

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE REPÚBLICA DE COSTA RICA

COMISION ESPECIAL N°23.804
(Lista de Paraísos Fiscales de la UE)

INFORME SOBRE VETO AL DECRETO LEGISLATIVO 10.381:
“Modificación a la Ley N. 7092, Ley de Impuesto a la Renta, de 21 de abril de 1998, para lograr la exclusión de Costa Rica de la Lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea”

INFORME AFIRMATIVO DE MINORÍA
(22 de setiembre de 2023)

SEGUNDA LEGISLATURA
(Del 1º de mayo del 2023 al 30 de abril del 2024)

SEGUNDO PERÍODO DE SESIONES ORDINARIAS
(Del 1º de agosto de 2023 al 31 de octubre de 2023)

INFORME AFIRMATIVO DE MINORÍA

Los suscritos diputados y diputadas, miembros de la Comisión Especial N°23.804 (Lista de Paraísos Fiscales de la UE), rendimos, conforme al Reglamento de la Asamblea Legislativa, el siguiente **INFORME AFIRMATIVO DE MINORÍA**, en tiempo y forma, sobre el **VETO AL DECRETO LEGISLATIVO 10.381** denominado: **“Modificación a la Ley N. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1998, para lograr la exclusión de Costa Rica de la Lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea”**, con base en las siguientes consideraciones:

1. SOBRE LOS ANTECEDENTES DEL DECRETO LEGISLATIVO 10.381

- En febrero de 2023, Costa Rica fue incluida en la lista de jurisdicciones no cooperantes a efectos fiscales de la Unión Europea (UE), conocida también como Anexo I, ante su incapacidad para cumplir con el compromiso de modificar su régimen de exención de rentas extraterritoriales (*Foreign Source Income Exemption*, FSIE) de acuerdo con los lineamientos del Grupo de Código de Conducta, para lo cual el plazo otorgado vencía el 31 de diciembre de 2022.
- Para solucionar los aspectos nocivos de dicho régimen y conforme a los lineamientos de referencia, el Poder Ejecutivo propuso ante la Asamblea Legislativa un proyecto de ley (23.760) mediante el cual se eliminaba el régimen de exención de rentas pasivas extraterritoriales, pasando estas a ser gravadas bajo las normas generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta solución fue analizada por el Grupo de Código de Conducta en su reunión del 29 de marzo de 2023, considerándose esta como una propuesta alineada con las guías de la UE sobre regímenes de exención de rentas de fuente extranjera, según consta en la carta SGS 23/01655.

- Sin embargo, una mayoría de congresistas decidió apoyar el proyecto de ley 23.581, mediante el cual se propuso una solución alterna, consistente en gravar excepcionalmente ciertos tipos de rentas pasivas extraterritoriales, siempre y cuando estas fueran obtenidas por entidades que no cumplan con una serie de requisitos de sustancia económica, con lo cual se pretende además eliminar la discrecionalidad administrativa asociada a la determinación de cuáles rentas extraterritoriales están sujetas a imposición en el país. En línea con lo requerido por la UE, este proyecto de ley también incorpora al ordenamiento jurídico una nueva norma específica antiabuso robusta. Además, se modifica el concepto de “establecimiento permanente” para que sea acorde con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.
- Durante la tramitación del expediente 23.581 una mayoría de congresistas decidió incorporar modificaciones a la Ley 7092, con el objetivo de revertir el tratamiento tributario vigente sobre rentas pasivas extraterritoriales con vinculación económica a la actividad desarrollada en el país, tratamiento que implica que estas rentas son de fuente costarricense, dada la referida vinculación económica. Este tratamiento tributario se desprende de la legislación vigente, hecho este comprobado en múltiples sentencias de la Sala I y posteriormente confirmado por la propia Sala Constitucional.
- Luego de una profunda discusión legislativa, en la que se incorporaron al texto las observaciones recibidas por parte de la UE, el proyecto de ley tramitado bajo el expediente 23.581 fue aprobado en segundo debate en la sesión plenaria ordinaria N°57 del jueves 07 de setiembre de 2023.
- Posterior a su votación, mediante el oficio MP-DMP-OF-2023-0758 de 14 de setiembre de 2023, el Ministerio de la Presidencia comunicó a la Asamblea Legislativa la decisión del Presidente de la República y del Ministro de Hacienda de vetar parcialmente el Decreto Legislativo 10.381, basándose en razones de oportunidad y conveniencia.

- Con el fin de conocer dicho veto, la Comisión Especial N°23.804 (Lista de Paraísos Fiscales de la UE) sesionó el 20 de setiembre de 2023. Durante dicha reunión, el Ministro de Hacienda expuso que el principal motivo para vetar el Decreto Legislativo 10.381 consiste en la adopción de un criterio de territorialidad geográfica, a partir de la reforma aprobada al párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, abandonándose el criterio de territorialidad en sentido económico y limitándose el ámbito de aplicación del impuesto sobre las utilidades, lo que impacta negativamente a la Hacienda Pública y genera nuevos espacios para el fraude tributario.

2. SOBRE LAS RAZONES EXPUESTAS DEL PODER EJECUTIVO AL VETO DEL DECRETO LEGISLATIVO 10.381

El Poder Ejecutivo, bajo criterios de oportunidad y conveniencia, decidió realizar el veto parcial del Decreto Legislativo 10.381, dado que, de entrar en vigencia la norma en los términos aprobados, se configuraría una afectación al Fisco, representada tanto en términos de la recaudación local, como del debilitamiento del sistema tributario actual, sin dejar de lado que, los cambios en el párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta generan un incentivo para la realización de nuevas maniobras de planificación fiscal agresiva y para la adopción de estrategias de elusión y evasión fiscal.

El tema fundamental sobre el cual se sustenta el veto al decreto legislativo de referencia se desarrolla a continuación:

🕒 *Alcance del principio de territorialidad contenido en el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley 7092)*

La propuesta de reforma del párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aprobada por la Asamblea Legislativa el pasado 07 de setiembre de 2023, considera una eliminación completa de la aplicación del

principio de territorialidad basado en el concepto de pertenencia económica e introduce la limitación exclusiva a ingresos que se obtengan dentro del territorio nacional bajo el ámbito geográfico.

Este aspecto afecta a la Hacienda Pública en el tanto impide gravar aquellas rentas derivadas de capitales originados en el país y fueron utilizados para efectos de obtener rendimientos por inversiones realizadas fuera del territorio nacional por los contribuyentes para continuar incrementando su patrimonio.

Evidentemente, es cuando menos desafortunado que se pretenda modificar el alcance del criterio de sujeción territorial en tal sentido, y más aún cuando existe reiterada jurisprudencia administrativa y judicial que confirman que el principio de territorialidad consignado en el párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ser entendido desde una perspectiva económica, reconociendo que existen una serie de rentas que, pese a generarse en el exterior, son de fuente costarricense dada su directa vinculación económica con el territorio nacional.

Con este cambio, se busca revertir la posición derivada de la legislación y en consecuencia aplicada por la Administración Tributaria con respecto al alcance del criterio de sujeción territorial aplicable en Costa Rica, posición congruente con la legislación y que ha sido validada por tribunales administrativos y judiciales, así como por la Sala Primera y la Sala Constitucional. Tal reversión resulta en un cambio en beneficio de aquellos contribuyentes que tienen capacidad contributiva suficiente como para realizar inversiones en el exterior.

Cabe destacar que, si lo que se pretende es brindar mayor seguridad jurídica sobre cómo debe entenderse el principio de territorialidad contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta costarricense, bien podría mantenerse la situación que se desprende de la legislación vigente, únicamente detallando vía disposición legislativa el criterio de territorialidad económica y con ello eliminar

toda discrecionalidad administrativa, sin atentar contra la progresividad del sistema tributario y la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Tampoco puede dejarse de lado que con la globalización y el peso creciente de la economía digital el mundo actual se ha transformado de forma radical. El contexto económico sobre el que se diseñaban los sistemas tributarios ha cambiado, siendo ahora insuficiente e incluso improcedente contar con un sistema de imposición sobre la renta basado en una territorialidad geográfica como la que está gestándose con el Decreto Legislativo 10.381; ya que este diseño respondería a un contexto económico diferente, donde el comercio entre los países se hallaba muy controlado y limitado, en el que prácticamente no existían los grandes desplazamientos de capitales.

Adicionalmente, para el Fisco, propiciar que solamente se graven las rentas obtenidas estrictamente 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.

Es por ello que la aplicación de este principio de territorialidad basado en la pertenencia económica permite que ante circunstancias particulares y concretas, los posibles rendimientos producto de inversiones y similares, puedan sujetarse a imposición en Costa Rica, 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, sino que, 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, tal persona debe haber obtenido ingresos que utiliza para realizar inversiones en el exterior.

Adicionalmente a ello, uno de los aspectos principales en que se fundamentó el veto parcial por parte del Poder Ejecutivo es el posible impacto económico y la pérdida de recursos, que ha sido cuantificado por el Ministerio de Hacienda en más de ₡36 mil millones de colones, considerando los casos en proceso de ser resueltos, tanto en sede judicial como administrativa.

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.

Teniendo en cuenta lo expuesto previamente, el Poder Ejecutivo dispuso una serie de razones por las cuales devolvió el Decreto Legislativo de referencia sin la sanción respectiva, las cuales se exponen de seguido, en vista de que se suscriben plenamente por parte de los diputados y diputadas que elaboran el presente informe de minoría. En este sentido, se indicó que la reforma del párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es improcedente, dado que:

- Limitar el gravamen y restringir el impuesto sobre las utilidades a los ingresos o beneficios generados exclusivamente en el territorio nacional es un retroceso legislativo que debilita el sistema tributario nacional, que no considera la

realidad económica actual, basada en una apertura transaccional internacional donde se mueven los capitales, bienes y servicios de forma irrestricta.

- Limitar el gravamen y restringir el impuesto sobre las utilidades a los ingresos o beneficios generados exclusivamente en el territorio nacional fomentará las planificaciones fiscales agresivas y estrategias de evasión fiscal, orientadas a trasladar el patrimonio en otras jurisdicciones con mejores condiciones fiscales.
- Limitar el gravamen y restringir el impuesto sobre las utilidades a los ingresos o beneficios generados exclusivamente en el territorio nacional solo beneficiará a los contribuyentes con mayor capacidad económica, lo que traería mayor regresividad al sistema impositivo nacional.
- Limitar el gravamen y restringir el impuesto sobre las utilidades a los ingresos o beneficios generados exclusivamente en el territorio nacional debilita las facultades de la Administración Tributaria e incentiva la evasión fiscal, que este Gobierno ha procurado combatir.
- Limitar el gravamen y restringir el impuesto sobre las utilidades a los ingresos o beneficios generados exclusivamente en el territorio nacional propicia una potencial reducción de ingresos al Estado, lo que perjudica de forma importante las finanzas del Gobierno.

3. CONSIDERACIONES DE FONDO

Los suscritos diputados y diputadas, con base en lo anteriormente expuesto, concuerdan con la posición del Poder Ejecutivo en cuanto al veto parcial al Decreto Legislativo 10.381, específicamente en cuanto a que la reforma introducida al párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta representa un cambio en el alcance del criterio de sujeción territorial que atenta

contra la Hacienda Pública y que, además, resulta innecesario para conseguir la salida del país de la lista de jurisdicciones no cooperantes de la UE (Anexo I).

En lo referente a los motivos por los que se estima que la reforma en cuestión implica una afectación para el Fisco, conviene resaltar los siguientes:

- a) **Se trata de un retroceso legislativo que debilita el sistema tributario nacional.** Al modificar el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el principio de territorialidad en los términos del Decreto Legislativo 10.381 se limita y se restringe la aplicación del impuesto sobre las utilidades exclusivamente al territorio geográfico nacional, apartándose del criterio de territorialidad económica apegado a la realidad económica actual, que permite el establecimiento de un gravamen sobre la renta acorde con la alta integración internacional a nivel financiero y global.

- b) **El reforzamiento del principio de territorialidad en tal sentido es una medida con efectos altamente nocivos en términos de progresividad tributaria.** Un sistema tributario será progresivo en la medida de que los impuestos directos logren gravar las manifestaciones de riqueza de cada uno según su capacidad económica. El presente cambio sustantivo en el principio de territorialidad beneficiará primordialmente a aquellos contribuyentes con una alta capacidad económica, que son quienes tienen estructuras sofisticadas que les permiten realizar inversiones en el exterior para maximizar sus rendimientos y los de sus socios. Por ello, las suscritas diputaciones consideran inaceptable dicha reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que se aparta el principio constitucional de capacidad económica.

- c) **La adopción de un criterio de sujeción territorial geográfico fomenta la planificación fiscal agresiva y el surgimiento de nuevas estrategias de elusión y evasión fiscal.** Una de las razones por las cuales Costa Rica es

parte de la lista de países no cooperantes de la UE es por contar con un régimen que exonera de manera amplia las rentas extraterritoriales, lo cual en la práctica representa oportunidades para que los contribuyentes lleven a cabo planificaciones fiscales agresivas, que a su vez impliquen la doble imposición de ciertas rentas. Con la reforma objetada, esta situación se agrava, pues la territorialidad geográfica presenta múltiples opciones para que haya transacciones no sujetas a imposición en el país.

Nótese que, si bien con el Decreto Legislativo de referencia se incorpora un gravamen excepcional para ciertas rentas pasivas extraterritoriales, lo cierto es que estas reglas solo son aplicables para el impuesto sobre rentas de capital y ganancias de capital (Capítulo XI), dejándose sin impuesto alguno las rentas extraterritoriales de aquellos contribuyentes que tributan conforme a las reglas del impuesto sobre las utilidades (Título I), quienes hoy en día deben declarar y pagar por tales rentas, en el tanto estén vinculadas a su actividad económica de fuente costarricense.

- d) El cambio normativo debilita las facultades de control tributario de la Administración Tributaria.** Por lo dicho en el punto anterior, se estima que el Decreto Legislativo 10.381 incentiva la elusión y evasión fiscal, al permitir por medio de la propia ley que existan una amplia gama de transacciones no sujetas a imposición sobre la renta, sin brindar espacio de acción y herramientas a la Administración Tributaria para atacar estas actuaciones.
- e) Propicia una reducción en los ingresos del Gobierno Central.** Como se mencionó anteriormente, si se toma como referencia los casos tributarios en proceso en sede judicial y administrativa se estarían poniendo en riesgo ingresos tributarios por más de ₡36 mil millones de colones, pues habría un cambio en cuanto a la posición hasta ahora desarrollada y aplicable sobre el alcance del principio de territorialidad, con lo que se perjudicaría la capacidad del Estado para brindar servicios en detrimento del bienestar de la población.

Además, se debe hacer hincapié en que la razón de ser del proyecto que fue tramitado bajo el expediente legislativo 23.581 era la salida del país de la lista de jurisdicciones no cooperantes de la UE, aspecto para el cual no era necesario reformar de modo alguno el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente al impuesto sobre las utilidades, puesto que la intención siempre fue que el gravamen excepcional sobre rentas pasivas extraterritoriales fuera regulado según las reglas del Capítulo XI, que se refiere otro impuesto, que es el de rentas de capital y ganancias de capital.

Así, en criterio de estas diputaciones, la seguridad jurídica y la eliminación de la discrecionalidad se hubiera alcanzado con solo adoptar las normas de sustancia económica requeridas por la UE en el Capítulo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin necesidad alguna de causar un significativo perjuicio a la base tributaria local y al Fisco a través de la aprobación de un criterio de territorialidad geográfico como el que fue aprobado en el Decreto Legislativo vetado.

4. RECOMENDACIÓN

Por todo lo anteriormente expuesto, los suscritos diputados y diputadas rendimos el presente **INFORME AFIRMATIVO DE MINORÍA** y, recomendamos al Plenario Legislativo que se acoja el veto parcial al **Decreto Legislativo 10.381 “Modificación a la Ley N. 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para lograr la exclusión de Costa Rica de la Lista de países no cooperantes en materia fiscal de la UE”** remitido por el Poder Ejecutivo mediante el oficio MP-DMP-OF-2023-0758 de 14 de setiembre de 2023, por las razones de conveniencia y oportunidad expuestas; y que se adopte la reforma al párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que fue planteada y que se adjunta al presente informe.

DADO EN LA SECRETARÍA DEL DIRECTORIO. San José, veintidos de setiembre de dos mil veintitrés.

**PILAR
CISNEROS**

Firmado digitalmente por
PILAR CISNEROS

**GALLO
(FIRMA)**

GALLO (FIRMA)
Fecha: 2023.09.22
09:27:44 -06'00'

**PILAR CISNEROS GALLO
DIPUTADA**

JOHNATAN

Firmado digitalmente
por JOHNATAN JESUS

**JESUS ACUÑA
SOTO (FIRMA)**

ACUÑA SOTO (FIRMA)
Fecha: 2023.09.22
08:29:08 -06'00'

**JONATHAN ACUÑA SOTO
DIPUTADO**

ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

MOCIÓN DE FONDO

DECRETO LEGISLATIVO 10.381: “MODIFICACIÓN A LA LEY N. 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DE 21 DE ABRIL DE 1988, PARA LOGRAR LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES NO COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UE”

DE VARIOS DIPUTADAS Y DIPUTADOS:

HACEN LA SIGUIENTE MOCIÓN:

Para que se modifique el artículo 1 de la Ley N. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta de 21 de abril de 1988. El texto será el siguiente:

“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 territorionacional 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, resultarán gravables con este impuesto.

(...)”

PILAR
CISNEROS
GALLO (FIRMA)

Firmado digitalmente
por PILAR CISNEROS
GALLO (FIRMA)
Fecha: 2023.09.22
09:28:26 -06'00'