



DEPARTAMENTO ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS

AL-DEST- IJU-ITS -001-2023

**“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”**

***(TEXTO SUSTITUTIVO, APROBADO EN LA COMISIÓN ESPECIAL
N° 23.084, SESIÓN N° 2 DEL DÍA 29 DE JUNIO 29023)***

EXPEDIENTE N° 23.581

INFORME JURÍDICO

ELABORADO POR:

**GUSTAVO RIVERA SIBAJA
ASESOR PARLAMENTARIO**

SUPERVISADO POR:

**SELENA REPETTO AYMERICH
JEFA DE ÁREA**

REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN

**FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ
DIRECTOR**

17 DE JULIO 2023



TABLA DE CONTENIDO

ANÁLISIS TÉCNICO	3
A) RESUMEN DEL PROYECTO	3
B) ANÁLISIS DEL ARTICULADO	4
ARTÍCULO 1 –	4
ARTÍCULO 2.-	10
ARTÍCULO 3 –	15
DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....	17
C) CONSIDERACIONES FINALES	18
D) TÉCNICA LEGISLATIVA	18
E) PROCEDIMIENTO.....	18
<i>Votación.....</i>	<i>18</i>
<i>Delegación.....</i>	<i>18</i>
<i>Consultas Preceptivas</i>	<i>18</i>
F) FUENTES	18
G) ANEXOS.....	19
A. CUADRO COMPARATIVO TEXTO BASE – TEXO SUSTITUTIVO.....	19
B. CUADRO COMPARATIVO CON LEY VIGENTE.....	26



AL-DEST- IJU-ITS -001-2023

INFORME JURÍDICO DEL TEXTO SUSTITUTIVO

“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”

(TEXTO SUSTITUTIVO, APROBADO EN LA COMISIÓN ESPECIAL N° 23.084, SESIÓN N° 2 DEL DÍA 29 DE JUNIO 29023)

EXPEDIENTE N° 23.581

ANÁLISIS TÉCNICO

a) Resumen del Proyecto

Se presenta esta nueva versión o texto sustitutivo del Expediente N° 23.581, que incorpora el siguiente articulado y cambios con respecto a la propuesta original:

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.

b) Análisis del Articulado

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.

Texto Base 23.581	Texto Sustitutivo 23.581
<p>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</p>	<p>ARTÍCULO 1 - Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. (1) 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. (2) 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. (3) Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados</p>

exclusivamente en el territorio nacional conforme al espacio territorial definido en la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales 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.

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

- a) Dividendos
- b) Intereses
- c) Regalías
- d) ~~Otros rendimientos del capital mobiliario.~~

Las rentas anteriores deberán tributar conforme al capítulo XI de la presente ley. En tales casos, el contribuyente podrá acreditar el impuesto análogo pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.

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

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.

(4) 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.

se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

(5) 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.

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

(7) 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.

(8) Excepcionalmente, se entenderán de fuente costarricense las siguientes rentas pasivas, 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 2bis de la presente ley:

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

(9) **Para efectos del inciso c) anteriormente mencionado, 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.**

	<p>(10) Las rentas anteriores deberán tributar conforme al Capítulo XI de la presente Ley. En tales casos, el contribuyente podrá 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. El crédito a imputar no podrá superar el monto del impuesto local calculado en forma previa a tal deducción.</p> <p>(11) 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.</p> <p>(12) En caso de que una vez acreditado el impuesto análogo retenido o pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense quede un saldo remanente a favor, el contribuyente podrá utilizarlo según las reglas de compensación de impuestos contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.</p>
--	---

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 respeto 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)

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.

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

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, aunque es claro que el texto no contiene dicha numeración:

Texto Base	Texto Sustitutivo
<p>Artículo 2 bis - Entidad calificada y grupo multinacional A efectos de acreditar la condición de “entidad calificada” con relación a un año fiscal, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada anual dentro de los treinta días naturales</p>	<p>ARTÍCULO 2 bis - Entidad calificada y grupo multinacional. (1)* A efectos de acreditar la condición de “entidad calificada” con relación a un periodo fiscal, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada anual dentro de los treinta días naturales</p>

siguientes al término del periodo fiscal **correspondiente**, mediante formato electrónico facilitado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, en la cual declaren haber cumplido con los requisitos señalados.

Se entiende por entidad calificada aquellos contribuyentes que posean una adecuada sustancia económica durante el ejercicio fiscal. La determinación de entidad calificada se realizará respecto de cada ~~activo generador de las rentas percibidas por el contribuyente.~~

~~Para tales efectos, 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 instalaciones adecuadas para el desarrollo de esta actividad en territorio costarricense.**~~
- b) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos en territorio nacional.
- c) Incurre en gastos y costos adecuados con relación a la adquisición, tenencias o enajenación según sea el caso.

A los efectos de lo indicado en los numerales 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 del contribuyente local o de su matriz.

~~Los requisitos indicados en los numerales a) y b) anteriores, no serán de aplicación para las entidades o contribuyentes cuya actividad principal sea la tenencia de participaciones patrimoniales en otras entidades, locales o extranjeras.~~

siguientes al cierre del periodo fiscal **que corresponda a cada contribuyente**, mediante formato electrónico facilitado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, en la cual declaren haber cumplido con los requisitos señalados.

(2) 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.**

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

- a) Emplea recursos humanos **y activos necesarios para la administración de las rentas gravadas.**
- b) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos **relacionados con las rentas gravadas en territorio nacional.**
- c) Incurre en gastos y costos con relación a la adquisición, tenencias o enajenación de las rentas gravadas según sea el caso.

A los efectos de lo indicado en los 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 del contribuyente local, **y/o alguna de sus subsidiarias, entidades afiliadas y/o** de su matriz.

(4) **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 a) y b) anteriores.**

(5) A estos efectos, se entenderán como tales, aquellas entidades cuya actividad principal sea la

A estos efectos, se entenderán como tales, aquellas entidades cuya actividad principal sea la adquisición y conservación de dichas participaciones, sin realizar otra actividad comercial o de inversión sustancial distinta a las participaciones que adquiera sobre otras personas jurídicas. Así tampoco serán de aplicación dichos requisitos para entidades cuya actividad principal sea adquirir y mantener bienes inmuebles.

~~Sin detrimento de lo anterior, la Dirección General de Tributación podrá desconocer las formas sobre el fondo para determinar o recalificar la condición de entidad calificada del contribuyente, conforme lo definido en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.~~

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.

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.

(6) 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.

(7) **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.**

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

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 el 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:

Ley de Renta N° 7092	Texto Sustitutivo
<p>Artículo 27- Objeto. El presente capítulo regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable al impuesto a las utilidades, en cuanto lo afectado por dicho impuesto, de conformidad con el título I de la presente ley.</p>	<p>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.</p>

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:

Ley N° 7092	Texto Sustitutivo
<p>ARTICULO 2º.- Contribuyentes. Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes (...):</p> <p>a) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas (...) haya en el país. (...)</p> <p>b) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad esencial de la persona no domiciliada.</p> <p>1) Se considerarán establecimientos permanentes: i. Los centros administrativos. ii. Las sucursales. iii. Las agencias. iv. Las oficinas.</p>	<p>ARTÍCULO 2 - Contribuyentes (...)</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>1) Son establecimientos permanentes: (...)</p>

<p>v. Las fábricas. vi. Los talleres. vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.</p> <p>2) La expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p> <p>i. Las obras, (...) ii. La prestación de servicios por una empresa (...) iii. (...) respecto de la operación de entidades aseguradoras o reaseguradoras (...) iv. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica por el mero hecho de que realice allí sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente (...)</p> <p>(...)</p>	<p>2) Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo: (...)</p>
---	--

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.

d) Técnica Legislativa

La nueva versión incluye muchas reiteraciones, y se prolonga en desarrollos que son propiamente de tipo reglamentario.

En criterio de esta Asesoría una técnica legislativa más simple, bastaría con colocar las excepciones y sus reglas como artículos nuevos o independientes en el Capítulo correspondiente (Capítulo XI de rentas de capital), lo que facilitaría la comprensión de la propuesta, y evitaría el riesgo de efectos generales indeseados.

e) Procedimiento

Votación

El proyecto puede ser aprobado con la mayoría absoluta de los presentes que dispone el artículo 119 de la Constitución Política. Los cambios introducidos no modifican la votación requerida.

Delegación

La iniciativa **NO** puede ser delegada a conocimiento de una Comisión con Potestad Legislativa Plena, según dispone el artículo 124 párrafo tercero de la Constitución Política, por constituir su contenido materia tributaria, en consecuencia, debe ser conocido y votado necesariamente en el Plenario Legislativo.

Consultas Preceptivas

- NO TIENE. Los cambios introducidos no requieren consultas adicionales.

f) Fuentes

Ley N° 7092 del del 21 de abril 1988: “Ley del Impuesto sobre la Renta”:
http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969

g) Anexos

A. CUADRO COMPARATIVO TEXTO BASE – TEXO SUSTITUTIVO

TEXTO BASE 23.581	Texto Sustitutivo 23.581
<p>ARTÍCULO 1 - Se modifica el artículo 1 de la Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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 al espacio territorial definido en la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales 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.</p> <p>Así también, se entenderán de fuente costarricense las siguientes rentas, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en tanto y únicamente cuando sean obtenidos por una entidad integrante de un grupo multinacional que además sea considerada como una entidad no calificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 bis del presente capítulo:</p> <ul style="list-style-type: none"> e) Dividendos f) Intereses 	<p>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:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

<p>g) Regalías</p> <p>h) Otros rendimientos del capital mobiliario.</p> <p>Las rentas anteriores deberán tributar conforme al capítulo XI de la presente ley. En tales casos, el contribuyente podrá acreditar el impuesto análogo pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar la parte del referido impuesto calculado en forma previa a tal deducción.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas que realicen parcialmente actividades lucrativas estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.</p> <p>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.</p> <p>Excepcionalmente, se entenderán de fuente costarricense las siguientes rentas pasivas, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en tanto y únicamente sean obtenidos por una entidad</p>
--	--

	<p>integrante de un grupo multinacional y que además sea considerada como una entidad no calificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2bis de la presente ley:</p> <ul style="list-style-type: none">e) Dividendos;f) Intereses;g) Regalías;h) Ganancias de capital. <p>Para efectos del inciso c) anteriormente mencionado, 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.</p> <p>Las rentas anteriores deberán tributar conforme al Capítulo XI de la presente Ley. En tales casos, el contribuyente podrá 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. El crédito a imputar no podrá superar el monto del impuesto local calculado en forma previa a tal deducción.</p> <p>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.</p> <p>En caso de que una vez acreditado el impuesto análogo retenido o pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense quede un saldo remanente a favor, el contribuyente podrá utilizarlo según las reglas de compensación de impuestos contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.</p>
--	---

ARTÍCULO 2 - Se agrega un nuevo artículo 2 bis de la Ley N° 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 y grupo multinacional

A efectos de acreditar la condición de “entidad calificada” con relación a un año fiscal, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada anual dentro de los treinta días naturales siguientes al término del periodo fiscal ~~correspondiente~~, mediante formato electrónico facilitado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, en la cual declaren haber cumplido con los requisitos señalados.

Se entiende por entidad calificada aquellos contribuyentes que posean una adecuada sustancia económica durante el ejercicio fiscal. La determinación de entidad calificada se realizará respecto de cada ~~activo generador de las rentas percibidas por el contribuyente~~.

Para tales efectos, se considerará que existe una adecuada sustancia económica para aquellas rentas que cumplan con las siguientes condiciones simultáneamente:

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

A los efectos de lo indicado en lo numerales a) y b) anteriores, se entenderá que se posee una adecuada sustancia económica aun cuando la actividad sea

ARTÍCULO 2- Se adicione un nuevo artículo 2bis 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:

ARTÍCULO 2 bis - Entidad calificada y grupo multinacional.

A efectos de acreditar la condición de “entidad calificada” con relación a un periodo fiscal, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada anual dentro de los treinta días naturales siguientes al cierre del periodo fiscal **que corresponda a cada contribuyente**, mediante formato electrónico facilitado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, en la cual declaren haber cumplido con los requisitos señalados.

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.**

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

- d) Emplea recursos humanos **y activos necesarios para la administración de las rentas gravadas.**
- e) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos **relacionados con las rentas gravadas en territorio nacional.**
- f) Incurre en gastos y costos con relación a la adquisición, tenencias o enajenación de las rentas gravadas 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

desarrollada por terceros en territorio costarricense y bajo la adecuada supervisión del contribuyente local o de su matriz.

~~Los requisitos indicados en los numerales a) y b) anteriores, no serán de aplicación para las entidades o contribuyentes cuya actividad principal sea la tenencia de participaciones patrimoniales en otras entidades, locales o extranjeras.~~

A estos efectos, se entenderán como tales, aquellas entidades cuya actividad principal sea la adquisición y conservación de dichas participaciones, sin realizar otra actividad comercial o de inversión sustancial distinta a las participaciones que adquiera sobre otras personas jurídicas. Así tampoco serán de aplicación dichos requisitos para entidades cuya actividad principal sea adquirir y mantener bienes inmuebles.

~~Sin detrimento de lo anterior, la Dirección General de Tributación podrá desconocer las formas sobre el fondo para determinar o recalificar la condición de entidad calificada del contribuyente, conforme lo definido en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.~~

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.

bajo la adecuada supervisión del contribuyente local, **y/o alguna de sus subsidiarias, entidades afiliadas y/o** de su matriz.

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 a y b 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.

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:

- c) **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.**

	<p>d) 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.</p> <p>Los establecimientos permanentes de las entidades comprendidas en los literales a) y b) serán considerados integrantes del grupo multinacional en todos los casos.</p>
	<p>Artículo 27- Objeto.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p>
	<p>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:</p> <p>ARTÍCULO 2 - Contribuyentes</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>1) Son establecimientos permanentes:</p> <p>(...)</p> <p>2) Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p> <p>(...)</p>

	DISPOSICIONES TRANSITORIAS
	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>
<p>TRANSITORIO ÚNICO- El ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de 30 días hábiles a partir de su publicación.</p>	<p>TRANSITORIO III.- El Ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de tres meses a partir de su publicación.</p>

B. CUADRO COMPARATIVO CON LEY VIGENTE

Ley Impuesto Renta N° 7092	Texto Sustitutivo 23.581
<p>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.</p> <p>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.</p> <p>Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

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.

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 de fuente costarricense las siguientes rentas pasivas, 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 2bis de la presente ley:

- i) Dividendos;**
- j) Intereses;**
- k) Regalías;**
- l) Ganancias de capital.**

Para efectos del inciso c) anteriormente mencionado, 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. En tales casos, el contribuyente podrá acreditar el impuesto

	<p>análogo retenido o pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense que se genere respecto de la misma renta. El crédito a imputar no podrá superar el monto del impuesto local calculado en forma previa a tal deducción.</p> <p>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.</p> <p>En caso de que una vez acreditado el impuesto análogo retenido o pagado en el exterior contra el impuesto a pagar en territorio costarricense quede un saldo remanente a favor, el contribuyente podrá utilizarlo según las reglas de compensación de impuestos contenidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas.</p>
	<p>ARTÍCULO 2 bis - Entidad calificada y grupo multinacional.</p> <p>A efectos de acreditar la condición de “entidad calificada” con relación a un periodo fiscal, los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada anual dentro de los treinta días naturales siguientes al cierre del periodo fiscal que corresponda a cada contribuyente, mediante formato electrónico facilitado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda, en la cual declaren haber cumplido con los requisitos señalados.</p> <p>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.</p> <p>Se considerará que existe una adecuada sustancia económica para aquellas rentas que</p>

	<p>cumplan con las siguientes condiciones simultáneamente:</p> <ul style="list-style-type: none">g) Emplea recursos humanos y activos necesarios para la administración de las rentas gravadas.h) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos relacionados con las rentas gravadas en territorio nacional.i) Incurre en gastos y costos con relación a la adquisición, tenencias o enajenación de las rentas gravadas según sea el caso. <p>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 del contribuyente local, y/o alguna de sus subsidiarias, entidades afiliadas y/o de su matriz.</p> <p>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 a y b anteriores.</p> <p>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. 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.</p> <p>Se considerará que una entidad integra un grupo multinacional cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:</p>
--	---

	<p>e) 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.</p> <p>f) 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.</p> <p>Los establecimientos permanentes de las entidades comprendidas en los literales a) y b) serán considerados integrantes del grupo multinacional en todos los casos.</p>
<p>Artículo 27- Objeto. El presente capítulo regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable al impuesto a las utilidades, en cuanto lo afectado por dicho impuesto, de conformidad con el título I de la presente ley.</p>	<p>Artículo 27- Objeto. (...)</p> <p>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.</p>
<p>ARTICULO 2º.- Contribuyentes. Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes (...):</p> <p>c) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas (...) haya en el país. (...)</p> <p>d) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de</p>	<p>ARTÍCULO 2 - Contribuyentes (...)</p> <p>c) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de</p>

<p>negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad esencial de la persona no domiciliada.</p> <p>3) Se considerarán establecimientos permanentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Los centros administrativos. ii. Las sucursales. iii. Las agencias. iv. Las oficinas. v. Las fábricas. vi. Los talleres. vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. <p>4) La expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Las obras, (...) ii. La prestación de servicios por una empresa (...) iii. (...) respecto de la operación de entidades aseguradoras o reaseguradoras (...) iv. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica por el mero hecho de que realice allí sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente (...) <p>(...)</p>	<p>negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la persona no domiciliada.</p> <p>(...)</p> <p>1) Son establecimientos permanentes:</p> <p>(...)</p> <p>2) Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p> <p>(...)</p>
	DISPOSICIONES TRANSITORIAS