, actualmente formen parte de nuestro bloque de legalidad, como un compromiso de cooperación internacional en el campo del tratamiento fiscal de las rentas cuando un contribuyente es residente de uno de los Estados y realiza actividades sujetas a imposición en el otro Estado Contratante.[34]

Adicionalmente, es oportuno subrayar lo manifestado por la Dirección de Tributación en anteriores Convenios de ese tipo, toda vez que se coincide con lo expresado sobre el Convenio con el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos, en el sentido:

> *"De vital importancia es indicar que, en los casos en que se propone una distribución en la recaudación, como se presenta en los artículos relacionados con dividendos, intereses y regalías, quedando los porcentajes en las mismas condiciones que las contenidas en los Convenios con España y Alemania, que son los convenios para*

---

33 En este sentido ver: *Convenio entre el Reino de España para Evitar la Doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la renta y sobre el Patrimonio,* Ley Nº 8888 de 3 de noviembre de 2010. Proyecto de ley tramitado bajo el expediente legislativo N° 19.122 *"Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"*, el cual fue dictaminado en forma afirmativa, por parte de la Comisión Permanente Especial de Relaciones Internacionales y Comercio Exterior, en la sesión ordinaria Nº 33 de 12 de marzo de 2015. Proyecto de ley tramitado bajo el expediente legislativo N° 19.449, denominado *"Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta"*, en remisión al Poder Ejecutivo para su respectiva ratificación.
Además, Costa Rica ha ratificado varios Acuerdos relacionados con el intercambio de información tributaria, los cuales se mencionan en el apartado de Anexos del presente informe jurídico.

34 En este sentido, la Dirección General de Tributación en opinión emitida sobre este proyecto de ley, señaló que "*Costa Rica ha mantenido una participación activa, comprometiéndose al cumplimiento de los estándares fiscales internacionalmente aceptados, desarrollados por países miembros y no miembros de la OCDE y adoptados por el G-20, incluyendo lo relacionado con la negociación de convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y evasión fiscales."* Además de considerar que *"los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión y elusión fiscales, constituyen instrumentos que facilitan y promueven la cooperación internacional mediante el intercambio de información de relevancia fiscal. Sobre este particular, resulta relevante reiterar el compromiso asumido por nuestro país con el cumplimiento de los estándares internacionales en materia de transparencia fiscal, materia sobre la cual el país ha logrado importantes avances pero que requiere de una revisión y actualización constantes, con el fin de no ser catalogados, como sucedió en el pasado, como jurisdicción no cooperante.*
Adicionalmente, nuestro país, producto de los compromisos asumidos en materia de fiscalidad internacional y su interés en concretar el proceso de adhesión a la OCDE está siendo constantemente monitoreado en cuanto al cumplimiento de los estándares fiscales internacionalmente aceptados mencionados anteriormente toda vez que la acción 6 de BEPS forma parte de los estándares mínimos que las jurisdicciones se han comprometido a implementar para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de utilidades." ***Dirección General de Tributación.*** *Oficio N° DGT-1276-2018 del 4 de octubre de 2018, suscrito por el señor Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación.*

evitar la doble imposición vigentes a la fecha, así como el caso del Convenio para evitar la doble imposición con México que se encuentra en la corriente legislativa.
Asimismo, se incluyen disposiciones relevantes para el cumplimiento de los estándares internacionales en la materia, como lo es la inclusión del artículo 25 que establece el procedimiento de acuerdo mutuo para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio, así como el artículo 26 relacionado con el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes.
Es importante indicar que este Convenio, en apego al estándar mínimo de la acción 6 del proyecto BEPS, incluye una cláusula de limitación de beneficios, que permite la prevención del uso abusivo del Convenio en la práctica.
Como se indicó, la versión final del Convenio es técnicamente adecuada y respeta los estándares internacionales sobre la materia, incluyendo las últimas modificaciones propuestas por la OCDE para prevenir el abuso de convenios.
Es importante destacar que este tipo de instrumentos para evitar la doble imposición, buscan el establecimiento de soluciones uniformes para atender los problemas que pudiera generar la doble imposición y no tienen como fin privilegiar a ninguna de las jurisdicciones sino que tienen como objetivo brindar una mayor seguridad jurídica a los inversionistas en su toma de decisiones, además de permitir realizar inversiones más eficientes al eliminarse la doble imposición, en un marco libre de discriminación, lo que provoca un panorama que podría potenciar las relaciones económicas y políticas entre las jurisdicciones firmantes.
Finalmente, como se ha indicado, la suscripción de este tipo de instrumentos tiende a promover la inversión extranjera por la certeza que proveen a los inversores aparte de que como se indicó, constituyen una señal positiva respecto de los esfuerzos relacionados con la implementación de estándares de transparencia fiscal internacional y la eliminación de la doble imposición internacional."[35]

No obstante lo anterior, esta asesoría recomienda realizar una serie de precisiones jurídicas, tanto de índole de técnica legislativa, como de procedimientos legislativo; con el fin de dar un adecuado trámite a la aprobación de la ley del presente Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales, razón por la cual en los apartados siguientes, se especifican dichas recomendaciones.

IV.- ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA

4.1.- Título del proyecto de ley

El título del proyecto de ley indica:

> "*Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales"*

Sin embargo realizado el estudio pormenorizado del Convenio, se observa que éste Convenio incorpora un Protocolo.

[35] Ibid.

En dicho Protocolo se hace referencia que al momento de suscribir el Convenio: *"los suscritos debidamente autorizados al efecto han convenido que las siguientes disposiciones constituyen parte integrante del mismo"*[36]. Y posteriormente, se establece: *"EN FE DE LO CUAL los signatarios, debidamente autorizados al efecto, han firmado el presente Protocolo."*

De forma que en el título de la ley que apruebe el "Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales", se debe hacer referencia a la aprobación de su Protocolo, como parte integral del Convenio.

Razón por la cual se recomienda hacer la modificación del título del proyecto de ley a efecto que se evidencie desde el título la existencia del Protocolo del Convenio.

4.2.- Enunciado del artículo único del proyecto de ley

En primer término, en el enunciado del artículo único del proyecto de ley, se utiliza la palabra "ratifíquese", término jurídico que no es preciso para la competencia que el corresponde a la Asamblea Legislativa[37]. Toda vez que la competencia para una ratificación de un instrumento internacional es exclusiva del Poder Ejecutivo.

En segundo término, de acuerdo con la observación de la existencia de un Protocolo en el *"Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales";* toda vez que, como bien se expresó al momento de la suscripción del Protocolo, esas disposiciones constituyen parte integrante del Convenio. Por ello se recomienda la modificación de la redacción del enunciado del Artículo Único del proyecto de ley, a efecto de incluir tanto la competencia propia de la Asamblea Legislativa para aprobar los Convenios, como incorporar el Protocolo del Convenio, con el fin de determinar con claridad lo que se pretende aprobar en la iniciativa. De manera que se sugiere la siguiente redacción:

> *"ARTÍCULO ÚNICO- Apruébese el Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales, y su Protocolo, cuyo texto es el siguiente:"*

---

[36] Aspectos que fueron detallados en el apartado anterior.
[37] Aspecto que se desarrolla en el apartado del *"Aspectos de procedimiento"* en el punto *"5.1. Competencia Parlamentaria sobre los Convenios"*, del presente informe jurídico.

4.3.- Materia ajena al Convenio Internacional

En el folio 33 del expediente legislativo que tramita la aprobación del presente "*Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales",* se observa que la certificación constituye materia ajena al Convenio propiamente dicho, pues se trata de:

- ✓ Certificación CER.DJMH-01105-2018 emitida por la señora Dagmar Hering Palomar, Directora Jurídica del Ministerio de Hacienda, donde manifiesta *"que las siguientes 19 copias fotostáticas son una reproducción fiel y exacta del Convenio firmado entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales", el cual se encuentra en versión español debidamente firmado por ambos Gobiernos. Es todo. Se extiende la presente certificación exenta de timbres de Ley, en la ciudad de San José a las once horas con nueve minutos del trece de abril de dos mil dieciocho, a solicitud de la señora María Gabriela Esquivel Jiménez, a efectos continuar el trámite de firma del proyecto de ley."*

Esta certificación debe estar integrada al expediente legislativo a efecto de que se cumpla el requisito que permite verificar la autenticidad de la documentación en conocimiento de los señores y señoras diputados. Sin embargo, no puede formar parte del texto del "*Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales".* Por lo que no debe integrarse como parte de éste en el momento de la publicación de la ley aprobatoria del Convenio.

Por consiguiente, la manera correcta de ordenar y ubicar tal certificación, es mediante una **moción de forma (art. 152 R.A.L), para que se reubique después del folio 34** después de las firmas de los proponentes -Presidente de la República y el Ministro de Hacienda a.í.[38]- del proyecto de ley, lo que permite ubicarla adecuadamente dentro del expediente y no afecte el orden material del instrumento internacional en trámite, ya que dicha certificación es parte de la documentación correspondiente a la verificación de requisitos y formalidades.

[38] Visible a folio 34 del expediente legislativo, en el cual se establece la vigencia del presente proyecto de ley.

Cabe anotar, que este Departamento se ha pronunciado en el mismo sentido en casos similares al que nos ocupa, entre ellos mediante oficio CON-043-2012[39].

[39] *"Cabe señalar que la Constitución Política en el artículo 121 inciso 4) confiere al Poder Legislativo la competencia para "aprobar o improbar los convenios internacionales, tratados públicos y concordatos…", por lo que queda claro que la Asamblea Legislativa al tramitar este tipo de instrumentos internacionales solo puede aprobarlos o improbarlos, de tal manera que el legislador no puede realizar modificaciones por ser un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional. // Sin embargo, las frases objeto de esta consulta, no forman parte del convenio o acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, simplemente se trata de un "addendum" incorporado por el Poder Ejecutivo donde se certifica que se cumple con las formalidades requeridas para dar curso al trámite legislativo. //* ***Por tratarse de aspectos de forma, que no constituyen parte del instrumento internacional, dichos certificados o extremos que responden a requisitos para poder realizar la negociación, y que deben formar parte del expediente no del convenio, deben ser eliminados del texto, mediante una moción de forma[39], preferentemente por la Comisión Dictaminadora." //*** *Asimismo, este Departamento mediante oficio N° CON-26-2012-J señaló[39]: "en aquellos casos en que los proyectos sobre tratados o convenios internacionales estén siendo analizados por la* ***Comisión Permanente de Redacción, dicha Comisión puede proceder a la eliminación de los certificados o información que no forme parte de las cláusulas del convenio internacional****, negociado por el Poder Ejecutivo, en virtud de las atribuciones y potestades que el Reglamento Legislativo otorga a la Comisión Permanente Especial de Redacción en los artículos 85 inciso c) 141, 142, 152 y 159." // La Sala Constitucional, en el Voto N° 7004-94 de las nueve horas dieciocho minutos del dos de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, con respecto a inclusiones de textos en artículos de los Convenios, que son ajenas a la materia propia de éstos y por consiguiente no deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa, ha sostenido: "La Asamblea Legislativa deberá con absoluta claridad, especificar que los instrumentos suscritos por Costa Rica con la intención de obligarse, regidos por el Derecho Internacional y que gozarán de "autoridad superior a las leyes", son los indicados por el Poder Ejecutivo y respecto de los cuales es necesario cumplir los trámites legislativos de aprobación. Sobre todo porque el "Artículo 1° del Proyecto de Ley dice: Se aprueba el Acta final en que se incorporan los Resultados de la Ronda de Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales", incluyendo los siguientes acuerdos y declaraciones ministeriales" (…).* ***En consecuencia, las Declaraciones y Decisiones Ministeriales y los Acuerdos Plurinacionales no constituyen un tratado o convenio internacional y por ende no deben ser aprobados por la Asamblea Legislativa y deben ser excluidos del todo de la ley de aprobación del tratado y convenios internacionales citados****. (…) Hecha la distinción entre el contenido del Acta Final de carácter normativo vinculante para nuestra Nación, y el contenido que no goza de esa condición jurídica según se ha expuesto y en tanto se produzca la separación completa de las normas vinculantes de las otras, esta Sala emite su opinión favorable al Convenio tanto en los aspectos de procedimientos constitucionales necesarios para perfeccionar la obligación internacional contraída por nuestra Nación." [39] (El resaltado no es de original)."* En igual sentido ver: **Departamento de Servicios Técnicos.** Oficio ST.244-2012 J del 31 de octubre de 2012 sobre el expediente Nº 18.370 "Aprobación del Acuerdo Marco de Cooperación Bilateral entre la República de Costa Rica y la República de Honduras". **Departamento de Servicios Técnicos.** Oficio ST.025-2014 J del 11 de marzo de 2014 sobre el expediente Nº 19.025 "Aprobación del Acuerdo Marco de Cooperación entre la República de Costa Rica y la República de Cuba".

V.- ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO

5.1.- Competencia Parlamentaria sobre los Convenios

Una de las atribuciones que establece la Constitución Política a la Asamblea Legislativa, según el inciso 4) del artículo 121 es la de:

> ***"4) Aprobar o improbar** los convenios internacionales, tratados públicos y concordatos.*
> *Los tratados públicos y convenios internacionales, que atribuyan o transfieran determinadas competencias a un ordenamiento jurídico comunitario, con el propósito de realizar objetivos regionales y comunes, requerirán la aprobación de la Asamblea Legislativa, por votación no menor de los dos tercios de la totalidad de sus miembros.*
> *No requerirán aprobación legislativa los protocolos de menor rango, derivados de tratados públicos o convenios internacionales aprobados por la Asamblea, cuando estos instrumentos autoricen de modo expreso tal derivación."*

De manera que la competencia del Parlamento en el trámite de los instrumentos internacionales consiste en la aprobación o no de convenios internacionales, tratados públicos y concordatos; estableciendo límites al legislador de no modificar el acuerdo de dos voluntades entre sujetos de derecho internacional.

No obstante, se permite en el ámbito legislativo introducir adiciones, supresiones o modificaciones a las normas de implementación del Acuerdo, no así a las cláusulas del Convenio, que se encuentra en el artículo Único.

5.2.- Verificación de los plenos poderes en el instrumento internacional

El artículo 140 de la Constitución Política, en sus incisos 10) y 12) establecen las atribuciones del Poder Ejecutivo en materia internacional, en lo que interesa señalan:

> ***"ARTÍCULO 140.-** Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al **Presidente y al respectivo Ministro de Gobierno**:*
> *(…)*
> *10) Celebrar convenios, tratados públicos y concordatos, promulgarlos y ejecutarlos una vez aprobados por la Asamblea Legislativa o por una Asamblea Constituyente, cuando dicha aprobación la exija esta Constitución.*
> *Los Protocolos derivados de dichos tratados públicos o convenios internacionales que no requieran aprobación legislativa, entrarán en vigencia una vez promulgados por el Poder Ejecutivo.*
> *(…)*
> *12) Dirigir las relaciones internacionales de la República;"*

En concordancia con lo anterior, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados[40], en su artículo 7 especifica las personas competentes para representar al Estado en la adopción o autenticación de un tratado, a saber:

> *"Artículo 7.- **Plenos poderes.***
>
> *1.- Para la adopción o la autenticación del texto de un tratado, o para manifestar el consentimiento del Estado en obligarse por un tratado, se considerará que una persona representa a un Estado:*
>
> *a) Si se presentan los adecuados plenos poderes, o*
> *b) Si se deduce de la práctica seguida por los Estados interesados, o de otras circunstancias, que la intención de esos Estados ha sido considerar a esa persona representante del Estado para esos efectos y prescindir de la presentación de plenos poderes.*
>
> *2.- En virtud de sus funciones, y sin tener que presentar plenos poderes, se considerará que representan a su Estado:*
>
> *a) Los Jefes de Estado, Jefes de Gobierno y Ministros de relaciones exteriores, para la ejecución de todos los actos relativos a la celebración de un tratado;*
>
> *b) Los Jefes de misión diplomática, para la adopción del texto de un tratado entre el Estado acreditante y el Estado ante el cual se encuentran acreditados;*
>
> *c) Los representantes acreditados por los Estados ante una conferencia internacional o ante una organización internacional o uno de sus órganos, para la adopción del texto de un tratado en tal conferencia, organización u órgano."*

Adicionalmente, en relación con prescindir del requerimiento de la carta de acreditación que le otorgue los plenos poderes para la correspondiente suscripción de un tratado internacional, la Sala Constitucional, ha señalado:

> *"… el único punto eventualmente controvertido lo sería el hecho de que el Convenio haya sido suscrito por el Ministro de Relaciones Exteriores y Culto, sin el concurso del Presidente de la República. De la lectura del artículo 140 inciso 10) se desprende que la firma de los tratados internacionales es una atribución del Poder Ejecutivo, entendido como el órgano colegiado compuesto por el Presidente y el Ministro del Ramo. No obstante, esta Sala ha reconocido la posibilidad de que el Ministro de Relaciones Exteriores y Culto, en su calidad de colaborador del Presidente en materia de relaciones internacionales, pueda suscribir tratados internacionales aún sin contar con una carta que expresamente le otorgue plenos poderes para ello. En sentencia número 6224-94, de las nueve horas del once de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, esta Sala consideró que el hecho de que el Presidente de la República participe con su voluntad de etapas procedimentales posteriores: sanción y*

[40] Ley Nº 7615 del 24 de julio de 1996.

depósito del tratado, permite subsanar cualquier vicio que existiese en la efectiva representación que haya ostentado el Canciller. A lo anterior podemos agregar que el Presidente tiene otras dos oportunidades más para invocar su eventual disconformidad con el proyecto: en el momento de su presentación a la Asamblea Legislativa y en la convocatoria a sesiones extraordinarias, momentos en los cuáles podría hacer valer sus atribuciones constitucionales."[41]

Tomando en consideración las normas antes descritas, la jurisprudencia constitucional y revisado el expediente legislativo que tramita el proyecto de ley en estudio, se observó que en el *"Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales"*, y su Protocolo fueron debidamente suscritos[42], en duplicado en la ciudad de San José, el 3 de octubre 2017.

Pese a que las firmas de los representantes del gobierno de Costa Rica como del gobierno de la República de los Emiratos Árabes Unidos, son ilegibles y que no consta en el expediente legislativo una certificación que determine los plenos poderes de la persona designada por Costa Rica para la suscripción del Convenio y Protocolo en estudio, lo cierto es que el Presidente de la República y el Ministro del ramo han presentado dicha iniciativa ante la Asamblea Legislativa o sea, han participado en los trámites procedimentales previos a su aprobación, por lo que ello permite subsanar cualquier vicio que existiese en la efectiva representación que haya ostentado el suscribiente. Recordemos que la certificación CER.DJMH-01105-2018, emitida por la señora Dagmar Hering Palomar, Directora Jurídica del Ministerio de Hacienda[43], hace alusión únicamente a que las *"19 copias fotostáticas son una reproducción fiel y exacta del Convenio firmado" … "el cual se encuentra en versión español debidamente firmado por ambos Gobiernos".*

---

[41] Sala Constitucional. Voto N° 6725-99, a las 15:09 horas del 1° de setiembre de 1999. En Consulta preceptiva de constitucionalidad formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, sobre el proyecto de "Aprobación del Acuerdo Marco de Cooperación entre los Gobiernos de Centroamérica, Belice y República Dominicana, suscrito el seis de noviembre de mil novecientos noventa y siete", que se tramitó bajo el expediente legislativo N° 13.133. Ver en igual sentido:

- Sala Constitucional. Voto Nº 14790-2010 de las 14:53 horas del 1° de setiembre del 2010. Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, sobre el proyecto de "Convenio de Cooperación Cultural y Educativa entre la República de Costa Rica y el Reino de España", expediente legislativo N° 16692.
- Sala Constitucional. Voto Nº 15071-2010 de las 15:03 del 8 de setiembre del 2010. Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, sobre el proyecto de "Convenio de la Cooperación Cultural y Educativa entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de la República Argentina", expediente legislativo N° 17463.

[42] Y como se indica *"en dos originales cada uno en los idiomas árabe, español e inglés, todos los textos siendo igualmente auténticos. En caso de existir alguna divergencia de interpretación de alguno de los textos, el texto en inglés prevalecerá."* Cuya cita y firmas son visibles a folios 30 y 32 del expediente legislativo N° 20779.

[43] Visible a folio 33 del expediente legislativo N° 20779.

Efectivamente la iniciativa fue presentada por el Poder Ejecutivo, sea por el señor Luis Guillermo Solís Rivera, Presidente de la República y el señor Leonardo Salas Quirós Ministro de Hacienda a.í.[44]

Votación

De acuerdo con el artículo 24 constitucional, este proyecto de ley requiere ser aprobado por mayoría calificada, es decir ***las dos terceras partes de los miembros de la Asamblea Legislativa***[45] ello debido a la regulación que se da en el artículo 26 del presente Convenio sobre "Intercambio de Información".

Delegación

Este proyecto de ley no puede ser delegado para su aprobación en una Comisión con Potestad Legislativa Plena por las siguientes consideraciones:

- ✓ Por tratarse de la aprobación de un Convenio internacional es competencia exclusiva del Plenario Legislativo -artículo 121 inciso 4) constitucional. Además, se encuentra en las excepciones que dispone el artículo 124 constitucional.

- ✓ Requiere mayoría calificada para su aprobación, artículo 24 constitucional.

Consultas

Preceptiva:

Tiene consulta preceptiva con la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, después de ser aprobado en Primer Debate, según lo disponen los artículos 10 de la Constitución Política[46], 96 inciso a)[47] y el 98[48] de la Ley de

---

[44] Visibles sus firmas a folios 34 del expediente legislativo N° 20779.

[45] **Sala Constitucional,** Voto Nº 11694-2011 de las 16:25 horas del 30 de agosto del 2011. *"…en los casos en que el proyecto de ley requiere, por disposición constitucional, ser aprobado con los votos de las dos terceras partes de los miembros de la Asamblea Legislativa –lo que se aplica a este asunto en virtud de lo preceptuado por el artículo 24 de referencia, como ya se indicó-,* ***esa votación calificada solo es exigible en el último debate****, de acuerdo con lo que ha establecido anteriormente".* (El destacado no es del original).

[46] *Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N°9685-2000 del 01 de noviembre del 2000 (Consulta Preceptiva sobre el Proyecto de Ley del Estatuto de Roma).*

[47] ***"ARTICULO 96****. Por la vía de la consulta de constitucionalidad, la jurisdicción constitucional ejercerá la opinión consultiva previa sobre los proyectos legislativos, en los siguientes supuestos:*

Jurisdicción Constitucional, Ley N° 7135 del 11 de octubre de 1989, en concordancia con el artículo 144[49] del Reglamento de la Asamblea Legislativa.

Obligatorias [50]

- Bancos Comerciales del Estado[51](Banco Nacional de Costa Rica y Banco de Costa Rica)
- Caja Costarricense de Seguro Social[52]

---

a) Preceptivamente, cuando se trate de proyectos de reformas constitucionales, o de reformas a la presente ley, así como de los tendientes a la aprobación de convenios o tratados internacionales, inclusive las reservas hechas o propuestas a unos u otros.
b) Respecto de cualesquiera otros proyectos de ley, de la aprobación legislativa de actos o contratos administrativos, o de reformas al Reglamento de Orden, Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa, cuando la consulta se presente por un número no menor de diez diputados.
c) Cuando lo soliciten la Corte Suprema de Justicia, el Tribunal Supremo de Elecciones o la Contraloría General de la República, si se tratare de proyectos de ley o de mociones incorporadas a ellos, en cuya tramitación, contenido o efectos estimaren como indebidamente ignorados, interpretados o aplicados los principios o normas relativos a su respectiva competencia constitucional.
ch) Cuando lo solicite el Defensor de los Habitantes, por considerar que infringen derechos o libertades fundamentales reconocidos por la Constitución o los instrumentos internacionales de derechos humanos vigentes en la República."

[48] ***"ARTICULO 98.*** *Cuando se trate de reformas constitucionales, la consulta deberá hacerse después de su aprobación en primer debate, en primera legislatura, y antes de la definitiva.*
Cuando se trate de otros proyectos o actos legislativos sujetos al trámite de emisión de las leyes,
deberá interponerse después de aprobados en primer debate y antes de serlo en tercero. No obstante, cuando la Asamblea Legislativa tuviere un plazo constitucional o reglamentario para votar el proyecto, la consulta deberá hacerse con la anticipación debida, y el proyecto se votará aunque no se haya recibido el criterio de la Sala. En los demás supuestos, la consulta deberá plantearse antes de la aprobación definitiva."

[49] ***"ARTICULO 144.- Consulta preceptiva.*** *1. El Directorio de la Asamblea hará de oficio la consulta preceptiva, en los casos del inciso a) del artículo 96 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. 2- El Directorio, realizada la consulta preceptiva, lo comunicará de inmediato al Plenario en el capítulo de Régimen Interior. 3.- Mediante moción de orden aprobada por el Plenario, éste podrá decidir que un proyecto determinado, no consultado por el Directorio, está dentro de los supuestos previstos en el artículo 96 inciso a). En este caso, el Directorio formulará la consulta."*

[50] No se omite manifestar que en la sesión ordinaria N° 8 del 27 de setiembre de 2018 de la Comisión Permanente Especial de Relaciones Internaciones y Comercio Exterior se aprobó moción N° 7-8 de la diputada Solís Quirós, para que se consulte el Convenio a: *"Ministerio de Hacienda, Banco Central, Dirección Nacional de Tributación y Procuraduría General de la República."*

[51] En el artículo 26 punto 5 referente a "Intercambio de Información", el Convenio establece:

> *"5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 deberán interpretarse en el sentido de permitir que un Estado Contratante se niegue a proporcionar información únicamente debido a que la misma está en poder de un* ***banco,*** *otra institución financiera, beneficiario u otra persona que actúe en calidad de agente o fiduciario o porque dicha información se relaciona con la tenencia de una participación en una persona."*

Por lo que debe ser consultado el presente Convenio a todos los entes bancarios, de conformidad
con el artículo 190 constitucional.

- Instituto Nacional de Seguros[53]
- Banco Central de Costa Rica

Facultativas

- Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto
- Ministerio de Hacienda
- Dirección General de Tributación
- Superintendencia General de Entidades Financieras

VI.- FUENTES[54]

Constitucionales

- ✓ **Constitución Política de la República de Costa Rica,** del 19 de noviembre de 1949.

- ✓ **Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,** Ley Nº 7615, del 24 de julio de 1996.

- ✓ **Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.** Ley N° 9118 de 7 de febrero de 2013.

- ✓ **Convenio entre el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.** Ley Nº 8888 del 3 de noviembre de 2010.

Leyes

- ✓ **Ley de la Jurisdicción Constitucional**, Ley Nº 7135 del 11 de octubre de 1989.

- ✓ **Ley Orgánica del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto.** Ley Nº 3008, del 18 de julio de 1962 y sus reformas.

- ✓ **Ley para el cumplimiento del estándar de transparencia fiscal.** Ley N° 9068 de 10 de setiembre de 2012.

- ✓ **Código de Comercio**, Ley Nº 3284, de 30 de abril de1964, y sus reformas.

---

[52] En el artículo 18 referente a “Pensiones”, el Convenio hace alusión a “las pensiones y otras remuneraciones análogas”, de manera que considerando nuestro sistema de seguridad social, específicamente en el régimen de pensiones, se requiere la consulta conforme lo establece el artículo 190 constitucional.
[53] En el artículo 5 punto 8 del Convenio, se hace referencia “a una empresa aseguradora de un Estado Contratante”, por lo que se requiere la consulta conforme el artículo 190 constitucional.
[54] Información suministrada por el Lic. Juan Conejo Trejos, Asesor del Área de Investigación y Gestión Documental.

- ✓ **Código de Normas y Procedimientos Tributarios**, Ley Nº 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.

- ✓ **Ley de Protección de la Persona Frente al Tratamiento de sus Datos Personales.** Ley N° 8968 de 7 de julio de 2011.

Jurisprudencia constitucional

- ✓ **Sala Constitucional.** Voto Nº 2010-16345 de las 16:09 horas del 29 de setiembre del 2010. En la consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, sobre el proyecto de *"Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio",* expediente legislativo número 16125.

- ✓ **Sala Constitucional.** Voto Nº 2018-15538 de las 12:00 horas del 18 de setiembre del 2018. Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, respecto del proyecto de ley tramitado bajo el expediente legislativo número 19.449, denominado *"Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta",* expediente legislativo número 19.449.

Expediente Legislativo

- ✓ Expediente Legislativo Nº 13003 que tramitó el proyecto de ley “Aprobación del Convenio entre la República Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

- ✓ Expediente Legislativo N° 16125 “Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

- ✓ Expediente Legislativo Nº 19.122 “Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”.

- ✓ Expediente Legislativo N° 19449 “Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta”.

Jurisprudencia administrativa

- ✓ Departamento de Servicios Técnicos. Informe Técnico del expediente legislativo Nº 13003, *"Aprobación del Convenio entre la República Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio"*.

- ✓ Departamento de Servicios Técnicos**.** Oficio ST N° 207-2007 de octubre de 2007. Informe jurídico sobre el expediente Nº 16.125 *"Aprobación del Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenirla evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio".*

- ✓ Departamento de Servicios Técnicos**.** Oficio ST N°064-2012 J de 12 de marzo de 2012. Informe jurídico sobre el expediente Nº 18.342 *"Aprobación del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de la República de Finlandia para el intercambio de información en materia tributaria".*

- ✓ Departamento de Servicios Técnicos**.** Oficio ST N° 168-2014-J de 28 de agosto de 2014. Informe jurídico sobre el expediente Nº 19.122 *"Aprobación del Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio".*

- ✓ Departamento de Servicios Técnicos**.** Oficio ST N° 076-2015-J de 20 de abril de 2015. Informe jurídico sobre el expediente Nº 19.449 *"Aprobación del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta".*

- ✓ **Dirección General de Tributación.** Oficio N° DGT-1276-2018 del 4 de octubre de 2018, suscrito por el señor Carlos Vargas Durán, Director General de Tributación.

- ✓ **Ministerio de Hacienda.** Oficio N° DVMI-0273-2018 del 18 de octubre de 2018, suscrito por el señor Nogui Acosta Jaen, Viceministro de Ingresos.

Sitio web consultado

- ✓ **Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto**: https://www.rree.go.cr/?sec=politica%20internacional&cat=representaciones&cont=527&id=366

VII.- ANEXO

6.1.- Artículos de periódico relativos a los Emiratos Árabes Unidos

Con el fin de adicionar información acerca de las relaciones con los Emiratos Árabes Unidos, a continuación se transcriben dos artículos de periódico publicados en La Nación. En FOROS, sobre:

- "Abrir la puerta de los Emiratos Árabes Unidos", publicado el 18 enero, 2019.
- "Revisión al lado oscuro de los Emiratos Árabes", publicado el 20 enero, 2017.

6.1.1.- Abrir la puerta de los Emiratos Árabes Unidos [55]

El país debe buscar nuevos horizontes comerciales y nuevas fuentes de financiamiento.

Adriana Casafont y Andrzej Baranski. Hace 6 días (viernes 18 de enero de 2019)

La institucionalidad internacional atraviesa un proceso de deslegitimación propiciado por políticas de aislamiento y nacionalismos cuya pretensión es menoscabar su capacidad de acción. Instituciones creadas para promover intereses globales mediante soluciones multilaterales son objeto de sabotaje y estancamiento.

Los préstamos de China a países en desarrollo superan hasta cinco veces los del Banco Mundial, reflejo de una pérdida de protagonismo de dicha entidad multilateral. Estados Unidos se retiró del Acuerdo de París, muestra de su desinterés por alcanzar acuerdos globales en materia ambiental.

¿Será Costa Rica el futuro país de la energía limpia, abundante y barata?

Donald Trump, mediante políticas comerciales proteccionistas de dudosa legalidad, se ha dedicado a amenazar a sus socios comerciales más cercanos con el alza de tarifas a bienes importados y la renegociación de cláusulas en los tratados de libre comercio. Una guerra comercial lanzada contra China y Europa, que afecta de manera negativa el crecimiento económico global.

Además, se ha propuesto bloquear por tiempo indefinido la elección de jueces que conforman el órgano de resolución de disputas de la OMC, pese a los efectos económicos perversos que acarrea una solución tardía a conflictos comerciales.

Reacción nacional. ¿Qué puede hacer Costa Rica para enfrentar este panorama? Nuestro país debe emprender un bilateralismo activo en busca de nuevos horizontes comerciales y posibilidades de financiamiento.

Esto último debe ser una prioridad en la agenda del Ministerio de Relaciones Exteriores. Costa Rica necesita acceder a nuevos mercados para colocar sus productos, reducir la dependencia de sus tradicionales socios y promover intercambios comerciales que fomenten el crecimiento de la economía.

---

[55] Tomado del sitio web: https://www.nacion.com/opinion/foros/abrir-la-puerta-de-los-emiratos-arabes-unidos/QTSJIBIJGJGOVMQH4KGU6Z3GUA/story/

Un caso específico con gran potencial para una relación diplomática y comercial provechosa a largo plazo es el de nuestro país con los Emiratos Árabes Unidos. Dos economías muy distintas a simple vista, pero que han venido acercándose en los últimos tres años por iniciativa del entonces canciller Manuel González Sanz. Como gesto de buena fe y solidaridad, el gobierno emiratí donó ¢5.500 millones a Costa Rica para la reconstrucción de acueductos destruidos por el huracán Otto en la zona norte.

Los Emiratos Árabes comparten con Costa Rica un interés genuino por la sostenibilidad ambiental. Su plan es invertir $200 billones en las próximas tres décadas para cambiar su matriz energética. Ejemplo de su liderazgo en acciones climáticas acordes con la Agenda Global de Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas ha sido la utilización a gran escala de tecnologías para el aprovechar la energía solar.

El actual parque solar ubicado en el sur de Dubái está formado por miles de paneles solares que en el 2020 compensarán 1,4 millones de toneladas de emisiones de dióxido de carbono y proveerán de energía a 160.000 residencias. Se calcula un aumento considerable de esas cifras en el 2030. Pese a ser uno de los países más ricos en petróleo del mundo, los Emiratos Árabes trabajan para que el 44 % de su energía provenga de fuentes renovables en el 2050.

En el 2018, producto de una intensa relación entre ambos países, el ICE y la empresa estatal emiratí Masdar suscribieron un memorando de entendimiento para incrementar el desarrollo de energías renovables aprovechando el conocimiento técnico y experiencia nacionales en la materia.

LEA TAMBIÉN
Revisión al lado oscuro de los Emiratos Árabes

Más logros. Otras reuniones organizadas por el embajador Francisco Chacón entre Fundecor y autoridades emiratíes se han dado para compartir experiencias en mitigación de cambio climático. El espacio para cooperación económica e intercambio de conocimientos entre ambos países es amplio, dada la capacidad de Costa Rica para producir energías limpias por sus recursos naturales y desarrollos técnicos adquiridos, y el vasto capital de inversión emiratí, sumado a su plan para diversificar su economía mediante productos y servicios verdes. ¿Será Costa Rica el futuro país de la energía limpia, abundante y barata?

El acceso al mercado de Oriente Próximo y el norte de África, a través de una diplomacia estratégica en los Emiratos Árabes, es un proceso que toma tiempo y esfuerzo, pero conllevará mayores oportunidades para sectores como el agro costarricense.

Los retos de nuestro país como nación pequeña son grandes y nuestros representantes deben saber sortear el momento histórico que vivimos.

Adriana Casafont es abogada y Andrzej Baranski, economista.

6.1.2- Revisión al lado oscuro de los Emiratos Árabes [56]

El viaje un país donde se violan los derechos humanos es contrario a la práctica costarricense

20 enero, 2017

El año 2017 se inició con un viaje del presidente de la República y una numerosa comitiva a los Emiratos Árabes, donde esperan obtener recursos y cooperación no reembolsable para la reconstrucción de las zonas afectadas por el huracán Otto.

Es obligatorio para un país que presume de defender los derechos humanos revisar a quién solicita el presidente cooperación y el costo-oportunidad que esto implica.

Lo que en principio puede verse como una agenda con una noble causa, no debe impedirnos ver que dicho país está calificado, según informes de Amnistía Internacional 2015-2016 y de Human Rights Watch del 2016, como uno de los ejemplos claros y constantes de violación de los derechos humanos.

En dichos informes se mencionan situaciones y conductas reiteradas de las autoridades gubernamentales emiratíes. Allá restringen la libertad de expresión y detienen y enjuician a quienes critican al gobierno. Se indica, adicionalmente, que las fuerzas de seguridad han sometido a decenas de personas a desaparición forzada. Además, allá se llevan a cabo juicios injustos, encarcelamientos, crímenes atroces contra homosexuales y mujeres (ambos grupos discriminados según la legislación). También se llama la atención sobre otros abusos, como explotación, pena de muerte, condiciones deplorables de trabajo para inmigrantes y propios, por mencionar algunos.

Incompatibilidad. La obligatoria reflexión que corresponde hacer en relación con la propuesta del Gobierno versa sobre la compatibilidad de lo señalado con principios y valores costarricenses y una historia colmada de normas, costumbres y acciones institucionales garantes del disfrute de derechos y libertades fundamentales, que ha puesto la causa de los derechos humanos como uno de los pilares de nuestra política exterior.

Costa Rica se constituyó como uno de los impulsores de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y fue el primer país en ratificar el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; también, promovió la iniciativa, en el seno de la Naciones Unidas, para la creación de la figura del alto comisionado de los derechos humanos. Es evidente que han sido numerosos los esfuerzos de Costa Rica para posicionarse como un legítimo defensor de los derechos humanos.

Estos logros y reconocimientos internacionales no pueden dejarse seducir por la utilización de la cooperación internacional como una forma de que países con prácticas contrarias a los derechos humanos se legitimen. Ponderar el lado oscuro de los Emiratos Árabes Unidos permite, con transparencia, hacer un balance de la conveniencia para Costa Rica de recibir fondos de cooperación

[56] Tomado del sitio web: https://www.nacion.com/opinion/foros/revision-al-lado-oscuro-de-los-emiratos-arabes/OW4BE7IE35FA7BWL4UF2XZURWM/story/

de tan cuestionados orígenes, permitiendo que seamos coherentes con nuestros principios y valores.
La autora es abogada.

Elaborado por: acmc
/*lsch// 27-8-2019
c. archivo