

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

**COMISIÓN ESPECIAL PARA INVESTIGAR Y DICTAMINAR PROYECTOS DE
LEY RELACIONADOS CON LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO
JURISDICCIÓN COOPERENTE DE LA UNIÓN EUROPEA EN
MATERIA FISCAL
Expediente 23.804**

**MODIFICACION DE LA LEY N.º 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
PARA LOGRAR LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES
NO COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA
EXPEDIENTE N°23.581**

**DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA
07 DE AGOSTO DEL 2023**

**SEGUNDA LEGISLATURA
PRIMER PERIODO DE SESIONES ORDINARIAS**

**AREA DE COMISIONES LEGISLATIVAS II
DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS**

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Los suscritos Diputados y Diputadas, miembros de la Comisión Especial que tendrá el objetivo de investigar, analizar, estudiar, dictaminar y recomendar proyectos de ley relacionados con la exclusión de Costa Rica como jurisdicción no cooperante de la Unión Europea en materia fiscal, rendimos el presente **dictamen afirmativo de mayoría** sobre el proyecto de Ley “**MODIFICACION DE LA LEY N.º 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA LOGRAR LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES NO COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA**” expediente N° 23.581 presentado a la corriente legislativa el 21 de febrero del 2023, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°57 del 28 de marzo 2023, como iniciativa de la diputada Daniela Rojas Salas de la Fracción Unidad Social Cristiana.

1. OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY:

Se modifica el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para adicionar como una excepción el nuevo supuesto tributario, de rentas pasivas en el exterior obtenidas por entidades no calificadas (en virtud de que no tienen suficiente sustanciación económica). Con respecto a la propuesta original, simplemente se abunda en la definición de que son “regalías” un tipo de renta pasiva a gravar, y en reglas de definición de integración de una entidad en un grupo multinacional.

En un artículo 2, se mantiene la adición de un nuevo inciso 2 bis, con las reglas de definición de “entidad no calificada” a fin de que sean solo las que no obtienen dicha calificación las que serían contribuyentes del nuevo supuesto tributario.

Y en ese mismo artículo 2, se añade un párrafo segundo al artículo 27, para establecer expresamente que las reglas antes creadas (artículo 1 y 2 bis) aplican al Capítulo XI de la ley, de rentas de capital.

Finalmente, y también nuevo con respecto al texto original, se modifica la definición de establecimiento permanente de contribuyentes domiciliados contenida en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la renta, para eliminar el requisito de realizar “actividad esencial”, con lo cual se amplía el concepto de dicho establecimiento permanente.

El proyecto cierra con tres transitorios.

2. ANTECEDENTES E IMPLICACIONES

1. Estado de la situación con la UE:

Desde el pasado 14 de febrero la UE publicó la lista actualizada de los países que considera como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal,

porque su legislación puede favorecer la doble no imposición (evasión) o el blanqueo de dinero.

La lista de la UE es un instrumento común para que los Estados miembros puedan hacer frente a los riesgos externos de abuso fiscal y de competencia fiscal desleal.

Costa Rica entró por primera vez en esta lista desde que se creó en 2017, puesto que no ha cumplido sus compromisos para abolir o modificar ciertos aspectos de su régimen de excepción de las fuentes de ingresos extranjeros considerados perjudiciales, según explicó el Consejo de la UE.

Un país puede salir de la lista una vez que haya abordado las cuestiones que preocupan a la UE y que haya adaptado plenamente su sistema fiscal a los criterios de buena gobernanza requeridos. El Código de Conducta es el encargado de la actualización de la lista de la UE y de recomendar al Consejo la retirada de un país de la lista.

Para la UE, los regímenes territoriales (como el costarricense) en principio son aceptables y recomendables para evitar la doble imposición, sin embargo, la UE los considera nocivos si generan doble no imposición bajo alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando tienen una definición muy amplia del ingreso a ser excluido de imposición, particularmente la renta pasiva de fuente extranjera, sin ningún tipo de condición o salvaguarda, y/o
- Una definición de nexo que no está alineada con la definición de Establecimiento Permanente del Modelo de Convenio de la OCDE.

2. Consecuencias para el país de estar en esta Lista Negra:

Se pueden enumerar varias:

- Significa un golpe duro para la imagen y reputación del país, una de las naciones con más estabilidad política y económica de la región.
- Priva al país de acceder a varios fondos europeos de desarrollo, como por ejemplo el Fondo Europeo de Desarrollo Sostenible (FEDS), el Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas (FEIE) y el mandato de préstamo exterior (MPE).
- Podría desincentivar la atracción de inversiones.
- Incluye requisitos de información más estrictos para las multinacionales con actividades en el país.
- Implica la adopción de medidas como el aumento de la supervisión y las auditorías, la retención de impuestos, los requisitos especiales en

materia de documentación y las disposiciones contra las prácticas abusivas.

3. Requerimientos de la UE:

Los requerimientos para ser excluidos de la lista de países no cooperantes en materia fiscal son:

1. Introducir un gravamen sobre renta pasiva, o
2. Si se excluye cierta renta pasiva del impuesto:
 - Implementar requerimientos de sustancia adecuados para las entidades de acuerdo con el Código de Conducta de la UE,
 - Implementar normas anti-abusivas robustas, y
 - Remover cualquier discreción administrativa en la determinación de la renta a ser excluida de gravamen.

Optar por una opción o la otra es una decisión país, que en este caso recae exclusivamente sobre la Asamblea Legislativa.

3. TRAMITE LEGISLATIVO DEL PROYETO DE LEY

- a) El proyecto fue presentado a la corriente legislativa el 21 de febrero del 2023, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°57 del 28 de marzo 2023. Fue asignado a la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.
- b) Ingreso al orden del día de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios el 12 de abril del 2023.
- c) Asignación a Comisión e informe al Plenario el 27 de junio del 2023.
- d) Recepción del proyecto en la Comisión Especial de Paraísos Fiscales, ingreso al orden del día de la Comisión Especial de Paraísos Fiscales el 29 de junio del 2023.
- e) El 28 de junio de 2023 se emite informe jurídico AL-DEST- IJU –138-2023 del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.
- f) El 17 de julio de 2023 se emite informe jurídico del texto sustitutivo AL-DEST- IJU–ITS-001-2023 del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

4. CONSULTAS REALIZADAS:

Se realizaron las siguientes consultas en base al texto sustitutivo a las siguientes instituciones:

- Grupo de código de Conducta de la Unión Europea
- Corte Suprema de Justicia
- AZOFRAS

- Federación de Cooperativa de Ahorro y crédito
- Ministerio de Relaciones Exteriores
- AMCHAM
- Cámara de Industrias de Costa Rica
- Colegio de Abogados de Costa Rica
- Contraloría General de la Republica
- Facultad de Derecho de la UCR
- Ministerio de Comercio Exterior
- Ministerio de Hacienda
- Procuraduría General de la República
- UCCAEP

5. RESPUESTAS RECIBIDAS:

Se recibieron las siguientes respuestas al momento de la presentación de este informe:

INSTITUCIÓN/ ORGANIZACIÓN	CRITERIO	CONCLUSIÓN
265-P-2023 Corte Suprema de Justicia	Según el oficio N° AL-CE23804-0044-2023 Se devuelve la consulta sin pronunciamiento de la Corte, porque el texto consultado no se refiere a la organización o funcionamiento del Poder Judicial.	
DJC-045-2023 Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto	Mediante oficio AL-CE23804- 0042-2023 se lo siguiente: Del análisis integral del articulado propuesto, se desprende que, a través de las reformas señaladas, se busca crear un régimen de excepción -propios de los sistemas de renta mundial - dentro del sistema impositivo costarricense basado en el principio de territorialidad, con el objetivo de excluir a Costa Rica de la lista de países no cooperantes en materia fiscal que define la Unión Europea. Las modificaciones planteadas responden a requisitos externos que alteran el régimen tributario costarricense , estas resultan legítimas puesto que una norma posterior de un mismo	En lo que concierne a este Ministerio, y en consideración de que la propuesta no tiene ningún problema jurídico y su aprobación es un asunto de discrecionalidad política , no existen objeciones para la aprobación del texto sometido a conocimiento

	rango normativo jerárquico puede modificar el sistema legal actual.	
REF (2023) 4823097 UNIÓN EUROPEA_ Jefe de Sección Comercial para Centroamérica	Según el oficio AL-CE23804-0053- 2023 , señala: Servicios de la Comisión Europea han manifestado su disponibilidad para llevar a cabo un intercambio técnica con representantes de la Comisión pertinente, establecida por la Asamblea Legislativa de Costa Rica, con la finalidad de aclarar principios y aspectos de procedimiento que puedan ser considerados sobre este asunto.	
AZOFRAS 25/07/2023	<ul style="list-style-type: none"> • El Proyecto de Ley en análisis busca la exclusión de Costa Rica de la “lista negra” de países no cooperadores a efectos fiscales de la Unión Europea; sin que lo anterior implique la aprobación de nuevos impuestos y mayores cargas al sector productivo costarricense. • Artículo 1: realiza una correcta delimitación de lo correspondiente a rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense. Se aclaran las situaciones en las que excepcionalmente se entenderán como rentas pasivas, los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional; con la prudente definición de impuesto análogo dónde corresponde. • Artículo 2: introduce la condición de entidad calificada y grupo multinacional. Siendo la “entidad calificada” aquellos contribuyentes que posean una adecuada sustancia económica en territorio costarricense durante el periodo fiscal y entendiendo por “grupo multinacional” dos o más personas jurídicas vinculadas, residentes en diferentes jurisdicciones, incluyendo su casa matriz, sus subsidiarias y sus establecimientos permanentes. También de definen las condiciones de una “adecuada sustancia económica” y una “entidad integra un grupo multinacional”. • Artículo 3: dentro de la definición de contribuyentes de plantea de una manera más clara, la definición de establecimientos permanentes. 	En síntesis, AZOFRAS considera que el Expediente Legislativo cumple con los requisitos establecidos por la Unión Europea para excluir a Costa Rica de la lista de países no cooperantes; esto sin generar secuelas negativas paralelas que perjudiquen la productividad del país.

	Los transitorios definen de buena manera el periodo de aplicación y lo referente a periodos fiscales previos.	
Contraloría General de la República DFOE-FIP-0299 21/07/2023	<p>Para la Contraloría General de la República mediante el oficio DFOE-FIP-0299 manifiestan que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Es oportuno indicar que el Órgano Contralor realiza su análisis en función de su ámbito de competencia. En ocasiones anteriores la Contraloría ha externado un criterio positivo en el caso de reformas que se ajustan el principio de capacidad contributiva, como parece ser el caso de este proyecto, y se ha expresado la conveniencia de que el sistema tributario nacional se mantenga cercano a las prácticas internacionales, conforme al propósito original de mantener al país en el estándar de la Unión Europea que se señala en la iniciativa. • Por otra parte, no es claro si el efecto fiscal sería positivo, pues si bien las eventuales deducciones de lo pagado en el exterior se limitan al impuesto equivalente del país, en caso de haber un remanente a favor del contribuyente, se lo podría compensar con otras obligaciones. <p>Sobre los aspectos técnicos del articulado, se sugiere consultar a las autoridades hacendarias.</p>	Mantiene una posición neutral sobre el expediente.
PR-030-2023 Cámara de Industrias de Costa Rica	<ul style="list-style-type: none"> • La Cámara de Industrias de Costa Rica, valora positivamente el que la iniciativa sometida a consulta tenga como objetivo el hacer reformas específicas puntuales a la Ley 7092 a efectos de cumplir con lo requerido por la Unión Europea y el país retome su estatus de jurisdicción cooperante a efectos fiscales. • CIIR, presento un análisis del expediente, teniendo como referencia la normativa aprobada en el año 2022 (Ley 20.095) por Uruguay, visto que Uruguay se hacían las mismas correcciones: • Nuevo tipo de rentas sometidas a gravamen por entidades NO CALIFICADAS integrantes de grupos multinacionales: Cómo explica la exposición de motivos del Proyecto N.º 23.581, se destaca que el elemento a erradicar de nuestra normativa es que “las rentas pasivas que una persona o empresa 	<ul style="list-style-type: none"> • Recomienda recoger en un texto base las propuestas puntuales y las valoraciones generales de los expedientes 23.581 y 23.675.

	<p>genere en el extranjero deberían estar gravadas en Costa Rica.” En el expediente 23.581 se indica: "La propia Unión Europea no considera que los regímenes que aplican el impuesto sobre la renta con base en el principio de territorialidad como el nuestro, sean problemáticos por sí mismos, excepto cuando crean situaciones de doble no imposición, por eso esta iniciativa se refiere únicamente a las rentas pasivas empresariales que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional...".</p> <p>Lo anterior, en tanto, se prevé que el establecimiento por vía legal de la tributación equitativa de rentas pasivas desincentive la “competencia desleal” entre los regímenes tributarios, y que existan rentas libres de imposición.”</p> <p>Así las rentas que se busca someter a tributación son las rentas y ganancias de capital, no las rentas generadas por actividades empresariales o profesionales que impliquen una gestión de factores productivos para incidir en el mercado.</p> <p>Estas rentas, de acuerdo con la Ley 7092, cuentan en la actualidad con una ventaja fiscal, pues aun cuando no exista actividad económica real, ni presencia económica sustantiva en el país, las mismas no tributan cuando son generadas por un contribuyente residente en Costa Rica, fuera del territorio nacional.</p> <ul style="list-style-type: none">• Sobre la modificación de la definición de establecimiento permanente en nuestra normativa: Estamos de acuerdo con la propuesta incorporada en el expediente N.º 23.581 que elimina, del Artículo 2 de la Ley 7092, el término “esencial” como limitación al tipo de actividad que califica para que un no residente genere un establecimiento en nuestro territorio.	
--	---	--

6. AUDIENCIAS RECIBIDAS:

Se hace constar que sobre este proyecto se han realizado las siguientes audiencias.

1. Sr. Felipe Guevara Leandro (Especialista en Derecho tributario) (29 de junio de 2023)
2. Ministerio de Hacienda (19 de julio de 2023)
3. UCCAEP (20 de julio de 2023)
4. Ministerio de Comercio Exterior (26 de julio de 2023)
5. Representantes del Grupo Código Conducta de la Unión Europea (27 de julio de 2023)

7. INFORME DEL DEPARTAMENTO DE SERVICIOS TÉCNICOS:

La fecha de presentación de este informe fue el 17 de julio del 2023. El informe de servicios técnicos hace un análisis del articulado.

El Departamento de Servicios Técnicos emitió su análisis sobre el proyecto, en el Informe Jurídico **AL-DEST- IJU-ITS -001-2023** Entre los principales aportes y observaciones que tomó en cuenta para rendir su recomendación a la Comisión se resaltan los siguientes:

"Tanto el texto original o base del proyecto, como esta nueva versión de texto sustitutivo son básicamente adiciones a la ley vigente, salvo unos pocos contenidos y de significación realmente menor que destacamos luego.

Siendo entonces que son "adiciones", más que modificaciones a la ley vigente, importa tanto comparar el texto nuevo o sustitutivo con la ley vigente, pero también con el texto base para comprender cuáles son los cambios propuestos.

Al final de este Informe y como anexos, presentamos tanto un cuadro comparativo entre ambos textos del proyecto (texto base – texto sustitutivo) pero también, un cuadro comparativo de la ley vigente respecto al texto sustitutivo.

Dado que en este primer artículo 1, todo el contenido que se adiciona es nuevo, empezamos la comparación con el texto base:

ARTÍCULO 1 – Se modifica el artículo 1 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, para que en adelante se lea de la siguiente manera.

El texto sustitutivo no tiene numeración de los párrafos. Se la hemos incluido aquí, solo a modo indicativo y para facilitar la identificación en el análisis.

Sobre la forma

El artículo que nos ocupa, es sumamente largo, con una extensión y profusión de contenidos, que a todas luces demuestran una técnica legislativa deficiente e

inconveniente para el manejo y comprensión del texto ya vigente, que ya de por sí es adicionado con nuevos contenidos.

Esta asesoría se permite cuestionar lo siguiente:

Dado que todos los contenidos que se proponen adicionar son nuevos (no son reforma a contenidos existentes) y son de excepción; no se entiende la razón de que sean incluidos en normas existentes provocando confusión y eventualmente efectos no deseados de carácter general, en lugar de simplemente crear artículos nuevos y especiales totalmente separados y aplicables a la excepción que se pretende crear.

Esta es una observación de carácter formal que respetuosamente nos permitimos sugerir.

Modificaciones de fondo (Párrafo tercero)

Los párrafos uno y dos permanecen idénticos. En el tercer párrafo, hay primero una remisión a la Constitución Política para la definición de territorio nacional que es realmente irrelevante (lo diga o no lo diga, no puede haber otra definición de territorio nacional).

Posteriormente hay un pequeño cambio de redacción: Refiriéndose a lo que se considera renta nacional, en vez de la fórmula “capitales y derechos utilizados”, se le agrega a los capitales la condición de “invertidos”, con lo cual se precisa la condición de “utilizados” con respecto a los capitales, fijándola en la condición de “invertidos”.

En el Informe Jurídico al texto original, esta Asesoría se extendió en el hecho de que el criterio territorialista de nuestra ley no es apropiado para los contratos, y menos a los contratos que implican dinero, por la evidente ausencia de un criterio de locación en este tipo de contratos.

Eso se mejora con el concepto de “capitales invertidos”, porque inversión implica un contrato, y por esa vía se hace relación directa a un derecho aplicable, lo que mejora y precisa en mucho, la indeterminación actual por utilizar términos o criterios tan poco idóneos.

Consideramos que, con este pequeño cambio, se gana precisión, y se refuerza la seguridad jurídica de la norma.

Párrafos con la excepción sustantiva (Párrafos 8 y 10)

Estos dos párrafos son los mismos que en el texto base ocupan el puesto de párrafos cuarto y quinto. Aquí simplemente han sido trasladados, lo que hemos resaltado sombreando el texto, sin ningún cambio de contenido.

En ellos se introduce la modificación sustantiva o esencial del proyecto:

La definición como gravable de las rentas pasivas obtenidas en el exterior por entidades no calificadas, (párrafo ocho) que posteriormente remite al tratamiento tributario del capítulo XI de la ley (rentas de capital) admitiendo la posibilidad de acreditar el pago del impuesto análogo en la jurisdicción extranjera.

Simplemente observamos nuevamente, lo poco adecuado de incluir reglas de un caso de excepción, dentro de la norma genérica de contenido común a toda la ley, cuando hubiera bastado en la norma general, una remisión al caso de excepción, ubicado entonces correctamente en el capítulo de rentas de capital (Capítulo XI), y con todas sus normas y reglas propias en un articulado aparte y especial.

Entre el texto original y el sustitutivo se modifica el inciso d) con la fórmula de “ganancias de capital” en vez de “otros rendimientos de capital mobiliario.”

Dado que en esto no hay realmente ningún cambio (salvo de ubicación sin mayores consecuencias) entre el texto base y el texto sustitutivo, remitimos al informe original de este Departamento en este tema:¹

“Esta es la propuesta sustantiva del proyecto, se propone gravar (con la consideración o “ficción” de que también son “renta nacional”, los sujetos que después se definirán en el artículo 2 bis (que vendría a definir la falta de especial relación “económica” que tienen con nuestro país) las actividades que la Unión Europea denomina “rentas pasivas” y que nuestra propia ley define como “rentas de capital” y que por tanto las asimila y las somete al Capítulo XI. (...) La propuesta no tiene ningún problema jurídico y su aprobación o no es un asunto de discrecionalidad política.

La potestad tributaria del Estado es un asunto discrecional, limitado por cuestiones de equidad, razonabilidad y proporcionalidad, que en este caso no ofrecen problema, desde que remite para el tratamiento mismo del nuevo supuesto tributario que está creando, a lo que ya existe similarmente en la ley para fuente nacional.

El nuevo supuesto tributario que se adiciona es una excepción legal, a nuestro sistema de base territorial que es legal. Obviamente una norma posterior del mismo rango normativo jerárquico puede venir a modificar, ampliar, reducir o incluso sustituir el sistema legal actual, razón por la cual, la propuesta no tiene ningún problema jurídico por el fondo.”

Definición de regalías (párrafo nueve)

En este párrafo nueve, que es un desarrollo de tipo reglamentario, se extiende en la definición de regalías, como un tipo de renta pasivas, asociadas principalmente a derechos derivados de la propiedad intelectual. No se observa ningún problema jurídico y es un asunto discrecional.

Definición de impuesto análogo (párrafo doce)

¹ Departamento de Servicios Técnicos. Informe Jurídico al Expediente N° 23.581. Oficio AL-DEST-IJU-138-2023.

La definición de impuesto análogo habría bastado con referirlo a cualquier tipo de impuesto de renta. La forma como se calcule o las deducciones que implique es completamente innecesario y superficial.

La adición de este párrafo, en realidad viene a aportar muy poco con respecto al concepto mismo de “impuesto análogo”, y son solo desarrollos reglamentarios que dificultan más la comprensión del extenso contenido de todo el artículo.

Regla de compensación de remanentes (párrafo trece)

Permite acreditar remanentes pagados en territorio nacional, contra impuesto análogo pagado en el exterior.

Este párrafo tiene problemas jurídicos y de conveniencia y oportunidad:

Jurídicamente es una contradicción de lo ya establecido previamente en la oración final del párrafo 10 de este mismo artículo que se está adicionando:

Cuando se crea la excepción y la remite al tratamiento tributario del capítulo de rentas de capital se admite el pago del impuesto análogo, pero inmediatamente se establece esta norma que tiene toda lógica: “... El crédito a imputar no podrá superar el monto del impuesto local calculado en forma previa a tal deducción.”

Si el impuesto análogo no puede imputarse por un valor superior al impuesto local, no tiene sentido reconocer “remanentes” que puedan luego compensarse. Aquí se está estableciendo una contradicción jurídica que debe resolverse.

Pero, además, es también una contradicción al principio de territorialidad aceptar en detrimento del fisco pagos realizados en el exterior a otra jurisdicción más allá que los suficientes para acreditar el pago de rentas pasivas en el exterior.

Respetuosamente sugerimos revisar este párrafo final por los motivos indicados.

ARTÍCULO 2.- Se adicione un nuevo artículo 2 bis y un segundo párrafo al artículo 27, ambos de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

A) Adición de un nuevo artículo 2 bis. - *Tratándose de una adición a la ley vigente, procedemos a hacer la comparación del texto sustitutivo con el proyecto original o texto base. Nuevamente numeramos los párrafos del texto sustitutivo a modo indicativo.*

Esta disposición también es sumamente extensa (constituyendo en sí misma una excepción, sin riesgo de generar otros efectos generales distintos solo a los que se indica) tiene por objeto calificar al sujeto beneficiario de las rentas pasivas en el exterior para determinar si es contribuyente o no.

Solo será contribuyente de este impuesto excepcional (con respecto al principio de territorialidad) si el sujeto beneficiario no tiene suficiente “sustanciación económica” en sus actividades, lo cual hace suponer que es una “empresa de papel” que solo busca entonces domiciliar actividades en el exterior con el fin de evadir el pago de impuestos.

Por el contrario, si la empresa recibe esos beneficios de un giro natural de actividades verificables o ciertas, aun cuando reciba rentas pasivas del exterior, no tendrá obligación de pagar el impuesto.

El incentivo como tal para acreditarse entonces como “entidad calificada” sería quedar exento de este impuesto, y de ahí el interés de las empresas de inscribirse con el formulario que proporcionará Tributación.

La excepción que se crea entonces es engorrosa y sutil: No es solo percibir rentas pasivas en el exterior, sino también no poder acreditar un componente subjetivo del contribuyente: ser considerada o no “entidad calificada”. Y aún, después de estos “filtros”, todavía queda la posibilidad de acreditar el pago del impuesto análogo.

Entendemos que la propuesta busca cumplir con un requerimiento de la Unión Europea antes que cualquier otra cosa, y no está pensada en términos “fiscalistas” como un medio de obtener más recursos al fisco.

Por el fondo, la propuesta no tiene problemas jurídicos, más allá de las dificultades operativas que se vislumbra en acreditar y fiscalizar los distintos elementos y requisitos que contiene; y en un asunto discrecional que debe valorarse principalmente de cara a los requerimientos de la Unión Europea como queda dicho.

En resumen: No tiene problemas jurídicos, y más que dificultades operativas o de ejecución de su muy complicado entramado, lo que cuenta principalmente es si este sistema es válido para lograr que el país sea excluido de la lista de jurisdicciones no cooperantes.

Sobre el particular, reiteramos que esta Asesoría no tiene pleno criterio, reiteramos la sugerencia de recabar el criterio de las propias autoridades de la Unión Europea, quien en definitiva serán las únicas que validarán la propuesta o no.

En las modificaciones comprendidas de los incisos (1) al (6) (que así los hemos enumerado para mejor comprensión, aunque no están así en el texto) no se observan modificaciones de fondo, más allá de meras reformas de redacción sin mucho contenido sustantivo.

Los incisos (7) y (8) son precisiones para definir la integración de una entidad a un grupo multinacional, previo a considerar si es “calificada o no”.

Ya en el informe inicial se había hecho la observación que la eventualidad de gravar las rentas pasivas en la exterior pasa por un acto de “repatriación” lo que en sí mismo hace cuestionarse ya la necesidad de definir reglas de “integración o pertenencia a grupos multinacionales”.

Se trata en todo caso de desarrollos reglamentarios, que sumados al hecho de demostrar “sustanciación económica” parecen superfluos e innecesarios. En todo caso, la operatividad del sistema no es un problema jurídico en sí mismo, sino que debe valorarse en términos de conveniencia u oportunidad.

B) Se adiciona un segundo párrafo al artículo 27 de la Ley de Renta. Esta adición no venía contemplada en el texto base del proyecto, razón por la cual procedemos a la comparación directamente con la ley vigente:

La adición de este párrafo es una mera remisión a las normas modificadas o creadas previamente (artículos 1 y 2 bis) para exigir su aplicación.

Ya el párrafo 10 que se adiciona en el artículo 1, remite directamente a este Capítulo XI de rentas de capital.

Véase que la estructura actual de la Ley 7092 es la siguiente: El Título I regula el impuesto a las utilidades, antes de que el Título II pase a regular el impuesto a los asalariados.

El Título I, contiene XI Capítulos y termina precisamente con el capítulo que inicia con este artículo 27, de “rentas y ganancias de capital”.

Lo que queremos señalar es que estando comprendido el Capítulo XI en el Título I, le aplican entonces naturalmente todas las reglas comprendidas en dicho título inclusive las iniciales de los artículos 1 y 2 bis sin necesidad de indicarlo expresamente.

Por lo anterior, esta remisión expresa es innecesaria y reiterativa.

Más bien nos permite reiterar la observación formal de que si las adiciones en los artículos 1 y el 2 bis, son excepciones de rentas de capital, estarían mejor ubicados como tales, como un artículo o norma especial en este Capítulo XI, antes que introducirlos en la parte general del Título.

La adición no tiene problema jurídico.

ARTÍCULO 3 –Se modifica el artículo 2 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

Dado que este artículo 3 y la propuesta que contiene tampoco estaba incluida en el texto original, procedemos a compararlo directamente con la ley vigente:

En la definición de contribuyentes, se elimina del concepto de “establecimiento permanente” de los no domiciliados la condición de que la actividad desarrollada sea “esencial”.

Con la modificación, la realización de una actividad accesoria a la empresa del no domiciliado también podría tomar la consideración de “establecimiento permanente”.

De principio podría pensarse que esta norma no tiene ninguna relación con el tema del proyecto (hacer las modificaciones necesarias para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de jurisdicciones no cooperantes de la Unión Europea).

Pero quizás está orientada a facilitar la obtención de “entidad calificada” en los términos que se han definido en el artículo 2 bis, pues la “sustanciación económica” que se requiere para no ser sujeto o contribuyente de rentas pasivas en el exterior se facilita, si se facilita a su vez y se amplía la definición de “establecimiento permanente”, no ya con la actividad “esencial” de la empresa, sino con cualquier actividad.

El añadido en el numeral 2 de este inciso b) de “sin perjuicio de la definición del inciso anterior”, es jurídicamente innecesario y prácticamente no tiene contenido sustantivo (si no se indicara expresamente, igualmente operaría en la práctica).

La norma en estricto sentido jurídico no tiene problemas por el fondo, más allá de su operatividad real y de las implicaciones que se puedan derivar de su modificación.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

TRANSITORIO I. *Las disposiciones contenidas en la presente ley, sobre la tributación de las rentas pasivas de origen extranjero, serán aplicables únicamente a partir del período fiscal siguiente al de aprobación de la presente ley.*

Esta norma más que un transitorio es propiamente una regla de vigencia de las modificaciones propuestas, que las hace coincidir con el período fiscal siguiente.

No tiene problema jurídico, y se considera muy adecuada.

TRANSITORIO II.- *Para los periodos fiscales previos a la entrada en vigencia de la presente Ley y salvo que se trate de asuntos donde exista cosa juzgada material en sede judicial, deberá entenderse que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, están gravados únicamente con el impuesto sobre la renta, los ingresos que resulten de transacciones o contratos cuya fuente esté ubicada en el territorio costarricense.*

Para estos efectos, el concepto de fuente costarricense deberá supeditarse a los servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos o derechos utilizados, en el territorio nacional y, para cuyos efectos, deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos y geopolíticos establecidos el artículo 6 de la Constitución Política, independientemente del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.

Intenta prohibir el efecto retroactivo de la ley, lo cual es innecesario porque ya es una garantía constitucional (artículo 34 de la Constitución Política), en virtud de la cual las normas tienen efectos a partir de su vigencia, y no previos.

La reiteración de que debe entenderse conforme al principio de territorialidad es absolutamente innecesaria pues se limita a repetir conceptos ya establecidos en la ley; de modo que, si no cambia en ningún sentido lo establecido en el texto propio de la ley, no hay motivo para reiterarlo.

TRANSITORIO III.- *El Ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de tres meses a partir de su publicación.*

A diferencia del texto original que otorgaba un plazo de 30 días hábiles para reglamentación de la ley, ahora lo extiende a 3 meses. Dado que no hay consecuencia jurídica, tiene carácter de mera directriz política.

c) Consideraciones Finales

La propuesta no tiene problemas jurídicos por el fondo salvo el caso de la advertencia realizada con respecto al párrafo 13 del artículo 1, respecto a las reglas de compensación del pago del impuesto análogo, que conviene revisar.

En lo demás, es un asunto discrecional de oportunidad política y conveniencia.

8. Consideraciones de fondo:

Las diputadas y diputados firmantes de este dictamen, consideran que la iniciativa de ley bajo estudio posee viabilidad por cuanto:

- El proyecto presentado es puntual y específico para lograr la exclusión del país de la lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea.
- Grava las rentas pasivas empresariales de acuerdo con la guía que la misma Unión Europea plantea sobre regímenes de exoneración de rentas de fuente extranjera.
- Excluye rentas pasivas que cumplan con requisitos de sustancia adecuados y claramente definidos según requiere la guía de la Unión Europea.
- Elimina la discrecionalidad administrativa en la determinación de la renta pasiva de fuente extranjera que se encuentra excluida, al contar con requisitos de sustancia y procedimientos claros.
- Resuelve el problema identificado por la Unión Europea en cuanto a la falta de claridad normativa.
- Cumple con la norma antiabuso específica, a efectos de mantener la exclusión de determinadas rentas pasivas del gravamen.
- Modifica la definición de establecimiento permanente y la ajusta a los términos del estándar internacional (Convenio Modelo de la OCDE).
- Por tanto, este proyecto de ley incorpora las reformas necesarias para lograr la exclusión del “Anexo I (Lista Negra), lista de la UE de países y territorios no cooperantes a efectos fiscales”
- Se recomienda enviar a consultar y publicar el expediente una vez sea dictaminado con el objetivo de que las respuestas a dichas consultas lleguen al plenario legislativo.
- Debido a que la comisión especial de Paraísos Fiscales cuenta en su orden del día con dos expedientes más en estudio se considera que:

- 1) El expediente N° 23.760 “Ley Impuesto sobre la Renta” se envíe a la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, para que se evalúe de una manera más completa y detenida, ya que dicho expediente cuenta con objetivos que van más allá de la exclusión de Costa Rica de la Lista Negra.
- 2) El expediente N°23.675 “Modificación de la Ley de Impuestos sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, para la inclusión de Costa Rica como jurisdicción cooperante en materia fiscal de la Unión Europea”, en razón de que los objetivos de este proyecto ya su incluyeron en el expediente que se realiza el dictamen, se recomienda archivar dicho expediente.

Este texto fue sometido a votación por el fondo y aprobado en sesión ordinaria **N° 08 del 07 de agosto de 2023.**

Por lo anteriormente expuesto, rendimos **DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORIA** sobre esta iniciativa, recomendando al Plenario Legislativo la aprobación del siguiente texto:

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

**MODIFICACIÓN A LA LEY N° 7092, LEY NO. 7092 DEL 21 DE ABRIL DE 1988
Y SUS REFORMAS, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA LOGRAR
LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES NO
COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA**

ARTÍCULO 1.- Se modifica el artículo 1 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.

Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial establecido en la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos.

A los efectos de este impuesto, también tendrán la consideración de actividades lucrativas, debiendo tributar conforme a las disposiciones del impuesto a las utilidades, la obtención de toda renta de capital y ganancias o pérdidas de capital, realizadas, obtenidas por las personas físicas o jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país, siempre y cuando estas provengan de bienes o derechos

cuya titularidad corresponda al contribuyente y se encuentren afectos a la actividad lucrativa.

Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades.

Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.

Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos.

Excepcionalmente, se entenderán gravadas las siguientes rentas pasivas de fuente extranjera, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en tanto y únicamente sean obtenidos por una entidad integrante de un grupo multinacional y que además sea considerada como una entidad no calificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 bis de la presente ley:

- a) Dividendos;
- b) Intereses;
- c) Regalías;
- d) Ganancias de capital.

Se consideran regalías los pagos por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas o digitales, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Los pagos por concepto de asistencia técnica, no se consideran como regalías.

Las rentas anteriores deberán tributar conforme al Capítulo XI de la presente Ley.

ARTÍCULO 2.- Se adicione un nuevo artículo 2 bis, 2 ter, 2 quater, 2 quinquies, , dos párrafos finales al artículo 27, y tres párrafos al final del artículo 31 ter, todos de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

ARTÍCULO 2 bis.- Entidad calificada

Se entiende por entidad calificada aquellos contribuyentes que posean una adecuada sustancia económica en territorio costarricense durante el periodo fiscal. La determinación de entidad calificada se realizará respecto de cada renta pasiva gravada que provenga de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional de conformidad con el artículo 1 de esta ley.

ARTÍCULO 2 ter. Valoración de adecuada sustancia económica

Se considerará que existe una adecuada sustancia económica para aquellas rentas que cumplan con las siguientes condiciones simultáneamente:

- a) Emplea recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para administrar los activos de inversión, y cuenta con recursos o infraestructura adecuados para el desarrollo de esta actividad en territorio nacional.
- b) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos en territorio nacional.
- c) Incurre en gastos y costos con relación a la adquisición, tenencias o enajenación, según sea el caso.

A los efectos de lo indicado en lo incisos a) y b) anteriores, se entenderá que se posee una adecuada sustancia económica aun cuando la actividad sea desarrollada por terceros en territorio costarricense y bajo la adecuada supervisión de la entidad, y/o alguna de sus subsidiarias, entidades afiliadas y/o de su matriz que sean residentes en el territorio nacional.

Las entidades o contribuyentes cuya actividad principal sea la tenencia de participaciones patrimoniales en otras entidades, locales y/o extranjeras, serán consideradas entidades calificadas aunque no cumplan con lo dispuesto en los numerales b) y c) anteriores. A estos efectos, se entenderán como tales, aquellas entidades cuya actividad principal sea la adquisición, conservación y traspasos no habituales de dichas participaciones, sin realizar otra actividad lucrativa o de inversión sustancial distinta a las participaciones que adquiera sobre otras personas jurídicas. Tampoco serán de aplicación dichos requisitos para entidades cuya actividad principal sea adquirir y/o mantener o traspasar en forma no habitual bienes inmuebles.

ARTÍCULO 2 Quater. Pertenencia a grupo multinacional

Por grupo multinacional deberá entenderse a un grupo de dos o más personas jurídicas vinculadas, residentes en diferentes jurisdicciones, incluyendo su casa matriz, sus subsidiarias y sus establecimientos permanentes.

Se considerará que una entidad integra un grupo multinacional cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:

- a) Esté incluida en los estados contables consolidados del grupo a efectos de su presentación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aplicados en la jurisdicción de la entidad controlante final del grupo, o hubiera correspondido incluirla si la entidad estuviera obligada a preparar tales estados; o debiera incluirse en ellos si las participaciones patrimoniales en dicha entidad estuvieran registradas en un mercado público de valores.
- b) Que configurándose las hipótesis de inclusión establecidas en el párrafo anterior, se encuentre excluida de los estados contables consolidados del grupo únicamente por motivos de tamaño o relevancia.

Los establecimientos permanentes de las entidades comprendidas en los literales a) y b) serán considerados integrantes del grupo multinacional en todos los casos.

A efectos de acreditar la condición de entidad calificada con relación a un ejercicio fiscal, los contribuyentes deberán presentar ante la Dirección General de Tributación, una declaración informativa anual, por los medios y en las fechas que se determine por Resolución General de la Dirección General de Tributación, en la que se informe sobre los extremos antes dichos. La Dirección General de Tributación mantendrá un registro de este tipo de entidades a efecto de poder controlar que cumplan con los requisitos de sustancia y que puedan intercambiar esta información con otras jurisdicciones en el marco de los tratados de intercambio de información o de aplicación de convenios para evitar doble imposición.

ARTÍCULO 2 quinquies. Norma antiabuso específica

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 1, 2 bis y párrafo segundo del artículo 27, la Administración Tributaria podrá, mediante resolución fundada, desconocer los actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, cuando no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, un acto se considerará artificioso o impropio cuando para su adopción o realización no existan razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

En tales casos la Administración Tributaria podrá recalificar el ingreso o la entidad como no calificada, debiéndose determinar la obligación tributaria de conformidad con lo dispuesto en la presente ley. La resolución emitida por la Administración Tributaria tendrá recursos de revocatoria y apelación de conformidad con lo dispuesto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 27- Objeto.

(...)

Para efectos de este Capítulo, aplican las disposiciones del artículo 1 y 2 bis de esta Ley, en cuanto a las definiciones de territorialidad, rentas y ganancias de capital de fuente costarricense y entidades calificadas.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando tales rentas se generen con capital de fuente costarricense, fuera del territorio, se consideran no sujetas a este impuesto a menos que los mismos sean obtenidos por contribuyentes no calificados conforme al artículo 2 bis de esta ley. En tal caso, estos contribuyentes, adicionaran a su declaración, los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones.

ARTÍCULO 31 ter.- Tarifa del impuesto

(...)

Los contribuyentes que sean considerados como entidades no calificadas y obtengan las rentas pasivas de fuente extranjera mencionadas en este título, podrán acreditar el impuesto análogo retenido o pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense que se genere respecto de la misma renta. Estas rentas no serán bajo ningún supuesto consideradas como afectas al impuesto sobre las utilidades.

En caso de que el importe efectivo del impuesto pagado en el extranjero sobre dichas rentas fuese superior al monto que correspondería pagar en Costa Rica, la entidad podrá acreditarse, como máximo, el monto equivalente a este último importe.

Por impuesto análogo se entenderá cualquier impuesto en general aplicable sobre la renta en el territorio exterior donde se obtienen dichas rentas, que sea calculado sobre la base de la renta bruta, o renta neta luego de aplicarse cualquier tipo de deducción o ajuste según las normas aplicables del territorio exterior correspondiente.

ARTÍCULO 3. Se modifica el artículo 2 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

ARTÍCULO 2- Contribuyentes

(...)

b) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la persona no domiciliada.

(...)

2) Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:

(...)

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

TRANSITORIO I. Las disposiciones contenidas en la presente ley, sobre la tributación de las rentas pasivas de fuente extranjera, serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024.

TRANSITORIO II.- Para los periodos fiscales previos a la entrada en vigencia de la presente Ley y salvo que se trate de asuntos donde exista cosa juzgada material en sede judicial, deberá entenderse que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas, están gravados únicamente con el impuesto sobre la renta, los ingresos que resulten de transacciones o contratos cuya fuente esté ubicada en el territorio costarricense.

Para estos efectos, el concepto de fuente costarricense deberá supeditarse a los servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos o derechos utilizados, en el territorio nacional y, para cuyos efectos, deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos y geopolíticos establecidos el artículo 6 de la Constitución Política, independientemente del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.

TRANSITORIO III.- El Ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de tres meses a partir de su publicación.

Rige a partir de su publicación.

DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISION ESPECIAL PARA INVESTIGAR Y DICTAMINAR PROYECTOS DE LEY RELACIONADOS CON LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN COOPERANTE DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA FISCAL. San José, siete de agosto del dos mil veintitrés.

Daniela Rojas Salas

Paulina Ramírez Portugués

Johana Obando Bonilla

Olga Morera Arrieta

Luis Fernando Mendoza Jiménez

Pilar Cisneros Gallo

Jonathan Acuña Soto

Diputados y diputadas