DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU -094-2019

INFORME DE:

APROBACIÓN DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

EXPEDIENTE Nº 21.260

Elaborado por:
Gustavo Rivera Sibaja
Asesor Parlamentario

Supervisado por:
Mª Mayela Chaves Villalobos
Jefe de Área

Revisión final y autorización
Fernando Campos Martínez
Director

FECHA: 30 DE ABRIL 2019

ASAMBLEA LEGISLATIVA
de la República de Costa Rica

TABLA DE CONTENIDO

I.- RESUMEN DEL PROYECTO: 3

II.- ANÁLISIS DE FONDO 4

APROBACIÓN DE TRATADOS NO ES ACTIVIDAD LEGISLATIVA ORDINARIA 4
CONVENIO EN EL MARCO DE LA OECD 5
TRATADOS FISCALES, DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL Y SISTEMAS DE RENTA MUNDIAL .. 6
TRATADOS FISCALES DE COSTA RICA 8
MEDIDAS PARA LOGRAR EL OBJETIVO PROPUESTO 8
TÉCNICA NORMATIVA DEL CONVENIO: "ARMONIZACIÓN DE TRATADOS" 9
COMPROMISOS Y AUSENCIA DE PROBLEMAS JURÍDICOS 10

III.- ANÁLISIS DE ARTICULADO 11

ARTÍCULO 1.- APROBACIÓN DEL TRATADO 11
ARTÍCULO 2.- RESERVAS Y NOTIFICACIONES DE COSTA RICA 23
ARTÍCULO 3.- MODIFICACIÓN DE CONVENIOS CON MÉXICO Y ESPAÑA 23

IV.-ASPECTOS DE PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO 24

4.1.- NORMATIVA APLICABLE 24
4.2.- VOTACIÓN 24
4.3.- DELEGACIÓN 24
4.4.- CONSULTAS PRECEPTIVAS 25

APROBACIÓN DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

EXPEDIENTE Nº 21.260

I.- Resumen del proyecto:

El Poder Ejecutivo presenta a la aprobación de la Asamblea Legislativa un Convenio multilateral, gestado en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OECD) que propone una serie de compromisos u obligaciones para los Estados Parte, a fin de que modifiquen o enmienden los convenios fiscales que hayan suscrito bilateralmente entre sí, para evitar el abuso de empresas transnacionales que no tributan en ninguna jurisdicción o que trasladan artificiosamente sus beneficios o ganancias hacia jurisdicciones más benignas o paraísos fiscales para tributar menos. Se trata en definitiva de evitar la elusión y la evasión fiscal que pueda producirse mediante esos convenios fiscales bilaterales que las Partes hayan podido haber suscrito.

El proyecto o la ley de aprobación consta de tres artículos:

En el primero de ellos se propone la aprobación del Convenio Multilateral, el cual a su vez consta de 39 artículos distribuidos en siete Capítulos de la siguiente forma:

El Capítulo I define el ámbito de aplicación del Convenio (los tratados fiscales bilaterales de las Partes) y brinda las definiciones de uso.

El Capítulo II denominado “Mecanismos híbridos” propone regulaciones expresas para la transparencia fiscal de las empresas, en particular de las que tienen doble residencia y regula los taxativamente los mecanismos válidos para evitar la doble imposición.

El Capítulo III de “Utilización abusiva de los Convenios” regula principalmente el tema de transferencia de dividendos o ganancias hacia terceras jurisdicciones.

El Capítulo IV regula el tema de los “establecimientos permanentes” que es un tipo concreto de mecanismos híbridos mediante los cuales se ha abusado de los Convenios fiscales para la evasión y elusión.

El Capítulo V y VI respectivamente regulan las mejoras en los procedimientos de solución de diferencias, y con ellos concretamente y en forma detallada el tema del arbitraje, entendiendo que las dificultades entre Estados para operar la jurisdicción en forma coordinada son intersticios para la evasión y la elusión.

Finalmente el Capítulo VII de “disposiciones finales” contiene las tradicionales reglas de los tratados.

El artículo 2 de la ley de aprobación contiene las reservas y notificaciones que el Gobierno de Costa Rica hace al Convenio. Deben entenderse entonces como excepciones o exclusiones expresas del Tratado que entonces no aplicarán para Costa Rica.

Finalmente, el artículo 3 del proyecto o ley de aprobación, contempla la autorización expresa para que Costa Rica modifique con España y México los tratados fiscales vigentes que mantiene con estos países, por vía de protocolo de menor rango o sea por decreto.

II.- Análisis de fondo

Aprobación de Tratados no es actividad legislativa ordinaria

Este proyecto consiste en el ejercicio de la potestad especial de control político que la Constitución Política en su artículo 121 inciso 4) otorga a la Asamblea Legislativa.

No constituye por tanto actividad legislativa ordinaria, y en consecuencia y según el mismo mandato constitucional expreso, solo corresponde a la Asamblea Legislativa “aprobar o improbar” el texto del Tratado propuesto, sin que sea válido modificar su contenido pues la negociación, o sea la definición de su contenido, es una competencia exclusiva del Poder Ejecutivo.

Asimismo forman parte del contenido y ejercicio de esa potestad de negociación del Poder Ejecutivo, las reservas y notificaciones hechas por nuestro país (artículo 2 del proyecto) y la Asamblea Legislativa solo pueden entonces aprobarlas o improbarlas junto con el mismo Convenio, sin que le sea válido modificarlas o excluirlas en todo o en parte.

Convenio en el marco de la OECD

Lo primero que debe decirse es que este Convenio está gestado en el seno de la OECD, asociación de países desarrollados al que Costa Rica aspira ingresar y está en proceso de hacerlo. Como se indica en la exposición de motivos, la aprobación de este Tratado es parte de las obligaciones que el país asume en el marco de su proceso de integración a esa Organización internacional.

Por otro lado, el hecho de que este Tratado sea gestado en la OECD tiene además dos implicaciones concretas: por un lado, se trata entonces de "*las mejores prácticas*" que los países más desarrollados elaboran para abordar un tema concreto, lo cual le confiere por así decirlo un sello de garantía en términos de idoneidad técnica.

Por otro lado, se trata de asuntos relativamente muy técnicos, materias complejas, propias de relaciones entre países desarrollados, razón por la cual nuestro país solo tiene una experiencia incipiente en estos temas, y hasta podríamos decir que solo "parcial" orientada a la cooperación internacional, pero de la que no deriva propiamente beneficios directos en materia fiscal.

Como su nombre lo indica, este Convenio está destinado a aplicar medidas relativas a los tratados fiscales para evitar la erosión de la base fiscal y el traslado (desplazamiento) de beneficios, lo cual se usa abreviar por el acrónimo de sus siglas en inglés como el Convenio BEPS (*Base Erotion and Profit Shifting*), como lo seguiremos denominando en adelante por facilidad.

La otra consecuencia que se deriva de tal situación, ya en el plano formal o de técnica normativa, es que siendo la OECD una Organización Internacional completamente colonizada por el derecho anglosajón (sistemas de "*common law*") este Convenio ha sido redactado enteramente con la pesada técnica normativa propia de estos sistemas, excesivamente reglamentista y detallada, y con la práctica de enunciar primeramente los principios generales que regulan cada tema, para solo después como excepciones a dichos principios, enunciar la regulación sustantiva que rige para las Partes del Tratado.

Incluso la terminología que se utiliza, a la hora de ser traducida resulta en ocasiones excesivamente redundante y dificulta y no facilita la comprensión sencilla de sus contenidos.[1]

[1] Solo a modo de ejemplo: el deber de notificar que un convenio no contiene una disposición, se traduce como "notificación de convenios que no contienen disposición existente". No contener una

Esto es un aspecto meramente formal, pero se advierte para facilitar el abordaje y lectura del texto.

Tratados fiscales, doble imposición fiscal y sistemas de renta mundial

Es propio entre las economías más desarrolladas del mundo que los Estados acuerden colaboración entre ellos para temas tributarios, debido a que cada uno de esos Estados posee importantes empresas transnacionales que actúan dinámicamente en el comercio internacional de bienes y servicios entre varias jurisdicciones tributarias distintas, y debido a la vez a que cuentan con sistemas tributarios desarrollados, que usualmente contemplan sistemas impositivos de renta mundial y global, todo lo cual implica una gran cantidad de relaciones jurídicas internacionales o más propiamente "transnacionales" en temas impositivos, razón que hace altamente necesaria la cooperación internacional entre ellos.

Estos tratados fiscales no solo están orientados a la colaboración de la propia tributación en cada Estado, sino principalmente a evitar la doble imposición a sus empresas.

La doble imposición o su posibilidad, surge precisamente de que son Estados que tienen sistemas de renta mundial.

Esto significa que sus ciudadanos tributan por su condición de ciudadanos del Estado, sin importar en que lugar del mundo generan la riqueza. De ahí el adjetivo a estos sistemas precisamente de "mundial", frente a sistemas como el nuestro que son de base "territorial" y que solo gravan la riqueza que se produce en nuestro territorio, sin importar de principio la nacionalidad del sujeto que la produjo.

---

disposición existente, al menos en español es un pleonasmo, pues basta con indicar que no se contiene una disposición, para entender que entonces no es existente. Hay que recordar que el español no es idioma auténtico de la OECD y tampoco lo es del Convenio. La traducción que se aporta sin ser oficial se considera de cortesía, y quizás en su afán de mantener la literalidad del texto en inglés se incurre en esta terminología realmente farragosa y que resulta ajena y complicada al español, sin que quizás fuera absolutamente necesaria. Este ejemplo que hemos citado, como muchos otros, es consecuencia directa de eso que hemos denominado "colonización anglosajona" de la Organización, y que reproduce entonces su particular técnica normativa propia de esos sistemas, que al no tener una base codificada o legislada de referencia, a la hora de formular contratos o acuerdos parecen acusar la necesidad de ese desarrollo minucioso y excesivamente reglamentista que en nuestra cultura jurídica nos resulta extraño y hasta complicado, pero que es del todo natural en ese ámbito.

Es obvio entonces, que la riqueza que un nacional de un Estado produce en otro país, puede verse sujeta entonces a la doble imposición: la del Estado de la cual es nacional, y la del Estado en cuyo territorio se produjo.

Para evitar esa "injusticia tributaria" de gravar dos veces, mediante dos sistemas nacionales distintos la misma actividad económica, es que los Estados celebran entre sí "tratados fiscales" para regular estos casos.

Como se ve, los tratados fiscales son propios de economías desarrolladas, donde existen muchas empresas transnacionales, y donde generalmente se cuentan con sistemas impositivos mundiales o que gravan la riqueza producida aún fuera de los límites territoriales del Estado.

No es el caso precisamente de Costa Rica, que si bien cuenta con algunas empresas transnacionales importantes (la más emblemática, quizás, es una que ni siquiera tributa renta, por tratarse de una Cooperativa como lo es Dos Pinos) ninguna excede el ámbito centroamericano, y creemos no equivocarnos si afirmamos que ninguna opera en territorio de ningún otro miembro OECD.

Todavía más importante aún, es que Costa Rica no cuenta con un sistema de renta mundial, sino más bien, uno estrictamente territorial.

Esto significa que el impuesto de renta en Costa Rica solo grava la riqueza que se produce en el territorio, y no grava la riqueza que eventualmente producen sus nacionales fuera de sus fronteras.[2]

Sin embargo, pese a lo anterior, y por el modelo de apertura comercial que ha sostenido el país como una política constante, es que nuestro país sí cuenta precisamente con tres "tratados fiscales"; lo anterior, porque estos convenios de doble imposición, o más precisamente para prevenir la doble imposición, se consideran un instrumento adecuado para promover la inversión extranjera directa, en la medida que cualquier empresa transnacional que desee establecerse u operar en el país, puede por esa vía tener una seguridad jurídica importante en materia de sujeción y tratamiento tributario, no solo en nuestro país sino además en el suyo propio.

[2] Tal como lo define el artículo 1° párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta., Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988: *"… El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de* ***cualquier fuente costarricense****"* (el subrayado no es del original).

Como se ve, los tratados fiscales en Costa Rica son “parciales” porque solo están orientados a ayudar a la otra Parte a hacer cumplir a sus nacionales sus obligaciones de renta mundial, y el beneficio que de ello deriva el país es indirecto, en la medida que eso puede resultar un incentivo a empresas transnacionales de otros países para invertir en el país, pero propiamente por esa vía no obtiene ningún beneficio fiscal directo, porque Costa Rica solo cobra renta en su territorio y en su propia jurisdicción (para lo cual es obvio que no necesita colaboración internacional).

Tratados fiscales de Costa Rica

Nuestro país tiene suscritos y ratificados tres tratados, que de principio caen dentro del ámbito de “Convenio Fiscal Comprendido”[3] y que son objeto de regulación ahora del Convenio BEPS sometido a aprobación, a saber:

El más reciente es el Acuerdo con México, aprobado en diciembre de 2018.[4]

Previo a éste, existía el Tratado con Alemania[5] y el primero de todos con España.[6]

Medidas para lograr el objetivo propuesto

Así como es importante proteger a las empresas transnacionales para que no se vean sometidas a doble imposición, ahora se ha tomado conciencia que por la vía de estos tratados fiscales se ha empezado a producir el abuso en sentido inverso: de parte de las empresas transnacionales que buscan la evasión o la elusión fiscal, para lo cual se hace necesario este tipo de tratados BEPS que entonces busca proteger la fiscalidad evitando las zonas grises entre dos ordenamientos tributarios, para que no se produzca ni la cero imposición (empresas que no tributan en ninguno de los dos países) ni el desplazamiento de beneficios

[3] Según la misma terminología y definición del Tratado, en su artículo 2.1 a. Como más adelante se indica, de esos tres tratados, solo se incluyen dos, por la disposición expresa de Alemania de excluir su propio Tratado.

[4] Acuerdo entre los Estados Mexicanos y la República de Costa Rica para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta. Aprobado mediante Ley N° 9444 del 19 de diciembre de 2018.

[5] Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal Alemana para evitar la doble imposición de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Aprobado mediante Ley N° 9345 del 02 de febrero de 2016.

[6] 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. Aprobado mediante Ley N° 8888 del 03 de noviembre de 2010.

(contabilizar las ganancias o los movimientos de capital hacia terceros países o paraísos fiscales donde se tributa obviamente menos).

Enunciado el objetivo propuesto, los paquetes de medidas BEPS que contiene este Tratado pueden agruparse en cuatro grandes grupos: a) Enunciar los principios generales de prevenir el abuso de los Tratados fiscales como objetivo general; b) afinar la regulación de la figura de "establecimiento permanente", que se ha demostrado como una de las formas mediante la cual se producen ese tipo de abusos que se quieren evitar; c) mejorar los mecanismos de solución de diferencias que contienen los tratados, en el entendido que los problemas jurisdiccionales son una de las causas de evasión y elusión; y d) neutralizar las asimetrías en el tratamiento de empresas sujetas a ambas jurisdicciones (híbridas) mediante la armonización de normas.

Técnica normativa del Convenio: "armonización de tratados"

Es usual en el derecho internacional privado el intento de "armonizar" las leyes entre distintos Estados para el tratamiento de situaciones transnacionales.

Lo novedoso o curioso de este Tratado multilateral BEPS, es que se trata en definitiva de armonizar, no leyes nacionales, sino tratados bilaterales celebrados entre Estados, lo cual es una técnica normativa al menos novedosa y poco usual en el derecho internacional público general o convencional, pero que es una práctica con bastante arraigo en la disciplina del comercio internacional.[7]

La técnica normativa es entonces, un Tratado multilateral que permita a todos las Partes modificar los Convenios que hayan celebrado previamente entre dos de esos Estados Parte.

Costa Rica ha celebrado convenios fiscales con México, Alemania y España.

Este Convenio multilateral solo tiene sentido entonces, si esos tres países también llegan a ser Parte del Convenio, y por la vía de las obligaciones que se imponen y todos se comprometen a nivel del Convenio BEPS, deciden en consecuencia

[7] Es por ejemplo, el efecto que produce la cláusula de "Nación Más Favorecida" que es uno de los principios fundamentales del derecho comercial internacional. Mediante ella, las Partes se comprometen a modificar los tratados bilaterales que puedan haber suscrito, según los mejores términos o concesiones que se puedan llegar a otorgar en el futuro a un tercero.

modificar cada uno de los tratados bilaterales que Costa Rica ha celebrado con esos países en forma separada e independiente.[8]

Tendría además el peso de un compromiso "a futuro" en la medida que los nuevos y eventuales tratados para evitar la doble imposición que Costa Rica pueda llegar a celebrar con otros Estados Parte de este convenio multilateral, deberán ajustar los términos a las obligaciones contenidas en este Convenio.

Como se indica en la exposición de motivos, Alemania acordó con Costa Rica modificar su convenio bilateral fuera o independientemente del Convenio BEPS por un Protocolo que se negociará después y que vendrá a modificar expresamente el Convenio vigente entre las Partes.

México y España por el contrario, acordaron modificar sus Convenios con Costa Rica en el marco del BEPS según las reservas y notificaciones que cada uno haya hecho, y solo en las que resulte coincidencia. Esa modificación posterior se hará por Protocolo de menor rango (un decreto ejecutivo), lo cual es enteramente válido desde el punto de vista constitucional, desde que el propio Convenio BEPS, es una modificación a dichos Convenios que debe ser aprobado por la Asamblea Legislativa, y es una autorización expresa para que dichos Convenios puedan modificarse por vía de protocolo de menor rango, en los temas puntuales que las Partes están señalando expresamente.[9]

Compromisos y ausencia de problemas jurídicos

En caso de llegar a aprobarse este Tratado multilateral el compromiso del Gobierno es modificar los Tratados que ya ha suscrito en los términos o según las indicaciones y contenidos que recoge el mismo Tratado.

[8] Según la misma página web del Convenio, ninguno de los países involucrados con Costa Rica mediante convenios fiscales bilaterales ha ratificado aún el Convenio BEPS y solo lo han suscrito al igual que Costa Rica. Véase: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf (visitada el 09 de abril 2019). España al momento de suscribirlo presentó una lista de declaraciones pero en el plano político y con respecto al tema de Gibraltar, que no tienen relación con los contenidos del convenio.

[9] Con lo cual se cumple expresamente el supuesto que permite o autoriza la propia Constitución Política en su artículo 121 inciso 4° párrafo 3°: *"… No requerirán aprobación legislativa los protocolos de menor rango derivados de tratados públicos o convenios internacionales aprobados por la Asamblea, cuanto estos instrumentos autoricen de modo expreso tal derivación."*

Siendo que la obligación es modificar tratados ya vigentes, es obvio que la materia es por entero disponible y no tiene limitaciones constitucionales, porque en alguna medida el compromiso de "modificar tratados" obviamente es menor y derivado con respecto a la misma competencia que ya aprobó el Tratado vigente.

Todo el tema tributario, y las medidas de cooperación internacional que acuerden, aún las que podrían significar renuncia a la obligación tributaria son discrecionales y no tienen limitaciones constitucionales.

Por lo anterior, por el fondo y en su contenido esencial, el Tratado no presenta problemas de inconstitucionalidad ni jurídicos de ningún tipo y su aprobación o no es un asunto de discrecionalidad política.

La anterior afirmación se complementa con el análisis detallado y del articulado del convenio, el cual, sin embargo, puede excluirse para quien solo tenga interés en conocer que el tratado no tiene problemas jurídicos de ningún tipo.

III.- Análisis de articulado

Como se indicó, el proyecto o ley de aprobación tiene la siguiente estructura normativa:

Artículo 1.- Aprobación del Tratado;

Artículo 2.- Reservas y Notificaciones de Costa Rica; y

Artículo 3.- Modificación de Convenios con México y España.

Procedemos al análisis en detalle de cada uno de estos elementos:

Artículo 1.- Aprobación del tratado

Dispone directamente la aprobación del Convenio Multilateral sometido a dichos efectos por el Poder Ejecutivo y constituye el ejercicio directo de la competencia especial de control político establecida en el artículo 121 inciso 4) de la Constitución. El Tratado, descrito en este artículo 1, solo puede ser aprobado o improbado, y no modificado.

Repasamos a continuación los contenidos del Convenio:

Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios

CAPÍTULO I
ÁMBITO DE APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE TÉRMINOS

El Convenio modifica todos los tratados fiscales de las Partes (artículo 1), que incluyan en su notificación al Depositario (artículo 2)

Según la notificación que hace el país a este artículo (Véase artículo 2 del proyecto) Costa Rica desea que los convenios con México (no vigente aún) y con España (vigente del 1° de enero 2011) sean considerados como convenios cubiertos por la Convención. No así el tratado con Alemania, por la decisión directa de negociar su modificación o enmienda por Protocolo independiente, según se indica en la exposición de motivos del proyecto.

Para que opere la modificación de los tratados bilaterales es necesario entonces dos cosas: que los otros Estado Parte que mantienen tratados fiscales con Costa Rica los incluyan también en su propia notificación, cosa que todavía no ha sucedido ni se ha hecho, pero se espera que lo hagan en su oportunidad.

Y segundo, que haya coincidencia en algunos puntos, según las reservas y notificaciones que hayan hecho esos Estados.

Por lo pronto, lo que se conoce son las reservas y notificaciones que Costa Rica ha hecho en el artículo dos del proyecto.

Como muchos de esos contenidos excluyen partes enteras del Tratado, en el presente análisis del articulado vamos a incluir expresamente cada una de esas reservas, para así analizar de un modo más sencillo el texto que “en definitiva” se mantiene, después de las reservas realizadas.

Pero como sucede con la normativa del derecho internacional público, sobre todo en caso de tratados multilaterales, y muy especialmente en el caso de éste que ha sido diseñado así de modo expreso, el texto vinculante del Tratado no es entonces el texto íntegro del tratado, sino solo el que permanezca (o “sobreviva”) después de sobreponer las notificaciones y reservas que haya hecho cada Estado vinculado con Costa Rica, respecto a esos tratados bilaterales.

Para decirlo en términos más sencillos: el ámbito de aplicación de este Convenio Multilateral con Costa Rica son solo los convenios fiscales para evitar la doble imposición que Costa Rica ha suscrito con México (aún no vigente) y con España.

Pero incluso, no todo el texto de estos Tratados es objeto del ámbito de aplicación sino solo aquellos contenidos en que coincidentemente ni Costa Rica, ni la otra Parte (México o España) hayan hecho una reserva o una notificación expresa que inaplique alguna parte o disposición.

Como se observa entonces, realmente el ámbito de aplicación de este Convenio para el caso de Costa Rica es realmente reducido; solo dos convenios y ni siquiera esos dos convenios en su totalidad, sino excluyendo algunos contenidos.

Obviamente, siendo el ámbito de aplicación dos tratados que ya suscribió el país, dicho ámbito cae por entero dentro de las materias disponibles del Estado sin ninguna limitación constitucional ni de ningún tipo, por lo que este capítulo y sus dos artículos no presentan problemas jurídicos ninguno.

CAPÍTULO II
MECANISMOS HÍBRIDOS

Artículo 3 - Entidades transparentes

De conformidad con el artículo 3.5.a) Costa Rica se reserva el derecho a no aplicar la totalidad de este artículo 3 a sus Convenios fiscales.

Artículo 4 - Entidades con Doble Residencia

Impone la obligación para los Estados Parte ante la eventual existencia de empresas con doble residencia en virtud de un tratado fiscal, de “hacer lo posible por determinar mediante acuerdo mutuo” la jurisdicción de la cual debe considerársele residente.

O sea, las Partes deben tratar de asignar de común acuerdo, una sola residencia a este tipo de empresas. A falta de ese acuerdo, la empresa no puede acogerse a los beneficios del Convenio.

Costa Rica se reserva a reemplazar la última frase del artículo 4.1. con el siguiente texto: *“En ausencia de tal acuerdo, dicha persona no tendrá derecho a las desgravaciones o exenciones previstas en el Convenio fiscal comprendido”,* sustitución que solo viene a eliminar la posibilidad de que las autoridades competentes lleguen a dicho acuerdo, a un nivel que podríamos denominar “administrativo”.

El inciso segundo es solo la excepción de que esa búsqueda de acuerdo no se aplica, si ya el propio tratado fiscal tiene reglas especiales a ese efecto.

El inciso tercero dispone las reglas o posibilidades de reserva que tienen las Partes respecto a este artículo. Costa Rica no realizó ninguna reserva, por lo que se puede considerar que todo este largo inciso tercero no aplica en la medida que son normas facultativas que nuestro país decidió no aplicar.

El deber sustantivo de convenir una sola jurisdicción de residencia para empresas que pueden tener doble residencia es una modificación a los tratados cubiertos, pues condiciona el otorgamiento de beneficios, a la suscripción de dicho acuerdo.

Podríamos decir que un tratado que está vigente y del cual derivan beneficios, en el futuro queda supeditado a un posterior acuerdo entre las Partes a efectos de determinar una sola residencia, y además, ya no se va a permitir obtener beneficios de ambas jurisdicciones sino solo de una.

La norma no presenta problemas jurídicos de ningún tipo y aunque en principio parece solo una obligación de medios y no resultados, sí tiene un efecto jurídico concreto pues "suspende" o condiciona la aplicación de los tratados vigentes a efectos de otorgar beneficios hasta tanto no se alcance o logre el acuerdo al que obliga.

Artículo 5 - Aplicación de los Métodos para Eliminar la Doble Imposición

Costa Rica se ha reservado expresamente la totalidad de la aplicación de este artículo a sus convenios fiscales, con lo cual para todos efectos la norma debe considerarse como inexistente.

CAPÍTULO III
UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS CONVENIOS

Artículo 6 - Objeto de los Convenios Fiscales Comprendidos

Esta es una curiosa disposición de cara al valor del preámbulo de los convenios en el derecho internacional público.

Está pacíficamente aceptado que los preámbulos de los Convenios o tratados en derecho internacional público no tienen valor normativo directo, pero pueden servir para enunciar principios orientadores e integradores en la aplicación e interpretación de los convenios que los contienen.

Este artículo 6 viene a proponer unas reglas para insertar o modificar los preámbulos de los convenios fiscales, en el caso que estos no contengan estos

principios de "*evitar la doble imposición, pero sin generar oportunidades de no imposición o imposición reducida mediante la evasión o elusión fiscal…*"

Costa Rica ha notificado que elige aplicar el artículo 6.3 (manifestar que los convenios se desarrollan con el ánimo de mejorar las relaciones económicas y la cooperación en materia tributaria) y ha hecho las comunicaciones respectivas del lenguaje descrito en el 6.2 y 6.6 indicando en qué medida los preámbulos de sus convenios ya recogen esos objetivos o principios pese a lo cual, quedarán modificados de toda manera con la fórmula expresa que se propone incluir.

Como se indicó, en la medida que los preámbulos no tienen valor normativo directo, esta decisión de modificar los preámbulos de los convenios fiscales tiene un valor político más que jurídico y no presenta problema alguno por esa misma razón.

Artículo 7 - Impedir la utilización abusiva de los Convenios

Esta disposición es prácticamente la formalización del principio de verdad real que opera en el derecho tributario, frente a cualquier formalismo jurídico.

Permite, evaluando las circunstancias, denegar beneficios por el principio de fraude de ley (cuando razonablemente se establezca que las acciones que dan derecho a un beneficio solo se han realizado en atención a él, y no como propias de la dinámica económica).

El largo desarrollo de este artículo contempla el principio general y los casos de excepción, incluso procedimientos especiales para su aplicación como la denominada "*disposición simplificada de limitación de beneficios*" a la que pueden acudir o escoger las Partes, y las reservas que se facultan en esta materia, de las cuales nuestro país no realizó ninguna.

Esta norma y su detallado desarrollo reglamentario de varias situaciones fiscales de todo tipo es una de las normas sustantivas más poderosas precisamente para evitar "el abuso de los convenios", prohibiendo expresamente la aplicación formalista de los mismos.

En realidad, es el sencillo reconocimiento a nivel del tratado de los principios que ya aplican en la legislación tributaria de los ordenamientos nacionales internos,

para que la norma convencional no enerve la aplicación de la norma nacional[10] por lo que no se observan problemas jurídicos de ningún tipo.

Artículo 8 - Operaciones con Transferencia de Dividendos

Esta norma también busca evitar un posible caso de fraude a la ley (en este caso operado mediante los convenios tributarios) por la vía de adquirir participación de acciones en empresas que pueden beneficiarse por dichos tratados, pero solo de una forma temporal o artificiosa.

Por eso la norma exige que la concesión de beneficios por razón de ser propietario de acciones o controlar determinada empresa que se acoge a beneficios, solo se otorga si esas condiciones de "propiedad" se mantienen durante un año (365 días), pues esa es la duración del período fiscal y no menos.

Costa Rica notifica los convenios que considera que contienen la disposición 8.1 (concesión de beneficios por razón de propiedad, participación o control de empresas residentes) e identifica para ambos casos (México y España) el párrafo y artículo de cada disposición (coincidentemente en ambos casos el 10.2.a)

No se observa problema jurídico alguno, y por el contrario la norma está destinada a exigir durante todo el período fiscal el cumplimiento de las condiciones que dan derecho al beneficio, algo que siendo omiso en los convenios tributarios se ha prestado al abuso al punto que el Convenio lo identifica ahora puntualmente y pretende corregirlo o prevenirlo mediante esta disposición.

Artículo 9 - Ganancias de Capital procedentes de la Enajenación de Acciones o Derechos de participación comparables en

[10] En nuestra legislación interna ese principio de informalismo o de "realidad de los hechos" está recogido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley N° 4755 delo 3 de mayo de 1971) expresamente en la siguiente forma: "***Artículo 8º.- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria -*** *Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.*
Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.
Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas."

entidades cuyo valor procede principalmente de Bienes Inmuebles

Nuevamente el Convenio multilateral está destinado a regular el aspecto del plazo y el período anual, pero no para conceder beneficios, sino para poder gravar las ganancias de capital derivadas de venta de acciones, si esas ganancias dependen directamente en un 50% al menos de venta de inmuebles en el territorio nacional.

La precisión que hace el Convenio es que se podrá gravar esas ganancias en cualquier momento del año (365 días) en que esas ganancias se produzcan por efecto de la fuente que se señala, sin que sea necesario entonces ni esperar su inclusión general en el ejercicio anual, ni que dicha condición se mantenga por un plazo determinado. Basta que se produzca la situación en cualquier momento, para que se produzca el hecho generador.

En definitiva, lo que la disposición viene a exigir es que las ganancias de capital se traten o consideren como tales, y que no se "sumerjan" o incluyan en el ejercicio anual de renta de las empresas. En la línea con el informalismo, expresamente asimila cualquier participación comparable a la de accionistas, especialmente en el caso de los fideicomisos.

Costa Rica notifica que decide aplicar el artículo 9.4, que es la posibilidad de poder gravar en cualquier momento, y notifica que ambos convenios cubiertos contienen en su artículo 13.4 la disposición descrita en el 9.1, o sea la posibilidad de gravar ganancias de capital como tales.

No se observa problema jurídico de ningún tipo.

Artículo 10 - Norma Anti – abuso para Establecimientos Permanentes situaciones en terceras jurisdicciones

Costa Rica se reserva el derecho a no aplicar la totalidad de este artículo a sus convenios cubiertos, por lo que a todos efectos debe considerarse como si no existiera.

Artículo 11 - Aplicación de Convenios fiscales para restringir el derecho de una parte a someter a imposición a sus propios residentes

Costa Rica se reserva el derecho a no aplicar la totalidad de este artículo a sus convenios fiscales.

Corresponde a una norma, entonces, que ha sido excluida de aplicación en virtud de las reservas formuladas.

CAPÍTULO IV
ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 12 -Elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente a través de Acuerdos de Comisión y Estrategias Similares

Propone incorporar en los convenios fiscales un par de precisiones en la definición de establecimientos permanentes para que se incluya también la actividad de los acuerdos de comisión.

Costa Rica notifica que sus acuerdos fiscales ya recogen la redacción de dicha disposición y hace indicación de las normas de los respectivos tratados con México y España en que se encuentran dichas disposiciones equivalentes o similares.

Ambos convenios fiscales contienen la disposición 12.3.a en sus respectivos artículos 5.5, y la disposición del 12.3.b, en el Artículo 5.7 México; y en el artículo 5.6 España.

En la medida que impone una obligación jurídica ya cumplida (incorporar determinada redacción a la definición de establecimiento permanente en sus convenios fiscales) este artículo no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

Artículo 13- Elusión artificiosa del Estatuto de Establecimiento Permanente a través de Exenciones Concretas de Actividades

Este artículo no busca incorporar nuevas actividades a efecto de evitar la elusión artificiosa con respecto a la definición de establecimiento permanente y su regulación, sino que por el contrario, su contenido está destinado a permitir no incluir como tal, la realización de actividades auxiliares o preparatorias a la actividad principal.

Costa Rica no realiza reservas a este artículo y notifica que elige aplicar la Opción A que es la que recoge el contenido antes indicado por ser equivalente a la que ya existe en sus propios convenios fiscales.

Notifica que la disposición del 13.5.a se encuentra en el 5.4 (e) de ambos Convenios cubiertos.

Se trata, entonces, de una precisión igualmente ya cumplida o recogida en ambos convenios fiscales de Costa Rica, razón por la que se considera un compromiso ya cumplido, y sin ningún problema jurídico.

Artículo 14 - Fragmentación de contratos

Costa Rica se reserva la no aplicación total de este artículo a sus convenios fiscales, por lo que es innecesario considerar su contenido.

Artículo 15 - Definición de Personas Estrechamente vinculadas a una Empresa

La definición de persona estrechamente vinculada a una empresa (control, posesión o un umbral de porcentaje de acciones) no está incluida en los convenios fiscales, y es necesaria precisamente para eliminar el traslado artificioso de beneficios. Como se observa, el Convenio lo que viene a recoger son mecanismos tributarios ya desarrollados en legislaciones internas o en el ámbito comunitario europeo mediante lo que se denomina “transferencia de precios”, mecanismo con el cual resulta especialmente importante poder identificar y determinar esas “personas estrechamente vinculadas a una empresa” para poder entender la realidad de la transferencia que opera entre ellas.

La norma es natural y común en el ámbito del derecho tributario interno de los Estados y ahora expresamente se eleva a nivel de tratado multilateral para su eventual aplicación en el marco de los convenios fiscales de las Partes.

La norma no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

CAPÍTULO V
MEJORA DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Artículo 16 - Procedimiento de Acuerdo Mutuo

Esta norma establece los procedimientos de reclamación de cualquier afectado por una acción impositiva de las Partes, e impone la obligación de resultados de buscar un acuerdo entre las jurisdicciones concernidas.

La primera parte en cuanto a remedios jurisdiccionales es una obligación ya cumplida, porque el mismo texto que propone incorporar o aplicar el Convenio, en ausencia o sustitución de otro contenido, es idéntico al que ya poseen los convenios fiscales de Costa Rica con México y España.

Costa Rica notifica que la disposición 16.4.a.i, está contenida en el artículo 25.1 de sus convenios fiscales.

En cuanto a notificación de convenios que no contienen disposiciones existentes, Costa Rica señala que el Convenio con México no contiene la disposición del 16.4.b.ii referida a la obligación de resultados de buscar una solución amistosa, razón por la cual dicho Convenio quedaría enmendado con esa adición, si la notificación de México al momento de ratificar el Convenio es coincidente con la que ha hecho Costa Rica.

En la medida que la primera parte de la obligación es un compromiso ya cumplido, y en el caso de la segunda adición, se trata de una armonización de tratados, que incluso el otro fiscal vigente ya contiene, no se observan problemas jurídicos de ningún tipo.

Artículo 17 - Ajustes correspondientes

Costa Rica notifica que sus convenios ya contienen la disposición del 17.2 (en ambos casos en el 9.2; por lo cual se reserva el derecho de aplicar la totalidad de este artículo, el cual se tiene entonces como no existente.

CAPÍTULO VI
ARBITRAJE

Artículo 18 - Opción respecto de la aplicación del capítulo VI

Costa Rica notifica que elige no aplicar la Parte VI, por tanto los artículos 19 al 26, ambos incluidos y el artículo 36 no forman Parte del Convenio a efectos de nuestro país.

CAPÍTULO VII
DISPOSICIONES FINALES

Las disposiciones de este Capítulo son lo que se conocen como las reglas de los Tratados, pues son normas destinadas a regular la aplicación del propio tratado, más que a regular un tema sustantivo de fondo.

Artículo 27 - Firma y ratificación, Aceptación o Aprobación

La forma de obligarse de la Convención es abierta según el modelo constitucional de cada país, y no impone ninguna forma en particular, por lo que no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

Artículo 28 - Reservas

La Convención solo admite reservas en los artículos que puntualmente lo permite. Todas las reservas que ha hecho el Gobierno de Costa Rica y que están contenidas en el artículo 2 del proyecto, ya han sido comentadas en el respectivo artículo. Siendo permitidas por el propio Tratado, ninguna tiene problemas jurídicos porque sencillamente excluyen contenidos de aplicación del tratado, como si estos no existieran. O sea, no tienen contenido propio, solo negativo.

Artículo 29 - Notificaciones

Al igual que las reservas, el propio Tratado contempla el deber de notificar ciertas situaciones con respecto a los contenidos que contempla. El artículo 2 del proyecto contempla en cada artículo, las reservas o notificaciones hechas por el país. No presenta problemas jurídicos de ningún tipo. No tienen valor sustantivo, sino meramente informativo.

Artículo 30 - Modificaciones posteriores de los convenios fiscales comprendidos

Es una regla lógica de sucesión de tratados: este Convenio modifica los tratados fiscales entre las Partes, sin perjuicio de que posteriormente las Partes pueden modificarlos nuevamente. No tiene problemas jurídicos, es del todo natural e incluso no podría establecer algo distinto.

Artículo 31 - Conferencia de las Partes

Se establece la posibilidad de convocar a Conferencia de las Partes con mayoría calificada de los miembros, lo cual es un sistema un poco menos formal con respecto a la tradicional institucionalidad de este tipo de Convenios en que la Conferencia de las Partes se establece permanentemente con citas periódicas. No presenta problemas jurídicos.

Artículo 32 - Interpretación e implementación

Establece la tradicional interpretación auténtica por acuerdo de las Partes, tanto para los convenios fiscales comprendidos como para el propio Convenio marco.

Artículo 33 - Modificación

No tiene problemas jurídicos, pero tampoco ningún contenido jurídico especial.

Artículo 34 - Entrada en vigor

Dispone la entrada en vigor del Convenio tres meses después de ratificado. No tiene ningún problema jurídico.

Artículo 35 - Fecha de Entrada en Efecto

Son reglas técnicas para definir la entrada en vigor tanto para los impuestos que se cobran en la fuente (como sería el caso de Costa Rica) como para los exigidos por otra jurisdicción. En ambos casos, se limita el efecto jurídico para el año o período fiscal ligado a la vigencia de la Convención y nunca para periodos anteriores. No se observan problemas jurídicos

Nuestro país hace una notificación de disposiciones adicionales, y solo para efectos de su propia aplicación, Costa Rica elige reemplazar la referencia a "períodos fiscales", por una referencia a "períodos fiscales que inician en o después del 1° de enero del año siguiente que comienza", lo cual sencillamente podría prolongar el periodo de entrada en vigencia del Convenio a sus propios efectos.

Costa Rica se reserva a no aplicar el 35.4 a sus convenios fiscales, con lo cual excluye un contenido ahí comprendido.

Artículo 36 - Fecha de entrada en efecto del Capítulo VI

Costa Rica se reservó enteramente ese capítulo de solución de diferencias, con lo cual la norma sencillamente no aplica.

Artículo 37 - Retiro

La Convención permite la posibilidad de retiro, pero conforme a los principios jurídicos clásicos de vigencia de las normas jurídicas, los Convenios fiscales de las Partes que se modifiquen en virtud de este Convenio, permanecerán modificados como tales, aún cuando una Parte decida retirarse posteriormente. Es una norma lógica y natural, y no presenta problemas jurídicos.

Artículo 38 - Relación con los Protocolos

Permite Protocolos adicionales, pero solo obligan en tanto una Parte consienta expresamente en ese sentido. Siendo esta norma conforme con nuestro ordenamiento jurídico constitucional, no presenta problemas jurídicos de ningún tipo.

Artículo 39 - Depositario

El Depositario es el Secretario General de la OECD. Es una norma de institucionalidad del propio Tratado, y la designación es un asunto meramente convencional que no presenta problemas de ningún tipo.

Idioma

El texto que se aporta para aprobación es una traducción de cortesía, pero los únicos idiomas auténticos (entiéndase oficiales) son el inglés y el francés. En la exposición de motivos se indica que los textos auténticos se aportan al expediente para todos los efectos jurídicos.

La traducción en español permite cumplir la exigencia de publicidad conforme a la jurisprudencia de la Sala Constitucional.

Artículo 2.- Reservas y notificaciones de Costa Rica

Como se indicó anteriormente, todas las reservas y notificaciones de Costa Rica han sido analizadas o comentadas previamente en el artículo respectivo del Convenio.

Reiteramos que la exclusión de ciertos contenidos del Convenio por esta vía de las reservas permitidas es parte de la negociación del Tratado y corresponde por tanto exclusivamente al Poder Ejecutivo dicha competencia.

Corresponde a la Asamblea Legislativa aprobarlas o rechazarlas junto con el propio Tratado, sin que pueda modificarlas, excluirlas o separarlas.

Artículo 3.- Modificación de convenios con México y España

Este artículo permite suscribir Protocolos de menor rango en donde se consignen las modificaciones a los convenios fiscales cubiertos.

La potestad de modificar los Convenios fiscales cubiertos está comprendida en el artículo primero de la Convención.

La decisión de suscribir Protocolos de menor rango para consignar el texto tal como ha quedado modificado es solo una cuestión formal de seguridad jurídica, que además es conforme con el precepto constitucional por lo que no presenta problemas jurídicos algunos.

Hay que advertir, sin embargo, que el contenido de este artículo deriva del propio Convenio y de la propia Constitución Política, sin los cuales la norma no tendría validez, por lo que en cierta forma es innecesaria desde el punto de vista jurídico, pero como se indicó anteriormente abona a la seguridad jurídica, razón por lo cual es del todo conveniente y no presenta problema jurídico alguno.

IV.-Aspectos de procedimiento legislativo

4.1.- Normativa aplicable

Habiendo ingresado este proyecto al Orden del Día de la Comisión desde el día 21 de marzo de 2019, mucho antes de que entre a regir la reciente reforma al Reglamento Legislativo el pasado 05 de abril de 2019, este proyecto continuará rigiéndose por los plazos vigentes al momento de ser presentado, en consecuencia no se le aplican las nuevas disposiciones y plazos del artículo 80, según lo dispone expresamente el Transitorio II del Acuerdo Legislativo N° 6745 del 04 de marzo de 2018.

4.2.- Votación

Este proyecto puede ser aprobado por la mayoría absoluta de los votos presentes que dispone el artículo 119 de la Constitución Política.

4.3.- Delegación

Tratándose de la competencia especial de aprobar tratados internacionales, expresamente excluida de la potestad de delegación a una Comisión Legislativa con Potestad Plena según lo dispone el artículo 124 párrafo 3° de la Constitución Política, este proyecto NO puede ser delegado, y necesariamente deberá ser conocido y votado en el Plenario Legislativo.

4.4.- Consultas Preceptivas

- Todo proyecto de aprobación de Tratados tiene consulta obligatoria con la Sala Constitucional después de ser aprobado en primer debate.
- No tiene más consultas obligatorias