

**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  
JURISDICCION 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 MINORÍA**

**18 DE AGOSTO DE 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 MINORÍA

### 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 minoría** sobre el proyecto de Ley “**MODIFICACION DE LA LEY N.º7092, 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.º23.581 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 Fracción Unidad Social Cristiana.

#### 1. OBJETIVOS DEL PROYECTO DE LEY

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

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

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

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

El proyecto cierra con tres transitorios.

## **2. ANTECEDENTES: COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN NO COOPERANTE DE LA UNIÓN EUROPEA (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.

Costa Rica entró por primera vez desde dicha fecha, 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.

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, 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.

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.

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.

Importante acotar las posibles consecuencias para el país de mantenerse en la lista de países no cooperantes de la UE (lista negra):

- Mala imagen y reputación del país, cuando CR es una de los países 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. Lo que desincentiva la inversión extranjera directa.
- 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. RESOLUCIÓN DE SALA CONSTITUCIONAL**

En octubre del año 2022, la Sala Constitucional, resolvió una acción de inconstitucionalidad (resolución N° 2022-023955, expediente 20-007518-0007-CO) contra una resolución emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia dictando, sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, menciona la Sala lo siguiente:

*“(...) VIII.- Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria. El principio de reserva de ley, de raigambre constitucional, tiene conexión con otros principios constitucionales, como el principio de jerarquía normativa y el de seguridad jurídica, cuya consecución a su vez supone el respeto al principio de reserva de ley. En materia tributaria, el referido principio está llamado a desempeñar funciones esenciales, como la de servir de vehículo a diversas exigencias de carácter sustancial, asegurando un tratamiento uniforme a diversos grupos de ciudadanos (garantía de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria). Por otra parte, el principio constitucional de reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el poder ejecutivo y el poder legislativo en lo referente a la producción de normas; presupone la separación de poderes y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la ley. Además, constituye un límite, no sólo para el poder ejecutivo, sino también para el propio poder legislativo, que no puede renunciar a una función que le ha sido atribuida con el fin de que se ejerza obligatoriamente. La delimitación más precisa del principio de reserva de ley se da en el campo de las obligaciones tributarias, como consecuencia de la clara individualización y singularidad de los tributos en el campo de las prestaciones patrimoniales de carácter público. El contenido del principio de reserva legal en materia tributaria, implica la necesidad de que sea el poder legislativo el que determine los elementos esenciales del tributo, núcleo de materias que deben ser precisados por ley. (...)”*

Como se desprende, la reserva de ley en materia tributaria implica necesariamente que sea el poder legislativo el encargado de estas reformas y no una capacidad con que cuente el ejecutivo.

Reitera la Sala, en distintos votos:

*"(...) Asimismo, en la sentencia 2006-009170 de las 16:36 del 28 de junio del 2006, la Sala se refirió al principio de reserva legal y sus alcances, en los siguientes términos:*

*"V.- A) La jurisprudencia constitucional referida al principio de reserva legal como uno de los principios constitucionales que rigen la imposición tributaria.- Con anterioridad y en forma constante la jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a los principios que rigen la actividad tributaria del Estado. Así por ejemplo se ha dicho que el Estado tiene la potestad soberana dentro de su jurisdicción de exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes. Esa potestad de gravar, es el poder de promulgar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de "Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ..." (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política), constituyendo así, obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 constitucional, correspondiendo por su lado al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales, artículo 140 inciso 7 de nuestra Carta Magna. Sin embargo, el ejercicio de esa potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales de la Tributación, referidos al Principio de Reserva de Ley, al Principio de Igualdad o Isonomía, al Principio de Generalidad y al Principio de No Confiscación. En otras palabras, los tributos deben emanar de una Ley de la República (reserva legal), no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos (igualdad), deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no sólo a una parte de ellas (generalidad) y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (no confiscación), según los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13 de la Constitución Política (ver al respecto la sentencia número 6455-94). Con fundamento en lo anterior, y respecto del principio de reserva legal, únicamente mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa pueden imponerse legítimamente los tributos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) constitucional, atribución que se le confiere al Poder Legislativo y que no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el*

*«poder tributario» - potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición entre otros- es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido (sentencia número 1687-96, y en similar sentido, las sentencias número 4072-95, 5544-95, 0730-95, 4949- 94, 2947-94 y 4785-93). Entonces, el principio de reserva legal en materia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales de nuestro Estado de Derecho, de manera tal que la definición de los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), aunque mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto a pagar, y siempre y cuando en la ley de creación del impuesto se establezcan con claridad los elementos o parámetros sobre los que debe definirse (véase la sentencia número 0730-95, de las 15 horas del 03 de febrero de 1995, y entre otras las sentencias número 1426-95, 1427-95, y 0687-96). Asimismo, este Tribunal ha señalado la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo para establecer el mecanismo de recaudación de un tributo, sin que ello implique una violación a los principios de reserva de ley en materia tributaria y potestad reglamentaria contenidos en los artículos 11, 121 inciso 13) y 140 inciso 3) de la Constitución Política, ni tampoco de derecho fundamental alguno, en el tanto no se establezca un nuevo tributo o modifique el establecido en la ley (sentencias número 3016-95, de las 11 horas 36 minutos del 09 de junio de 1995 y 3449-96, de las 15 horas 27 minutos del 09 de julio de 1996). En síntesis, el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria está referido a que la potestad de creación de tributos es exclusiva del legislador. (...)*”

*Puede concluirse entonces que es únicamente la Asamblea Legislativa, quien, a través del procedimiento para la creación de la ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos, siendo estos: la base imponible, el hecho generador, la tarifa, el sujeto pasivo y sujeto activo, así como el período fiscal. De ahí, que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca -nullum tributum sine lege-. (...)*”

Bajo este criterio, es que este Órgano Constitucional se pronunció sobre las acciones de inconstitucionalidad planteadas por presuntas infracciones a este principio de reserva de ley de la siguiente manera:

*“(...) IX.- Por mayoría, se declaran sin lugar las acciones de inconstitucionalidad acumuladas en cuanto al agravio de infracción al principio de reserva de ley en materia tributaria. Redacta el Magistrado Castillo Víquez. Hay que tener claro que a la Sala de Casación le corresponde la interpretación y aplicación de las normas jurídicas en el caso concreto -al igual que al resto de los jueces-; es el intérprete último,*

no el único, de la normativa ordinaria. Está llamada a establecer el recto sentido de la ley. Siguiendo la doctrina del derecho viviente – la interpretación y aplicación de la norma al caso concreto y no la visión abstracta de cuando el legislador promulga la ley-, la Sala Casación, así como los tribunales ordinarios, adoptando como marco de referencia la intención del legislador -la ratio legis -, están llamados a resolver la controversia jurídica, de forma tal que las partes encuentren una solución al conflicto. En caso de la materia tributaria esta no es la excepción, empero, a causa del principio de legalidad tributaria, el juez -el a-quo, el ad-quem y el magistrado-tienen una serie de vallas infranqueables o impedimentos constitucionales y legales. En efecto, por vía de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria no se pueden crear, modificar o extinguir los tributos – impuestos, tasas y contribuciones especiales-, exoneraciones, no sujeciones, etc. Ni mucho menos establecer o ampliar los elementos esenciales o estructurales del tributo, ni tampoco se puede recurrir a la analogía para crear o modificar los tributos. Ahora bien, lo que sí puede hacer el juez ordinario es recurrir a los métodos tradicionales de interpretación jurídica previsto en la legislación ordinaria -el literal, el histórico, el teleológico, el sistemático, etc.-. Adoptando como parámetro lo anterior, tal y como se explica a continuación, el meollo de la cuestión, en esta controversia jurídica, consiste en el hecho de si la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia -fallos idénticos de los cuales se extrae una regla de derecho-, amplía la base tributaria del impuesto a las utilidades al incluir como ingresos de las empresas las utilidades que obtienen de operaciones realizadas en el exterior. Es decir, si afecta o no el patrimonio de las empresas al extender el criterio de territorialidad a operaciones financieras que se realizan en el exterior de las que se obtiene una determina utilidad. Para una mejor comprensión de la cuestión, es necesario traer a colación que, en el caso base de esta acción, la Administración Tributaria, a consecuencia de la actuación fiscalizadora, realizó un ajuste en los ingresos declarados por el banco accionante por concepto de “ingresos por depósitos a la vista e inversiones en entidades en el exterior”, por cuanto consideró que los rendimientos obtenidos por el banco fueron forjados con capital de fuente costarricense. Los ajustes practicados por la Auditoría Fiscal fueron confirmados por la Administración Tributaria mediante las resoluciones DT 10R-107-19 y AU10R-19. La Administración Tributaria deja de manifiesto en la resolución AU10R-19, que se sustenta en el criterio jurisprudencial de la Sala Primera, expresado, entre otras, en las resoluciones 000326-F-SI-2017 y 000976-F-S1-2016, que son los fallos más recientes de dicha Sala y que avalan la posición de la Administración Tributaria en cuanto a que el principio de territorialidad que deriva de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se refiere sólo a un aspecto geográfico. La jurisprudencia de la Sala Primera se ha venido poniendo de manifiesto en resoluciones del 2010 y 2011. (...)

Para mayor abundancia, y con el propósito de dejar establecido plenamente el objetivo de presentar esta iniciativa de ley, como ya lo ha dicho la Sala:

*“(…) El artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política establece el principio de reserva legal en materia tributaria, y el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo desarrolla. Según dicho principio, sólo mediante ley formal se pueden crear los tributos, así como establecer sus elementos esenciales, concretamente: sujeto pasivo, base imponible, hecho generador y tarifa del gravamen. Ergo, no se puede, por la vía interpretativa jurídica, variar la forma como se determina la base imponible de un tributo. Con el fin de precisar la postura de la Administración Tributaria y de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia hay que tener presente que el artículo 1° de la Ley de Impuesto sobre la Renta -vigente a la fecha que se practicaron las modificaciones a la empresa accionante y al emitir los fallos la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia- expresamente define cuáles son los elementos esenciales del impuesto que pesa sobre las utilidades de las empresas. Así, establece el legislador que el hecho generador del impuesto a las utilidades está constituido por la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales provenientes de cualquier fuente costarricense, así como los ingresos continuos o eventuales de fuente costarricense percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley. Por otra parte, el Capítulo IV de la citada ley, está referido a la determinación de la base imponible, en tanto los artículos 5, 6, 7 y 8 establecen el procedimiento para su determinación, de manera que no es la Administración Tributaria ni la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia la que mediante su jurisprudencia han incluido dentro de la base imponible para el cálculo del impuesto de las utilidades los ingresos obtenidos por la empresa recurrente producto de sus inversiones en el extranjero, tal y como acertadamente lo sostiene la Procuraduría General de la República. Es evidente, entonces, que si la empresa accionante es una empresa domiciliada en Costa Rica, su fuente productora de renta es costarricense y el capital invertido en el extranjero es costarricense, los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica, pues existe una vinculación económica entre los ingresos producidos en el extranjero y la fuente productora de empresa domiciliada en Costa Rica, lo que no lleva en sí mismo un cambio del concepto de renta territorial -vigente al momento de las actuaciones fiscalizadoras- por el criterio de renta mundial, por cuanto el legislador expresamente dispuso cuáles eran los ingresos gravables. Por ello, sin lugar a dudas, el criterio de vinculación económica deriva de la ley misma al considerar gravables los ingresos vinculados a la fuente productora de renta. Hay que puntualizar que en el artículo 1° de la citada ley, el legislador expresamente dispone que son gravables cualquier ingreso o beneficio*

*de fuente costarricense no exceptuado por la ley, y es lo cierto que el legislador no establece ninguna excepción al respecto. La excepción que aduce el accionante para no declarar como gravables los ingresos derivados de inversiones en el exterior y aducir que Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia los está gravando vía jurisprudencia, se basa en una interpretación que no comparte este Tribunal, ya que el inciso ch) del artículo 6 de la Ley N°7092, que establece las exclusiones de la renta bruta, está referida a las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior. En esta dirección, el Órgano Asesor nos expresa que en tanto que los rendimientos que obtiene la empresa accionante en el exterior no son de bienes o capitales localizados en el exterior, sino que derivan de capital domiciliado en Costa Rica, que es donde se encuentra la fuente productora de ingresos de la accionante, por lo que resultan gravables con el impuesto a las utilidades. Agrega, además la Procuraduría General de la República, que no se puede considerar que la actuación de la Administración Tributaria sea antojadiza y contraria a derecho, y menos aún la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y, por lo tanto, no se vulnera el principio de legalidad tributaria constitucional, por cuanto la determinación de la base imponible de un tributo como el que pesa sobre las utilidades, de conformidad con el principio de legalidad que impera en materia tributaria, no es otra cosa que la aplicación de las normas jurídicas materiales que la circunscribe a unos hechos concretos, de suerte tal que la actividad a desarrollar por la Administración Tributaria es, por una parte, una simple constatación de aquellos hechos necesarios para determinar la obligación y, por otra, la aplicación de las normas materiales. Es por ello, que los casos que motivaron la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y que se acusa violatoria del principio de legalidad constitucional, se circunscriben a la aplicación e interpretación correcta de las normas materiales en cuanto a la determinación de la base imponible. Así las cosas, tratándose de tributos, el principio de reserva de ley lo que impone es que las normas jurídico-materiales de la base estén comprendidas en una disposición legal como sucede con los artículos 1, 5, 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta que impida que puedan ser creadas para el caso concreto por mera voluntad administrativa o judicial. Por lo anterior, y siguiendo los argumentos que da la Procuraduría General de la República, se concluye que no se vulnera el principio de legalidad tributaria y lo que corresponde es declarar sin lugar esta acción. (...)*

Así, queda ampliamente justificado que esta iniciativa, a la luz de la jurisprudencia reiterada, debe ser una ley aprobada por la Asamblea Legislativa que además responde a los requerimientos que la Unión Europea plantea como de necesaria aprobación para considerar la exclusión de nuestro país de las listas sancionatorias en las que se encuentra en la actualidad.

#### **4. TRÁMITE LEGISLATIVO DEL PROYECTO DE LEY**

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

#### **5. CONSULTAS Y AUDIENCIAS REALIZADAS**

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

- Grupo de código de Conducta de la Unión Europea
- Corte Suprema de Justicia
- AZOFRAS
- Federación de Cooperativa de Ahorro y crédito
- Ministerio de Relaciones Exteriores
- AMCHAM
- Cámara de Industrias de Costa Rica
- Colegio de Abogados de Costa Rica
- Contraloría General de la Republica
- Facultad de Derecho de la UCR

- Ministerio de Comercio Exterior
- Ministerio de Hacienda
- Procuraduría General de la República
- UCCAEP

Recibiendo las siguientes respuestas al momento de la presentación de este dictamen:

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

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

	<p>personas jurídicas vinculadas, residentes en diferentes jurisdicciones, incluyendo su casa matriz, sus subsidiarias y sus establecimientos permanentes. También de definen las condiciones de una “adecuada sustancia económica” y una “entidad integra un grupo multinacional”.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Artículo 3: dentro de la definición de contribuyentes se plantea de una manera más clara, la definición de establecimientos permanentes.</li> </ul> <p>Los transitorios definen de buena manera el periodo de aplicación y lo referente a periodos fiscales previos.</p>	
<p><b>Contraloría General de la República</b></p> <p><b>DFOE-FIP-0299</b></p> <p><b>21/07/2023</b></p>	<p>Para la Contraloría General de la República mediante el oficio DFOE-FIP-0299 manifiestan que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Es oportuno indicar que el Órgano Contralor realiza su análisis en función de su ámbito de competencia. En ocasiones anteriores la Contraloría ha externado un criterio positivo en el caso de reformas que se ajustan al principio de capacidad contributiva, como parece ser el caso de este proyecto, y se ha expresado la conveniencia de que el sistema tributario nacional se mantenga cercano a las prácticas internacionales, conforme al propósito original de mantener al país en el estándar de la Unión Europea que se señala en la iniciativa.</li> <li>• Por otra parte, no es claro si el efecto fiscal sería positivo, pues si bien las eventuales deducciones de lo pagado en el exterior se limitan al impuesto equivalente del país, en caso de haber un remanente a favor del contribuyente, se lo podría compensar con otras obligaciones.</li> </ul> <p>Sobre los aspectos técnicos del articulado, se sugiere consultar a las autoridades hacendarias.</p>	<p>Mantiene una posición neutral sobre el expediente.</p>
<p>PR-030-2023</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La Cámara de Industrias de Costa Rica, valora positivamente el que la iniciativa sometida a consulta tenga como objetivo el hacer reformas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recomienda recoger en un texto base las propuestas puntuales y</li> </ul>

<p>Cámara de Industrias de Costa Rica</p>	<p>específicas puntuales a la Ley 7092 a efectos de cumplir con lo requerido por la Unión Europea y el país retome su estatus de jurisdicción cooperante a efectos fiscales.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• CIIR, presento un análisis del expediente, teniendo como referencia la normativa aprobada en el año 2022 (Ley 20.095) por Uruguay, visto que Uruguay se hacían las mismas correcciones:</li> <li>• Nuevo tipo de rentas sometidas a gravamen por entidades NO CALIFICADAS integrantes de grupos multinacionales: Cómo explica la exposición de motivos del Proyecto N.º 23.581, se destaca que el elemento a erradicar de nuestra normativa es que “las rentas pasivas que una persona o empresa genere en el extranjero deberían estar gravadas en Costa Rica.” En el expediente 23.581 se indica: "La propia Unión Europea no considera que los regímenes que aplican el impuesto sobre la renta con base en el principio de territorialidad como el nuestro, sean problemáticos por sí mismos, excepto cuando crean situaciones de doble no imposición, por eso esta iniciativa se refiere únicamente a las rentas pasivas empresariales que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional...".</li> </ul> <p>Lo anterior, en tanto, se prevé que el establecimiento por vía legal de la tributación equitativa de rentas pasivas desincentive la “competencia desleal” entre los regímenes tributarios, y que existan rentas libres de imposición.”</p> <p>Así las rentas que se busca someter a tributación son las rentas y ganancias de capital, no las rentas generadas por actividades empresariales o profesionales que</p>	<p>las valoraciones generales de los expedientes 23.581 y 23.675.</p>
---	---	---

	<p>impliquen una gestión de factores productivos para incidir en el mercado.</p> <p>Estas rentas, de acuerdo con la Ley 7092, cuentan en la actualidad con una ventaja fiscal, pues aun cuando no exista actividad económica real, ni presencia económica sustantiva en el país, las mismas no tributan cuando son generadas por un contribuyente residente en Costa Rica, fuera del territorio nacional.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Sobre la modificación de la definición de establecimiento permanente en nuestra normativa:</b> Estamos de acuerdo con la propuesta incorporada en el expediente N.º 23.581 que elimina, del Artículo 2 de la Ley 7092, el término “esencial” como limitación al tipo de actividad que califica para que un no residente genere un establecimiento en nuestro territorio.</li> </ul>	
--	---	--

Así mismo, se hace constar que sobre este proyecto se han realizado las siguientes audiencias:

- Sr. Felipe Guevara Leandro (Especialista en Derecho tributario) el día 29 de junio de 2023
- Ministerio de Hacienda, el día 19 de julio de 2023
- UCCAEP, el día 20 de julio de 2023
- Ministerio de Comercio Exterior, el día 26 de julio de 2023
- Representantes del Grupo Código Conducta de la Unión Europea, el día 27 de julio de 2023

## 6. INFORME DEL DEPARTAMENTO DE SERVICIOS TÉCNICOS

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Sobre la forma**

*El artículo que nos ocupa, es sumamente largo, con una extensión y profusión de contenidos, que a todas luces demuestran una técnica legislativa deficiente e inconveniente para el manejo y comprensión del texto ya vigente, que ya de por sí es adicionado con nuevos contenidos.*

*Esta asesoría se permite cuestionar lo siguiente:*

*Dado que todos los contenidos que se proponen adicionar son nuevos (no son reforma a contenidos existentes) y son de excepción; no se entiende la razón de*

que sean incluidos en normas existentes provocando confusión y eventualmente efectos no deseados de carácter general, en lugar de simplemente crear artículos nuevos y especiales totalmente separados y aplicables a la excepción que se pretende crear.

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

### **Modificaciones de fondo (Párrafo tercero)**

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

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

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

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

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

### **Párrafos con la excepción sustantiva (Párrafos 8 y 10)**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Definición de regalías (párrafo nueve)**

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

### **Definición de impuesto análogo (párrafo doce)**

---

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

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

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

### **Regla de compensación de remanentes (párrafo trece)**

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

*Este párrafo tiene problemas jurídicos y de conveniencia y oportunidad:*

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

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

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

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

*Respetuosamente sugerimos revisar este párrafo final por los motivos indicados.*

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

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

*Esta disposición también es sumamente extensa (constituyendo en sí misma una excepción, sin riesgo de generar otros efectos generales distintos solo a los que se*

*indica) tiene por objeto calificar al sujeto beneficiario de las rentas pasivas en el exterior para determinar si es contribuyente o no.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La adición no tiene problema jurídico.

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

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

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

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

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

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

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

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

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

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

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

*No tiene problema jurídico, y se considera muy adecuada.*

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

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

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

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

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

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

### **c) Consideraciones Finales**

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

## **7. CONSIDERACIONES DE FONDO**

Las diputadas y diputados firmantes de este dictamen, consideran que la iniciativa de ley bajo estudio no posee viabilidad por cuanto:

- En un primer lugar, es cuando menos desafortunado que se pretenda modificar el alcance del criterio de sujeción territorial, en detrimento de la reiterada jurisprudencia administrativa y judicial sobre la posibilidad de gravar ciertas rentas pasivas cuando se demuestra su vinculación económica con el territorio nacional. Con este cambio, se busca revertir una posición que ha sido validada por la Sala Primera y la Sala Constitucional, en beneficio de unos pocos contribuyentes, cuando bien podría adoptarse vía ley el criterio en cuestión y así eliminar la discrecionalidad administrativa a la que hace referencia la Unión Europea, sin atentar contra la progresividad del sistema.
- En un segundo lugar, el texto tiene serios errores de técnica tributaria, pues si lo que se quiere es gravar aquellas rentas pasivas extraterritoriales obtenidas por empresas “de papel” o “entidades no calificadas”, como se les denomina en el proyecto de ley, se deben modificar tanto las normas del impuesto sobre las utilidades (Título I), como las del impuesto sobre rentas y ganancias de capital (Capítulo XI), ambos comprendidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta. No hacerlo de esta forma distorsiona aún más el sistema de renta cedular con que cuenta Costa Rica y permite la creación de espacios para la planificación fiscal abusiva por parte de aquellos contribuyentes que no quieren pagar sus impuestos.
- Por su parte, la norma antiabuso que se introduce en el artículo 2 quinquies es una versión debilitada de la que fue la sugerida por el Ejecutivo, a solicitud de algunos de los diputados de esta Comisión, y se aleja de la redacción aprobada para el caso de Uruguay. Cabe destacar que para que esta norma sea acorde a las mejores prácticas internacionales y sea considerada como una norma robusta por la Unión Europea, debe seguir la lógica del test de propósito principal, derivado de la Acción 6 BEPS. Además, los recursos de revocatoria y apelación introducidos en la norma antiabuso implican una excesiva litigiosidad ya que, estos procesos ya cuentan con un régimen recursivo y con ello se agregarían más etapas al proceso dando pie a casos

interminables, debilitando a su vez la finalidad de la norma.

- Por otra parte, se advierte que la modificación que se realiza en el artículo 15 es perjudicial para el sistema tributario costarricense, ya que no establece un límite en cuanto a la acreditación del impuesto pagado en el exterior, con lo cual se podría erosionar la base imponible local. Una norma unilateral para evitar la doble imposición jurídica internacional debe seguir el Modelo de Convenio Tributario, tal y como fue propuesto por el Poder Ejecutivo en la norma presentada ante esta comisión, también validada por la UE.

## **8. RECOMENDACIONES**

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

### **LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA**

#### **DECRETA:**

#### **MODIFICACIÓN A LA LEY N° 7092, LEY 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.-** Modifíquese el párrafo segundo y tercero del artículo 1, el primer párrafo del inciso b) del artículo 2, los párrafos primero y tercero del artículo 5, el inciso ch) del artículo 6 y los artículos 27 bis y 28 quáter, todos de la Ley del

Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, para que en adelante se lean de la siguiente manera:

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

*El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de:*

- a) Rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, incluyendo las provenientes de las operaciones de exportación de bienes y servicios realizadas desde el territorio nacional, 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.*

- b) Rentas del capital y ganancias del capital que provengan de bienes y derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, en el tanto sean obtenidas por contribuyentes que desarrollen actividades lucrativas en el país y se trate de bienes y derechos afectos a esta.*

*(...)*

**Artículo 2.- Contribuyentes. (...)**

- b) *Los establecimientos permanentes. 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. (...)*

**Artículo 5.- Renta bruta.** *La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el periodo del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de los supuestos contemplados en el artículo 1.*

(...)

*La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por:*

- a) *El total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.*
- b) *La totalidad de los ingresos obtenidos por concepto de rentas del capital y ganancias del capital provenientes de bienes y derechos afectos a la actividad lucrativa desarrollada en el país por parte del contribuyente, en los términos dispuestos en el artículo 1 inciso b) de esta ley. (...)*

**Artículo 6.- Exclusiones de la renta bruta. (...)**

*ch) Las rentas, distintas de las rentas del capital y las ganancias del capital, generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. (...)*

**Artículo 27 bis.- Hecho generador.** *El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda renta en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador; así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades.*

**Artículo 28 quáter.- Declaración, liquidación y pago de las rentas.**

*Cuando no sea posible aplicar la retención regulada en este capítulo, en que se haya configurado dicha retención como impuesto único y definitivo, o se trate de rentas de capital y ganancias de capital de fuente extraterritorial, y siempre que no proceda según el artículo 1 de esta ley su inclusión en la declaración ordinaria del impuesto sobre las utilidades, estas rentas deberán ser objeto de declaración independiente por el contribuyente.*

*Esta declaración deberá presentarse por cada hecho generador del impuesto.*

*El impuesto deberá liquidarse por parte del contribuyente siguiendo las reglas de este capítulo, según sea el tipo de renta de capital percibida o ganancia de capital obtenida.*

*Los contribuyentes de este impuesto tendrán derecho al crédito del impuesto por doble imposición jurídica internacional, con arreglo a lo siguiente:*

- a) Cuando entre las rentas positivas del contribuyente figuren rentas del capital o ganancias del capital, obtenidas y gravadas en el extranjero, podrá deducirse el importe efectivo de lo satisfecho sobre dichas rentas en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en el tanto tal importe sea igual o inferior al monto que correspondería pagar en Costa Rica sobre tales rendimientos.*
  
- b) En caso de que el importe efectivo del impuesto pagado en el extranjero sobre dichas rentas de capital y/o ganancias de capital fuese superior al monto que correspondería pagar en Costa Rica, el contribuyente podrá acreditarse, como máximo, el monto equivalente a este último importe.*

*La presentación de la declaración y el pago respectivo deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente del momento en que ocurra el hecho generador.*

*Reglamentariamente, se definirá la forma de realizar la declaración, la liquidación y el pago del impuesto correspondiente a estas rentas.*

*No obstante, para determinados hechos generadores que se produzcan de forma periódica varias veces en el año, se podrá disponer, reglamentariamente, la presentación de una declaración trimestral o anual.”*

**ARTÍCULO 2.-** Adiciónese tres párrafos al final del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

***“Artículo 15.- Tarifa del impuesto. (...)***

*Los contribuyentes de este impuesto tendrán derecho al crédito del impuesto por doble imposición jurídica internacional, con arreglo a lo siguiente:*

- a) Cuando entre las rentas positivas del contribuyente figuren rentas del capital o ganancias del capital, obtenidas y gravadas en el extranjero, podrá deducirse el importe efectivo de lo satisfecho sobre dichas rentas en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, en el tanto tal importe sea igual o inferior al monto que correspondería pagar en Costa Rica sobre tales rendimientos.*
- b) En caso de que el importe efectivo del impuesto pagado en el extranjero sobre dichas rentas de capital y/o ganancias de capital fuese superior al monto que correspondería pagar en Costa Rica, el contribuyente podrá acreditarse, como máximo, el monto equivalente a este último importe.*

**ARTÍCULO 3.-** Modifíquese el artículo 106 quáter del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Ley N° 4755 del 03 de mayo de 1971, para que en adelante se lea de la siguiente manera:

***“Artículo 106 quáter.- Procedimiento para requerir información financiera para el intercambio de información con otras jurisdicciones, en virtud de un convenio internacional.***

*Las entidades financieras y cualquier otra entidad que aun sin ser catalogada como financiera efectúe algún tipo de actividad financiera, incluida cualquier entidad categorizada como Institución Financiera Sujeta a regulación según las disposiciones nacionales de aplicación correspondientes al intercambio automático de información, deberán suministrar a la Administración Tributaria toda la información de sus clientes que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios y se requiera para la implementación de instrumentos internacionales que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en las siguientes formas: requerimiento, automático y espontáneo. Se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios, la información que se requiera para cumplir con un instrumento internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.*

*Para tales efectos, se autoriza a la Administración Tributaria para que traslade la información financiera obtenida a las jurisdicciones con las que tenga instrumentos internacionales vigentes que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.*

*Las entidades señaladas en este artículo deberán cumplir, en un plazo no mayor de diez días hábiles, con todos los requerimientos individualizados de información que realice la Administración Tributaria en virtud de un convenio internacional. Dichos requerimientos serán firmados por el Director General de Tributación.*

*A efectos de la implementación del intercambio automático de información, la Administración Tributaria establecerá, mediante resolución general, el tiempo y la forma en que las citadas entidades suministrarán la información correspondiente al reporte anual y los tipos de procedimientos internos de*

*control de cumplimiento y suministro de información que las entidades financieras deberán ejecutar previo a la elaboración del reporte anual.*

*La Administración Tributaria tendrá la facultad de supervisar, verificar y monitorear a las entidades sujetas a reportar en la aplicación de los procedimientos internos de control, cumplimiento y entrega de la información, así como el acatamiento del estándar relacionado con el tipo de información a reportar; mediante la ejecución de actuaciones anuales.*

*En ese sentido, la Administración Tributaria emitirá informes con las recomendaciones que deberán ser implementadas por las entidades financieras sujetas a reportar, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que adquiere firmeza el informe.*

*Para la ejecución de las facultades contenidas en el presente artículo no se requerirá el procedimiento de autorización judicial contenido en el artículo 106 ter del presente Código, ni la autorización establecida en el artículo 615 del Código de Comercio.*

*En caso de presentarse alguno de los siguientes incumplimientos: (1) incumplimiento en el suministro de información, (2) no aplicación de los procedimientos internos de control, cumplimiento y entrega de la información, así como del estándar relacionado con el tipo de información a reportar, procedimientos de debida diligencia, incluyendo la no obtención de auto-certificaciones para las cuentas nuevas, y (3) no implementación de las recomendaciones de los informes de supervisión y monitoreo dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que adquiere firmeza el informe emitido por la Administración Tributaria, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios*

*base y un máximo de cien salarios base. Si el obligado subsana su incumplimiento dentro de los tres días siguientes al vencimiento del plazo conferido por la Administración, la multa pecuniaria establecida en este párrafo se reducirá en un setenta y cinco por ciento (75%). En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción de diez salarios base.*

*Si los registros no reportados representan un porcentaje superior al diez por ciento (10%), veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%) o setenta y cinco por ciento (75%) de los registros que debieron reportarse, la Administración Tributaria podrá dimensionar la sanción aplicable a los casos previstos en el párrafo anterior, estableciendo una multa pecuniaria proporcional del veinticinco por ciento (25%), cincuenta por ciento (50%), setenta y cinco por ciento (75%) o cien por ciento (100%), respectivamente, de la sanción que le hubiera correspondido. En caso de que no se conozca el importe de los ingresos brutos, se impondrá una sanción equivalente a una multa pecuniaria de diez salarios base.*

*El pago de las sanciones pecuniarias no exime a las entidades sujetas a reportar de la obligación de proporcionar o corregir la información pendiente o aplicar las recomendaciones emitidas por la administración tributaria.*

*De constatare errores en la información suministrada, la sanción será del uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica. En este caso, la sanción impuesta no podrá exceder la multa que corresponda de acuerdo con los dos párrafos anteriores. La Administración Tributaria se encuentra facultada para no aplicar las sanciones mencionadas, cuando se esté en presencia de un hecho considerado como caso fortuito o fuerza mayor, debidamente demostrado.*

*Toda la información recabada por parte de las entidades será manejada de manera confidencial, según se estipula en el artículo 117 de la Ley N.º4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas.”*

## **DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

**TRANSITORIO I.** Las disposiciones contenidas en la presente ley, por medio de las cuales se reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988, serán aplicables a partir del primer día de enero del año inmediato siguiente al de su publicación en el Diario Oficial La Gaceta.

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

**Rige a partir de su publicación.**

**DADO EN LA SECRETARÍA DEL DIRECTORIO.** San José, a los 18 del mes de agosto del año dos mil veintitrés.

**PILAR CISNEROS GALLO**  
**DIPUTADA**

**JONATHAN ACUÑA SOTO**  
**DIPUTADO**