



**DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS**

**AL-DEST- IJU –138-2023**

**INFORME DE: PROYECTO DE LEY**

**“MODIFICACIÓN DE LA LEY N° 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**

**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 A.I**

**28 DE JUNIO, 2023**



## TABLA DE CONTENIDO

<b>ANÁLISIS TÉCNICO .....</b>	<b>3</b>
A) RESUMEN DEL PROYECTO .....	3
B) ANTECEDENTES.....	4
C) VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE.....	4
D) COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN NO COOPERANTE DE LA UE .....	4
E) ANÁLISIS DEL ARTICULADO .....	8
F) CONSIDERACIONES FINALES .....	14
G) TÉCNICA LEGISLATIVA .....	14
H) PROCEDIMIENTO.....	14
<i>Votación.....</i>	<i>14</i>
<i>Delegación.....</i>	<i>15</i>
<i>Consultas Preceptivas .....</i>	<i>15</i>
I) FUENTES .....	15



AL-DEST- IJU –138-2023

## INFORME JURÍDICO

### “MODIFICACIÓN DE LA LEY N° 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

## ANÁLISIS TÉCNICO

### a) *Resumen del Proyecto*

En febrero de 2023 y después de reiteradas advertencias, el Consejo de la Unión Europea decidió incluir a Costa Rica en la lista de jurisdicciones no cooperantes en aspectos de fiscalidad.<sup>1</sup>

Esencialmente la decisión obedece a que Costa Rica *“tiene un régimen pernicioso de exención de rentas de origen extranjero y no ha resuelto aún esta cuestión”*

El proyecto objeto de estudio, es una propuesta para intentar resolver el problema, creando dos supuestos distintos en la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>2</sup> de los que carece actualmente.

Primero reformando el artículo 1 de dicha ley, que es el que define el impuesto, el hecho generador y la materia imponible, para adicionar unos párrafos que como una excepción al principio de territorialidad en que se basa nuestro sistema, impone el tributo a las denominadas “rentas pasivas”, conforme al señalamiento de la Unión Europea.

En segundo lugar, ya que nuestro ordenamiento no distingue entre “*rentas pasivas*” y “*las activas*” para esos efectos de extraterritorialidad, propone entonces adicionar un artículo 2 bis, con los conceptos de “*entidad calificada y grupo multinacional*”, que bajo las condiciones que define, conformaría el supuesto de excepcionalidad al principio de territorialidad, para gravar las rentas pasivas de estos sujetos en sede nacional, y de esa forma adecuar nuestra legislación a los requerimientos de la Unión Europea en el sentido de no permitir rentas que no tienen ninguna imposición en ninguna jurisdicción.

---

<sup>1</sup> Véase: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/02/14/taxation-british-virgin-islands-costa-rica-marshall-islands-and-russia-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/> (visitada el 15 de mayo 2023)

<sup>2</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta. Ley N° 7092 del 21 de abril 1988:  
[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969)

### **b) Antecedentes<sup>3</sup>**

Existe una iniciativa presentada en la corriente legislativa, exactamente con el mismo objetivo. Nos referimos al Expediente N° 23.675 “*Modificación de la Ley del Impuesto 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 (UE)*”, el cual ha sido asignado para su tramitación a la Comisión Especial Inclusión de Costa Rica como País Cooperante, expediente N° 23.804, la cual tiene también en estudio el proyecto que hoy nos ocupa.

Advertimos que, en la corriente legislativa existe otra iniciativa, con un trámite ya avanzado, con un espíritu absolutamente contrario a lo aquí propuesto, en el sentido que más bien busca con efecto retroactivo (para eso propone una interpretación auténtica) establecer claramente en la ley, la exención impositiva para las rentas de capital en el exterior, que es precisamente lo contrario a lo que ahora estaría exigiendo la Unión Europea.

Nos referimos al **Expediente N° 23.187**: “*Interpretación auténtica del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No 7092 del 21 de abril de 1988*”, el cual recibió Dictamen Afirmativo de Mayoría en la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos, el pasado 25 de abril de 2023.

### **c) Vinculación con Objetivos de Desarrollo Sostenible**

El proyecto de Ley no tiene ninguna vinculación con la agenda 2030, pues no apunta a ninguno de sus objetivos o metas. Modifica las normas en que se comprenderán gravadas con el impuesto sobre las pérdidas y ganancias de capital que tengan las entidades con vinculación multinacional fuera de Costa Rica.

### **d) Costa Rica como Jurisdicción no Cooperante de la UE**

Previo al análisis concreto de la propuesta, conviene que nos detengamos un poco en el problema de nuestro sistema tributario, según el criterio de las autoridades competentes de la Unión Europea.

Costa Rica, a diferencia de los países desarrollados, tiene un sistema impositivo exclusivamente territorial. Significa que no grava a sus nacionales o sus residentes en sus ingresos, sino solo la producción de riqueza o de rentas que se producen en territorio nacional. El criterio es, “territorial”, se grava la actividad realizada en el territorio con independencia de la nacionalidad o residencia de quien la realice.

---

<sup>3</sup> Esta sección y la siguiente han sido desarrolladas por el asesor Randall García Rodríguez.

Esto difiere claramente del sistema de “renta mundial” que tienen la mayoría de los países desarrollados que gravan a sus nacionales o residentes por razón de serlo, independientemente de que lugar del mundo generen sus ingresos. Se puede decir que el criterio para gravar es subjetivo: Se grava a la persona (física o jurídica) con independencia de donde realice su actividad.

La Unión Europea no discute la orientación básica de nuestro sistema territorial, salvo en lo que respecta a las denominadas “rentas pasivas”.

No discute nuestro sistema territorial, porque considera correcto, justo o adecuado que, si un extranjero instala sus actividades en el territorio nacional, terminará tributando conforme a nuestro sistema. Obviamente un extranjero residente en Costa Rica puede ser un nacional de la Unión Europea.

El problema surge con las denominadas “*rentas pasivas en el exterior*”. El concepto de renta pasiva de la Unión Europea se asemeja al de “*rentas de capital*” recién incorporado a nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>4</sup>

Porque según el principio de territorialidad, Costa Rica no grava las rentas que producen inversiones en el extranjero, lo cual crea un “sistema pernicioso” en el sentido que facilita que este tipo de rentas no estén sujetas a ninguna imposición.

La Unión Europea considera que se crea un portillo para que empresas propias sometidas a su jurisdicción se instalen como residentes en Costa Rica, con la finalidad de que sus inversiones en terceros países no paguen utilidades en el extranjero, ni tampoco en nuestro país; con lo cual se crea un sistema que consideran perverso en el sentido que permite la no imposición a este tipo de ingresos.

Se ataca el concepto de “renta pasiva en el extranjero” porque se considera una ficción o una forma de eludir cargas tributarias, en la medida que no representa una “sustancialidad” de actividades económica, para lo cual se acude a otros criterios como dedicar recursos de personal y dirección a la actividad (lo cual no ocurre obviamente en las rentas pasivas) y como nuestro país no ha modificado el sistema tributario en este aspecto pese a reiteradas advertencias, ha terminado por ser incluido en la lista de jurisdicciones no cooperantes en materia de fiscalidad de la Unión Europea, con los perjuicios que eso significa en materia reputacional, pero también en atracción de inversiones y eventualmente incluso en accesibilidad de recursos de cooperación.

---

<sup>4</sup> El actual Título XI de “Rentas de Capital” fue añadido por Título II de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N° 9635 del 03 de diciembre de 2018.

### ***El problema de la territorialidad de los intereses o rendimientos financieros***

Entendemos que el proyecto busca solventar un problema que es el tratamiento fiscal de la territorialidad de los intereses o rendimientos financieros en el exterior.

Lo que queremos observar en este apartado es que el problema surge con respecto a una actividad que difícilmente se le puede asignar una ubicación, como lo exigirá el criterio de territorialidad.

Nuestra ley utiliza un criterio tan poco adecuado y tan poco técnico como el de ***“capitales utilizados”*** en el país.

Este concepto es sumamente impreciso como lo demuestra la cantidad de interpretaciones a que se presta tal concepto, pues capitales utilizados en el país puede referirse al lugar donde está ubicado “físicamente” el dinero de la inversión, pero también al lugar donde se reciben los rendimientos, o al lugar donde se pactó la operación, o al lugar donde se realiza la venta o el contrato sustantivo producto del cual se generan los rendimientos, o incluso se ha utilizado como origen nacional de los capitales.

Pero para los contratos, que son convenciones inmateriales y que se refieren tanto a prestación de servicios o como en el caso que nos ocupa rendimientos financieros sobre préstamos, el asunto se complica, porque el dinero ha dejado de ser una “cosa física” que se ubica en un sitio concreto.

Los registros bancarios digitales, y el concepto mismo inmaterial del dinero hacen difícil la aplicación de un criterio de conexión de “ubicación” como el que mantiene nuestra ley incluso con respecto a los contratos.

El problema surge obviamente por el criterio de “territorialidad” que utiliza nuestra ley que no es adecuado para un tipo de actividad que precisamente se distingue por no necesitar un lugar físico para realizarse.

En derecho internacional privado existen los denominados “factores de conexión” para establecer la nacionalidad o la ley aplicable a contratos que tienen elementos de extranjería o son transnacionales.

Está claro que la legislación fiscal es de orden público, y que por tanto siempre priva la ley nacional, pero lo que queremos llamar la atención es que el uso de esos criterios podría ayudar a la determinación de un asunto como es la determinación de “fuente nacional” en casos límites o que producen duda.

En el caso de los derechos reales, el factor de conexión es siempre la ubicación real o física de la cosa, situación que se ajusta totalmente al concepto de “territorialidad” de nuestro sistema fiscal: Serán nacionales los rendimientos de capital producidos



por las “cosas”, bienes u objetos, que produzcan rentas ubicados en territorio nacional.

Pero para los contratos, se utilizan categorías formales más adecuadas: la primera de ellas la ley de nacionalidad del contrato o lo que es lo mismo la sujeción a la legislación de un determinado país.

Este que podría ser un criterio más técnico, no es sin embargo recogido por la ley, que sigue apuntando a un criterio tan físico y localista, como el de “capitales utilizados”, para determinar el concepto de fuente costarricense: Son fuente costarricense los rendimientos de capital que se “utilizan” en Costa Rica.

El concepto de territorialidad y espacio geográfico es tan fuerte, que se usa incluso para contratos que no son tan aptos para esta concepción “física o de ubicación”, pudiendo existir otros factores de conexión más adecuados.

En el caso del proyecto que nos ocupa ahora, se ha optado por una solución de compromiso, que es dentro del mismo sistema de territorialidad, crear un régimen de excepción para ciertas rentas extranjeras, cuando no existe un factor de conexión con el país en la persona o sujeto que percibe dichos ingresos, definición que como se verá es propia de sistemas de renta mundial, pero totalmente nueva y hasta en cierto punto “ajena” a nuestro sistema de base territorial.

Sea la solución que escoja el legislador, lo que hemos querido advertir u observar es que se trata de resolver un problema (imposición a las rentas pasivas en el exterior) que realmente es consecuencia del sistema de base territorial que utilizamos.

En definitiva, se trata de encontrar respuesta a un requerimiento respecto a un desfase que produce nuestro sistema con respecto a otras jurisdicciones. La interconexión de las economías en la época de la globalización produce un efecto similar al que en física se conoce como el de “*los vasos comunicantes*”, donde una grieta o una fisura de cualquier sistema interconectado, obviamente puede redundar en un perjuicio para la generalidad.

Aunque esto es un requerimiento externo y en cierta medida contrario o al menos discordante a nuestras concepciones soberanas, y de principio tiene poco o casi nulo efecto tributario sobre nuestro propio sistema; lo cierto del caso, es que, si nuestro país pretende insertarse y participar en la economía internacional y globalizada, para acceder a sus múltiples ventajas, también debe procurar entonces adecuar sus estándares a lo exigido a esos niveles.

**e) Análisis del Articulado**

**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:**

Presentamos un cuadro comparativo para visualizar de forma más simple las modificaciones propuestas, dividiendo el texto por su extensión:

Ley 7092	Expediente 23581
<b>Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.</b>	<b>Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.</b>
<p>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>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 <b>conforme al espacio territorial definido en la Constitución Política</b>, 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, <b>con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos.</b></p>

Las modificaciones propuestas en estos primeros párrafos que hemos resaltado, en realidad no tienen contenido jurídico sustantivo, pues se limitan a una simple remisión para la definición del espacio territorial, y luego a reiterar que el criterio de territorialidad que utiliza nuestra ley obviamente excluye entonces los factores subjetivos del contribuyente (nacionalidad, domicilio o residencia).

Las modificaciones sustantivas corresponden entonces a los párrafos que se adicionan a continuación:



	<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"><li>a) Dividendos</li><li>b) Intereses</li><li>c) Regalías</li><li>d) Otros rendimientos del capital mobiliario.</li></ul> <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>(...)</p>
--	--

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.

Se observa también que más que un ánimo “impositivo” o de extender la base tributaria, el objetivo es “cerrar la fisura” del sistema que eventualmente permite que estas rentas terminen por no tributar en ninguna jurisdicción, pues admite que sí ya lo han hecho, imputar el pago en esa otra jurisdicción a cuenta de la nuestra, sin reconocer nunca ningún valor superior a lo que se exigiría conforme a nuestra legislación. No se trata tanto de cobrar nuevos impuestos, como que este tipo de rentas no se queden sin carga tributaria en ningún país.

Debe entenderse que este caso de excepción debe “leerse conjuntamente” con el artículo siguiente que define esa especial relación económica en lo que se denomina “entidades multinacionales calificadas”.

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.

Como es obvio, la propuesta tiende más a cumplir si se quiere “académicamente” con el requerimiento de la Unión Europea, que busca un efecto real operativo, pues incluso es de esperar que, de aprobarse, constituya en sí mismo un desincentivo para este tipo de rentas, en el caso de que efectivamente se estuvieran produciendo, aprovechando el motivo de que actualmente tienen una tarifa de tasación igual a cero, o sea, están totalmente exentas.

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.

El resto del articulado compuesto por cinco párrafos no presenta ninguna modificación y permanece idéntico por lo cual no requiere comentario adicional:

<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>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>
---	---

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.

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.

Por una cuestión meramente formal convendría valorar dónde quedaría mejor insertada la adición que se propone, pues está creando una excepción tributaria al principio de territorialidad, pero con respecto a “rentas de capital”, capítulo al que termina remitiendo.

Bien es cierto, que la definición de “renta nacional” está precisamente en este Capítulo del impuesto de utilidades, pero creando la excepción la está asimilando a “rentas de capital”.

Una posible solución habría sido simplemente mantener en este artículo 1 la definición de fuente territorial, “con las excepciones que indique esta ley”, y posteriormente crear la excepción y su tratamiento en el Capítulo XI, donde le corresponde estar según un ordenamiento sistemático.

Como quiera que sea, es una observación meramente formal, que no afecta en nada su contenido jurídico.

**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:

- 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 los indicado en lo 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. 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.

Aquí se define “la entidad calificada”, o sea los sujetos que acreditando esta condición no estarían obligados al pago del impuesto excepcional establecido en el artículo anterior para las rentas pasivas en el extranjero.

Dentro de las observaciones que realizó la Unión Europea en la calificación del sistema tributario costarricense precisamente llamó la atención sobre que nuestro sistema no distingue entre fuente extranjera (rentas activas, de rentas pasivas), suponiendo que las “rentas activas”, las que se producen por sujetos que tienen suficiente vinculación o “sustanciación” económica no tienen problema, pues al ser producidas por sujetos que realmente se dedican a una operación económica sustancial terminarán pagando impuesto por utilidades como tales.

El problema era precisamente las rentas pasivas, de aquellos que sin vinculación económica ninguna, y atraídos solo por la tasa cero, o exención, se domiciliaban en el país para aprovechar esa situación.

Pero aquí entonces debe considerarse si el señalamiento de la Unión Europea se refiere solo a las “**rentas pasivas de los sujetos que no tienen sustanciación económica**” o se refiere en general a las “**rentas pasivas en el exterior**” que podrían ser generadas incluso por sujetos o “entidades calificadas” en cuyo caso seguirían estando exentas.

Según el comunicado de prensa de la Unión Europea, el problema radica en: “*un régimen pernicioso de exención de rentas de origen extranjero*”<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/es/pdf> (ver página 6).

Determinar este punto es sumamente importante, porque en eso radica la posibilidad de que la Unión Europea levante la sanción y excluya a Costa Rica de la lista gris de jurisdicciones no cooperantes, o que la reforma tal como está propuesta no se considere suficiente.

Si solo se quiere excluir las rentas pasivas de sujetos sin suficiente vinculación económica, la propuesta sería suficiente y alcanzaría para cumplir el requerimiento.

Pero si el problema son las rentas pasivas en el extranjero, en general, y no solo la de entes que no tienen suficiente sustanciación económica, entonces la propuesta se quedaría corta.

Obsérvese que la distinción de la Unión Europea respecto a la “sustanciación económica” no es para otra cosa que para distinguir “rentas activas” de “rentas pasivas”, algo que nuestra legislación ya hace asimilando las “rentas pasivas” a las “rentas de capital”.

De modo que restringir el nuevo supuesto impositivo solo a quienes no tienen suficiente vinculación económica es una decisión que debe valorarse de cara a los requerimientos de la Unión Europea para que el proyecto en caso de ser aprobado tenga éxito y logre el objetivo propuesto.

La cuestión si la propuesta en la condición actual cumple o no con los requerimientos de la Unión Europea escapa al criterio de esta asesoría que solo conoce el tema por los comunicados en línea, pero no exactamente la comunicación expresamente dirigida al país.

Se sugiere entonces hacer las consultas respectivas al Ministerio de Hacienda, y atenerse al criterio expresado por esta dependencia, que como contraparte del Gobierno ante la Unión Europea tendrá el conocimiento preciso del alcance de la reforma que se requiere para cumplir con las observaciones hechas a nuestro sistema.

Más allá de este sistema operativo o práctico respecto al fin propuesto, por el fondo y en sí misma, la propuesta no tiene problemas jurídicos de ningún tipo. Es una decisión legal y si bien constituye un trato diferencial entre empresas calificadas y no calificadas, la efectiva “sustanciación económica” que las define es causa suficiente para tratar a los desiguales en forma desigual, sin violentar el principio formal de igualdad jurídica ante la ley.

**TRANSITORIO ÚNICO - *El ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de 30 días hábiles a partir de su publicación.***

La potestad reglamentaria de las leyes es una potestad constitucional exclusiva del Poder Ejecutivo, por lo que es innecesario indicarla (artículo 140 inciso 3) de la Constitución Política.

Ahora bien, la imposición de un plazo máximo para ejercer esta potestad, sin asociar ninguna consecuencia jurídica a su incumplimiento (como podría serlo hacer depender la vigencia de la ley de su reglamentación) no tiene entonces ningún efecto jurídico, y la norma tiene más un carácter de simple directriz política.

***f) Consideraciones Finales***

El proyecto crea un nuevo supuesto excepcional tributario respecto al sistema de base territorial que consagra nuestra ley.

Tal cuestión es claramente posible desde que la adición se realice por ley posterior, del mismo rango jerárquico normativo.

Por el fondo la propuesta no tiene ningún problema jurídico y su aprobación es un asunto de discrecionalidad política.

Para esta Asesoría no queda absolutamente claro, si la propuesta logra plenamente el objetivo propuesto, que es atender el requerimiento de las autoridades de la Unión Europea para que excluyan a nuestro país de la lista de jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal.

Se recomienda entonces en este punto, atender el criterio experto del Ministerio de Hacienda que ha sido informado en más detalle del alcance de las modificaciones requeridas.

***g) Técnica Legislativa***

La observación de técnica legislativa respecto a la mejor ubicación de la propuesta ya ha sido hecha en el articulado, siendo un asunto meramente formal.

No hay observaciones adicionales en este apartado.

***h) Procedimiento***

***Votación***

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

### ***Delegación***

La iniciativa NO puede ser delegado 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.**
- Se recomienda especialmente consultar el criterio del Ministerio de Hacienda.

#### ***i) Fuentes***

- Ley del Impuesto sobre la Renta. Ley N° 7092 del 21 de abril 1988:  
[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969)

Elaborado por: grs

/\*Isch//28-6-2023

c. arch//235821JU-d-s-sil