

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS

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

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

EXPEDIENTE N°23.581

**DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA
20 DE SEPTIEMBRE DEL 2023**

**SEGUNDA LEGISLATURA
Del 1º de mayo de 2023 al 30 de abril de 2024**

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

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORIA

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

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Los suscritos Diputados y Diputadas, miembros de la Comisión Especial que tendrá el objetivo de investigar, analizar, estudiar, dictaminar y recomendar proyectos de ley relacionados con la exclusión de Costa Rica como jurisdicción no cooperante de la Unión Europea en materia fiscal, rendimos el presente **dictamen afirmativo de mayoría sobre el veto parcial del Poder Ejecutivo al decreto legislativo N.º 10.381 contenido en el Oficio MP-DMP-OF-2023-0758 del 14 de septiembre de 2023** al proyecto de Ley “**MODIFICACION DE LA LEY N.º 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA LOGRAR LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES NO COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA**” expediente N° 23.581 presentado a la corriente legislativa el 21 de febrero del 2023, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°57 del 28 de marzo 2023, como iniciativa de la diputada Daniela Rojas Salas de la Fracción Unidad Social Cristiana.

1. OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY:

La presenta ley propone modificar 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). Se respeta la legislación actual, que se entenderá por rentas, ingreso, o beneficios de fuente costarricense, los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial definido en la Constitución Política, durante el periodo fiscal.

En un artículo 2, se adiciona un nuevo artículo 2 bis, 2 ter, 2 quater, 2 quinquies, dos párrafos finales al artículo 27 y tres párrafos al final del artículo 31 ter, todos de la Ley N° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Proyecto de Ley establece un impuesto a las rentas pasivas de fuente extranjera obtenidas por una entidad perteneciente a un grupo multinacional que tenga la consideración de entidad no calificada. En estos casos las rentas pasivas de fuente extranjera tributarán de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la tasa del 15%.

Los ingresos de fuente extranjera sujetos a impuestos se excluirán cuando dichos ingresos sean obtenidos por una entidad calificada. A estos efectos, se considera entidad calificada aquella que tiene sustancia económica adecuada, determinada mediante el cumplimiento de los siguientes criterios claramente definidos en el artículo 2 ter del Proyecto de Ley:

- a) Emplear recursos humanos adecuados en número, calificación y remuneración para administrar activos de inversión y disponer de recursos o infraestructura adecuados para el desarrollo de esta actividad en el territorio nacional.
- b) Tomar las decisiones estratégicas necesarias y asumir riesgos en el territorio nacional.
- c) Incurrir en gastos y costos relacionados con su adquisición, tenencia o enajenación, según sea el caso.

Para acreditar la condición de entidad calificada para un ejercicio fiscal, las entidades deberán presentar una declaración informativa anual a la Dirección General de Tributación, declarando el cumplimiento de los requisitos de sustancia establecidos.

El Proyecto también establece en su artículo 2 ter que estos requisitos de sustancia económica adecuada podrán cumplirse cuando la actividad sea realizada por

terceros dentro del territorio costarricense bajo la debida supervisión de la entidad correspondiente.

Se incluyó una nueva norma específica anti abuso que incorpora todas sus recomendaciones, para prevenir y abordar el uso abusivo e indebido del régimen de exención de ingresos de fuente extranjera.

2. ANTECEDENTES E IMPLICACIONES

1. Estado de la situación con la UE:

Desde el pasado 14 de febrero la UE publicó la lista actualizada de los países que considera como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal, porque su legislación puede favorecer la doble no imposición (evasión) o el blanqueo de dinero.

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

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

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

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

- Cuando tienen una definición muy amplia del ingreso a ser excluido de imposición, particularmente la renta pasiva de fuente extranjera, sin ningún tipo de condición o salvaguarda, y/o

- Una definición de nexo que no está alineada con la definición de Establecimiento Permanente del Modelo de Convenio de la OCDE.

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

Se pueden enumerar varias:

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

3. Requerimientos de la UE:

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

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

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

3. Sobre el veto parcial:

Dictamen afirmativo de mayoría

El Poder Ejecutivo remite para conocimiento de la Asamblea Legislativa, el veto parcial, por razones de oportunidad y conveniencia al Decreto Legislativo N.º 10.381 que se denomina “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” alega que se efectúa de manera parcial, versando concretamente sobre la modificación del párrafo tercero en relación con la reforma al artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (en adelante, LISR).

“Sobre el veto parcial del Decreto Legislativo N°10.381 por razones de oportunidad y conveniencia”

Resulta criterio del Poder Ejecutivo que el Decreto Legislativo de referencia debe ser vetado parcialmente por razones de oportunidad y conveniencia, pues una reforma como la que aquí nos ocupa implicará una potencial afectación en la recaudación nacional e incentivará la realización de maniobras de planificación fiscal orientadas a deslocalizar el patrimonio en otros países con mejores ventajas fiscales, perdiendo Costa Rica potenciales ingresos fiscales que son necesarios para una sana atención de los intereses públicos.

a) *Sobre el alcance del principio de territorialidad contenido en el artículo 1 de la LISR*

Debe considerarse inicialmente que nuestro sistema tributario ha seguido una línea de imposición asentada en la aplicación de un criterio de sujeción basado en la “territorialidad de la fuente” que genera la riqueza, lo que quiere decir que aplica un punto de conexión objetivo que atiende al lugar donde se produce el hecho generador, por lo que le confiere potestad de gravar la producción de la fuente, al Estado donde se origina la renta.

De esta forma, el actual artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece lo que interesa:

“Artículo 1- impuesto que comprende la ley, trecho generador y mate a 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

fuelle 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 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. (...)

En este sentido, Torrealba Navas señala que el ordenamiento tributario costarricense se basa en el principio de territorialidad de la fuente, el cual se enmarca en un criterio objetivo de punto de conexión, pudiendo este ser visto desde un doble perfil. El primero, aquel denominado literal, que toma en cuenta fundamentalmente que el hecho productor de renta se realice en forma material dentro del territorio, sea en los confines políticos de un territorio; el segundo, un perfil teleológico, que toma en cuenta no sólo la literalidad, sino que va más allá, no siendo suficiente trasladar el hecho hacia fuera de los confines políticos-geográficos

De esta valoración se ha concluido que la aplicación de este criterio debe abarcar más que los límites geográficos, considerando como una auténtica renta real, aquella que se encuentra involucrada directamente con la infraestructura económica de un país, implicando en consecuencia que la territorialidad no se puede limitar a los contextos geopolíticos y más bien se debe visualizar en un contexto de "Pertinencia Económica".

El criterio de pertenencia económica amplía el espectro tradicional de lo que se considera renta de fuente territorial, temas ampliamente discutidos a nivel doctrinal, para sujetar otras rentas fuera de los límites geográficos de un Estado en torno a un criterio económico, en vez de jurídico, haciendo gravables los ingresos generados fuera del territorio geográfico, pero que se encuentran ligados a la estructura económica del Estado, aspecto que refuerza los principios básicos sobre los cuales se asienta el criterio de la fuente, sean el del beneficio y el de la legitimación.

Precisamente, nuestra jurisprudencia, como fuente legítima del derecho definió que el principio de territorialidad de la fuente establecido en la LISR pregona un sentido teleológico; teniendo este criterio un sustento pleno en nuestra normativa vigente y responde al mundo actual en que vivimos, toda vez que entre la globalización y los avances tecnológicos nos enfrentamos a un mundo plenamente interconectado, produciendo una apertura sin precedentes de la economía.

La aplicación de este principio de territorialidad basado en la pertenencia económica permite que, ante circunstancias particulares y concretas, eventuales rendimientos producto de inversiones, puedan sujetarse a imposición costarricense, a pesar de haberse generado en el exterior. Sobre el particular, es esencial considerar que este criterio no se aplica de forma indistinta para cualquier rédito o ingreso, por el contrario, su aplicación se circunscribe a situaciones concretas y específicas, que demandan la existencia de una serie de factores:

- La persona domiciliada en el país debe encontrarse desarrollando una actividad económica sometida al impuesto sobre las utilidades, con un arraigo nacional y una estructura operativa costarricense.*
- Producto de la actividad económica realizada, la persona debe haber obtenido ingresos que utiliza para realizar inversiones en el exterior.*

Tomando en consideración que el capital utilizado para la realización de inversiones es claramente nacional y tiene una vinculación con la estructura económica del país, en consecuencia, los rendimientos que se generen producto de estas inversiones se encuentran indudablemente afectos al impuesto sobre las utilidades, aunque los mismos se generen fueran del país.

b) Sobre las implicaciones de la reforma del párrafo tercero del artículo 1

Esta modificación elimina por completo la aplicación del principio de territorialidad basado en la pertenencia económica y lo limita exclusivamente a ingresos que se obtengan dentro del territorio nacional bajo el ámbito geográfico, aspecto que impediría gravar con el impuesto sobre las utilidades aquellas rentas que tuvieron un origen directo en el país y fueron localizadas fuera para continuar incrementando el capital de las personas, sean físicas o jurídicas.

Esta decisión trae como consecuencia directa, el no gravamen de rentas pasivas extraterritoriales, donde capitales nacionales son localizados en el exterior a fin de obtener mayores ingresos, sin la posibilidad de que éstos sean afectos al impuesto sobre las utilidades, por el solo hecho de ser generados fuera de Costa Rica, obviando que los mismos se originaron y continúan ligados a la estructura económica que les dio origen.

La aplicación de un principio de territorialidad basado exclusivamente en el ámbito geográfico de un país, como lo establece el Decreto Legislativo de referencia, implica un debilitamiento del sistema tributario costarricense, toda vez que actualmente la economía mundial se basa en la generación de un flujo constante e ininterrumpido de bienes, servicios y capitales, llevando a los sistemas económicos y jurídicos hacia una internacionalización de relaciones económicas, habilitándose con ello la deslocalización de actividades y del capital.

El mundo actual en que nos encontramos ha transformado de forma radical el contexto económico sobre el que se diseñaban los sistemas tributarios, siendo ahora insuficiente la forma de diseño que está gestándose con el Decreto Legislativo en mención, al pretender la aplicación de la territorialidad basada en el ámbito geográfico de un país; ya que este diseño respondía a un contexto económico diferente, podría decirse offline, donde el comercio entre los países se hallaba muy controlado y limitado, y prácticamente no existían los grandes desplazamientos de capitales. Un entorno donde las empresas operaban en gran medida dentro de las fronteras de sus países, y la mayor parte de las personas obtenían su ingreso de actividades o inversiones en los países en los que tenían su residencia legal, pudiéndose en consecuencia, gravar los flujos comerciales, las utilidades de las empresas, el consumo y los ingresos personales sin que se generaran conflictos con las autoridades de otros países.

Con base en lo indicado, las principales reglas y principios elaborados en el contexto de economías cerradas, han quedado desfasados en cierta medida debido al radical cambio de contexto económico, de forma que, al día de hoy, la base tributaria de un país no puede estar limitada al territorio específico geográfico del Estado, pues éste ha sido extendido por medio de la actividad transfronteriza digital.

Adicionalmente, propiciar que solamente se graven las rentas obtenidas en el territorio nacional traería como consecuencia la posibilidad de localizar los ingresos obtenidos en función de algunas actividades económicas, en aquellos países donde estratégica e incluso fiscalmente sea más rentable, lo que implica el desarrollo de una valoración respecto a la ubicación del patrimonio donde se dé una menor carga tributaria.

Su aplicación según lo propuesto fomentará las prácticas de planificación fiscal agresiva, enmarcándose en el diseño de operaciones localizadas en diferentes territorios, prevaleciendo aquel que brinde mayores beneficios fiscales. Al respecto, BARCIELA PÉREZ señala que la planificación fiscal agresiva "(...) consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal, o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales, con el fin de reducir la deuda tributaria (...) // (...) en referencia a un tipo de planificación que se caracteriza por el diseño de esquemas o estructuras que van contra el espíritu o finalidad de la norma."

En este sentido, la realización de este tipo de planificaciones fiscales agresivas implica incentivar las maniobras de evasión fiscal, que tanto han procurado ser combatidas por este Gobierno.

Resultaría entonces un contra sentido que, la deslocalización patrimonial al extranjero gestionada a través de planificaciones fiscales agresivas-, sea el marco de lucha contra el cual se deben enfrentar las Administraciones Tributarias, y que, por medio de una reforma legal se incentive su realización.

En este sentido, la deslocalización patrimonial es un grave riesgo que afecta la recaudación tributaria de un Estado, y que se estaría fomentando con esta reforma, al eliminar la posibilidad de gravar rentas o rendimientos que, si bien se originan en el exterior, tienen un origen y arraigo totalmente nacional.

Además, debe considerarse que con esta reforma en realidad los mayores beneficiados serán los contribuyentes de mayor capacidad económica, ya que, normalmente son quienes disponen de recursos económicos suficientes para ser invertidos en el exterior. Por lo tanto, implementar esta reforma implicaría que personas (físicas o jurídicas) con alto poder económico puedan deslocalizar sus bienes mediante planificaciones fiscales agresivas, de forma que dejen de tributar en Costa Rica y se aprovechen de otros tratamientos fiscales más beneficiosos que les ofrezcan otras jurisdicciones, aspecto que haría a esta reforma legal regresiva en términos fiscales.

Uno de los aspectos principales para la presentación del presente veto parcial es el posible impacto económico que esto podría significar, y en consecuencia, es mi responsabilidad evidenciar la potencial pérdida de recursos que implica una reforma de esta envergadura, se refleja la siguiente información:

Determinaciones de oficio que incluyeron ajustes por ingresos extraterritoriales

Estado o etapa procesal	Cantidad de casos	Ingresos extraterritoriales determinados	Impuesto por ingresos extraterritoriales
En proceso en el TFA	20	₡ 65 593 044 918	₡ 19 677 913 475
En proceso recursivo en la DGT	5	₡ 5 364 316 917	₡ 1 609 295 075
Total	25	₡ 70 957 361 835	₡ 21 287 208 550

Además, debe considerarse los casos que se encuentran pendientes en sede judicial, según el detalle que se expone:

Determinaciones de oficio que incluyeron ajustes por ingresos extraterritoriales

Estado o etapa procesal	Cantidad de casos	Ingresos extraterritoriales determinados	Impuesto por ingresos extraterritoriales
En proceso en sede judicial	11	₡ 52 187 972 376	₡ 15 656 391 713

De la información señalada, la Administración estaría perdiendo ingresos por más de treinta y seis mil millones de colones, considerando los casos en proceso en sede administrativa y judicial.

En este sentido, es importante aclarar que estos ingresos se estarían perdiendo debido a que los casos al estar en proceso y entrar en vigencia el Decreto Legislativo N°10.381, las determinaciones realizadas por la Administración podrían ser dejadas sin efecto.

Lo anterior, sin considerar la pérdida de ingresos futuros que se estima se dejarían de percibir por el cambio legislativo; cuantificación que surge de aplicar una tasa del 30% a los créditos registrados en la Balanza de Pagos por concepto de las rentas de inversión de cartera entre 2018 y 2022, y que asciende a una potencial pérdida en recaudación de, aproximadamente, 9.254,3 millones de colones.

Dictamen afirmativo de mayoría

Respecto a la solución propuesta por el Gobierno de la República

De conformidad con lo anterior, no se tiene duda de que lo viable y adecuado es proceder con el veto parcial, únicamente en relación con la reforma en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, específicamente con la modificación del párrafo tercero, y en consecuencia atendiendo a lo dispuesto en el artículo 126 de nuestra Constitución Política, proceder con la propuesta de reforma respectiva, aspecto que se materializa en el siguiente apartado.

En atención a las razones señaladas supra, y de conformidad con lo establecido en el artículo 126 de nuestra Constitución Política, se estima que la reforma al párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ir en las siguientes condiciones:

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

(...)

Para los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, la obtención de toda renta cuyo origen tenga una vinculación económica con el territorio nacional. Existirá vinculación económica con el territorio nacional cuando las rentas se originan de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el país, que se obtengan durante el periodo fiscal; asimismo, si de tales elementos se derivan otras rentas, en el territorio nacional o fuera de éste, las mismas se entenderán vinculadas económicamente a la actividad lucrativa de fuente costarricense y, en consecuencia, resultaran gravables con este impuesto.

(...)”

4. Consideraciones finales:

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

Se incorporaron las modificaciones necesarias para la exclusión de Costa Rica de la lista de la Unión Europea de jurisdicciones no cooperantes en materia tributaria

(“Anexo I”) y siguiendo sus recomendaciones y comentarios, la Comisión Especial agrego cada uno de las observaciones que la Unión Europea nos solicitaba.

El texto del proyecto de ley aborda todas las características nocivas identificadas por la UE en el resultado del procedimiento e incorpora todas las observaciones proporcionadas por la Comisión.

Las consideraciones técnicas abordadas, fueron:

- **Tipos de ingresos pasivos incluidos en el proyecto de ley**

Con base en la Guía de la UE sobre Regímenes de Exención de Ingresos de Fuente Extranjera (Guía sobre FSIE), Documento No. 14674/22, así como sus recomendaciones específicas, el Proyecto de Ley establece, en el Párrafo 9 del Artículo 1, un impuesto sobre los siguientes ingresos pasivos de fuente extranjera: Rentas cuando las obtengan entidades no calificadas según se definen en el mismo (por ejemplo, entidades sin sustancia económica adecuada que pertenecen a un grupo multinacional):

- a) Dividendos
- b) Intereses
- c) Regalías
- d) Ganancias de capital
- e) Rentas del capital inmobiliario
- f) Otros rendimientos del capital mobiliario

Todo lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula todo tipo de rentas pasivas sujetas al Impuesto sobre la Renta y Ganancias de Capital.

En esos casos, dichas rentas pasivas de fuente extranjera tributarán conforme al Capítulo IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Impuesto sobre las Rentas del Capital y las Ganancias de Capital), a una tasa impositiva del quince por ciento (15%).

Tributación de los ingresos pasivos de fuente extranjera y requisitos de sustancia económica adecuada

El proyecto de ley aborda las características perjudiciales identificadas en el resultado del procedimiento mediante la exclusión de ciertos tipos de ingresos cuando cumplen con la sustancia económica adecuada en relación con los ingresos pasivos. El proyecto de ley también introduce una norma sólida y específica contra el abuso y elimina cualquier discrecionalidad administrativa para determinar los ingresos que se excluirán de impuestos.

También establece un impuesto a las rentas pasivas de fuente extranjera obtenidas por una entidad perteneciente a un grupo multinacional que tenga la consideración de entidad no calificada. En estos casos las rentas pasivas de fuente extranjera tributarán de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la tasa del 15%.

Además, siguiendo las opciones mencionadas en la Guía sobre regímenes FSIE, los ingresos de fuente extranjera sujetos a impuestos se excluirán cuando dichos ingresos sean obtenidos por una entidad calificada. A estos efectos, se considera entidad calificada aquella que tiene sustancia económica adecuada, determinada mediante el cumplimiento de los siguientes criterios claramente definidos en el artículo 2 ter del Proyecto de Ley:

“a) Emplear recursos humanos adecuados en número, calificación y remuneración para administrar activos de inversión y disponer de recursos o infraestructura adecuados para el desarrollo de esta actividad en el territorio nacional.

b) Tomar las decisiones estratégicas necesarias y asumir riesgos en el territorio nacional.

c) Incurrir en gastos y costos relacionados con su adquisición, tenencia o enajenación, según sea el caso.”

Para acreditar la condición de entidad calificada para un ejercicio fiscal, las entidades deberán presentar una declaración informativa anual a la Dirección General de Tributación, declarando el cumplimiento de los requisitos de sustancia establecidos.

Requisitos para acuerdos de subcontratación

El Proyecto también establece en su artículo 2 ter que estos requisitos de sustancia económica adecuada podrán cumplirse cuando la actividad sea realizada por terceros dentro del territorio costarricense bajo la debida supervisión de la entidad correspondiente.

Para eliminar el riesgo potencial de doble contabilización y aclarar que la supervisión de dichos proveedores de servicios debe ser realizada por la entidad correspondiente dentro de Costa Rica:

- Se entenderá que existe sustancia económica adecuada aun cuando la actividad sea realizada por otros dentro del territorio costarricense bajo la debida supervisión de la entidad dentro del territorio nacional.
- Se incluyó una disposición para eliminar el riesgo potencial de doble contabilización, estableciendo que para el desempeño de esta actividad, los prestadores de servicios deberán emplear recursos humanos adecuados en número, calificación y remuneración, de acuerdo con los servicios prestados.

Además, en el caso de prestar los mismos servicios a múltiples destinatarios, no habrá superposición de estos recursos que se les asignen. Además, deberán poseer los recursos o infraestructura adecuados para el desarrollo de la actividad.

También se agregó una disposición que exige que el proveedor de servicios proporcione documentación de respaldo que detalle los servicios prestados y el personal empleado para esos servicios.

Se aclaró e incluyó en el Proyecto de Ley que la Administración Tributaria establecerá las formas, plazos y plazos en que la información deberá ser proporcionada por los prestadores de servicios a la Autoridad Tributaria, para permitir a la Autoridad Tributaria verificar los requisitos. mencionado anteriormente y establecido para este propósito.

Norma específica contra el abuso y aplicación práctica

Se incluyó una nueva norma específica anti-abuso que incorpora todas sus recomendaciones, para prevenir y abordar el uso abusivo e indebido del régimen de exención de ingresos de fuente extranjera.

Conforme al Código de Normas y Procedimientos Tributarios (“Código Tributario”) y su Reglamento, se otorga a la Autoridad Tributaria amplias facultades de inspección, auditoría y verificación para asegurar el adecuado cumplimiento de obligaciones tributarias formales y materiales de los contribuyentes. Al día de hoy, la Autoridad Tributaria cuenta con amplia experiencia en la aplicación efectiva de disposiciones anti elusión, a través de la interpretación y aplicación de los principios de realidad económica y sustancia sobre forma (artículos 8 y 12 del Código Tributario) que han venido vigentes. fuerza durante varios años. Además, desde 2019 también está vigente una norma general anti elusión (GAAR) (artículo 12 bis del Código Tributario).

La adición de la cláusula específica anti abuso incluida en el proyecto de ley a través del artículo 2 quinquies representa una medida específica, específica y sólida para prevenir el uso abusivo e indebido de la exención de ingresos pasivos de fuente extranjera. Esta cláusula añade una medida anti abuso adicional a las ya existentes en la legislación vigente.

También como se analizó anteriormente, en cuanto a su aplicación práctica, si durante las actividades de fiscalización y verificación realizadas por la Autoridad Tributaria (por ejemplo, auditorías tributarias), se detecta un uso abusivo por parte del contribuyente en relación con rentas pasivas de fuente extranjera, con el objetivo de beneficiar indebidamente de la exención de rentas de fuente extranjera, la Autoridad Fiscal podrá impugnar dicha operación conforme a las normas procesales del Código Tributario. La Autoridad Tributaria se reserva el derecho de ignorar o reclasificar, por ejemplo, los ingresos o el estado de calificación de una entidad, y reevaluar las obligaciones y pasivos tributarios correspondientes (tales como impuestos adicionales, intereses y sanciones, si corresponde).

Veto parcial

Con respecto a la solución propuesta del veto parcial por el Gobierno de la República, no estamos de acuerdo, basado en que el país cuenta con una legislación de **cobro de la renta de forma territorial** y no territorial ampliada como lo propone el Poder Ejecutivo, en la redacción del veto parcial.

Además, con el texto aprobado en segundo debate del expediente 23.581, se elimina la discrecionalidad y la interpretación, punto que la Unión Europea está solicitando que se elimine.

Por lo anteriormente expuesto, rendimos **DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORIA sobre el veto parcial del Poder Ejecutivo al decreto legislativo N.° 10.381 contenido en el Oficio MP-DMP-OF-2023-0758 del 14 de septiembre de 2023.**

La comisión especial de para investigar y dictaminar proyectos de ley relacionados con la inclusión de Costa Rica como jurisdicción cooperante de la Unión Europea

en materia fiscal recibió el veto parcial del Poder Ejecutivo con la recomendación que se modificara el párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue sometido a discusión y votación y fue rechazado por lo tanto se procede **a recomendar al Plenario Legislativo el resello del proyecto de ley expediente 23.581 que fue aprobado en segundo debate**, la aprobación del siguiente texto:

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE COSTA RICA

EXPEDIENTE 23.581

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

DECRETA:

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

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

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

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

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

Para los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial, y para cuyos efectos deberá

entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en el artículo 5 y artículo 6 de 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, así como con independencia del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.

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

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

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

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

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

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

- a) Dividendos;
- b) Intereses;
- c) Regalías;
- d) Ganancias de capital;
- e) Rentas del capital inmobiliario;
- f) Otras rentas del capital mobiliario

Todas las anteriores, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 ter de esta Ley.

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

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

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

ARTÍCULO 2 bis.- Entidad calificada

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

ARTÍCULO 2 ter. Valoración de adecuada sustancia económica

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

- a) Emplea recursos humanos acordes en número, calificación y remuneración para administrar los activos de inversión, y cuenta con recursos o infraestructura adecuados para el desarrollo de esta actividad en territorio nacional.
- b) Toma las decisiones estratégicas necesarias, y soporta los riesgos en territorio nacional.
- c) Incurrir en gastos y costos con relación a la adquisición, tenencias o enajenación, 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 otras partes en territorio costarricense y bajo la adecuada supervisión por parte de la entidad en el territorio nacional.

Para estos efectos, se requerirá que para el desempeño de esta actividad, los proveedores de servicios empleen los recursos humanos acordes a los servicios prestados, en número, calificación y remuneración, y, en caso de prestar los mismos a múltiples destinatarios, no exista superposición de estos recursos afectados a los mismos. Adicionalmente, deberán contar con los recursos o infraestructura adecuados e incurrir en gastos y costos adecuados para el desarrollo de la actividad.

Será condición necesaria que el prestador de servicios aporte la documentación de respaldo que detalle los servicios prestados y el personal empleado para dichos servicios.

La Administración Tributaria establecerá, vía Resolución General que deberá ser sometida a consulta pública, un modelo de suministro de información que deberá ser proporcionada por los prestadores de servicios a efectos de verificar lo establecido en el párrafo anterior.

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

ARTÍCULO 2 Quater. Pertenencia a grupo multinacional

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

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

- a) Esté incluida en los estados contables consolidados del grupo a efectos de su presentación de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aplicados en la jurisdicción de la entidad controlante final del grupo, o hubiera correspondido incluirla si la entidad estuviera obligada a preparar tales estados; o debiera incluirse en ellos si las participaciones patrimoniales en dicha entidad estuvieran registradas en un mercado público de valores.

- b) Que configurándose las hipótesis de inclusión establecidas en el párrafo anterior, se encuentre excluida de los estados contables consolidados del grupo únicamente por motivos de tamaño o relevancia.

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

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

Artículo 2 quinquies. Cláusula específica antiabuso.

A los efectos de lo dispuesto en los numerales 1, 2 bis y 27 bis de la presente ley, la Administración Tributaria podrá, mediante resolución fundada, desconocer las formas, el mecanismo o serie de mecanismos que, habiéndose establecido con el propósito principal de obtener una ventaja tributaria que desvirtúe el objeto o finalidad perseguida por dichos artículos, o cuando esto sea uno de los propósitos principales, resulten impropios, tomando en consideración los hechos y circunstancias pertinentes. Los referidos mecanismos podrán ser considerados de manera individual o conjunta.

A los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, una forma, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán impropios cuando para su adopción o realización no existan razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

En tales casos la Administración Tributaria podrá recalificar la entidad como no calificada, debiéndose determinar la obligación tributaria de conformidad con lo dispuesto en la presente ley.

Artículo 27- Objeto.

(...)

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

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

ARTÍCULO 31 ter.- Tarifa del impuesto

(...)

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

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

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

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

ARTÍCULO 2- Contribuyentes

(...)

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

(...)

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

(...)

ARTÍCULO 4. Reglamentación.

El Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Hacienda reglamentará la presente ley en un plazo máximo de tres meses a partir de su publicación.

Rige a partir de su publicación.

DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISIÓN ESPECIAL PARA INVESTIGAR Y DICTAMINAR PROYECTOS DE LEY RELACIONADOS CON LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN COOPERENTE DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA FISCAL. San José, 20 de septiembre del dos mil veintitrés.

Daniela Rojas Salas
PRESIDENTA

Paulina Ramírez Portugués
SECRETARIA

Johana Obando Bonilla

Olga Morera Arrieta

Luis Fernando Mendoza Jiménez

Pilar Cisneros Gallo

Dictamen afirmativo de mayoría

Jonathan Acuña Soto

Dictamen afirmativo de mayoría