

MP-DMP-OF-2023- 0758
San José, 14 de septiembre de 2023

Señora
María Marta Carballo Arce
Diputada
Primera Secretarí
Asamblea Legislativa


S.D/14SEP'23/PM2:53:33

Señor
Manuel Morales Díaz
Diputado
Segunda Secretarí
Asamblea Legislativa

Estimados señores:

Tengo el agrado de extenderles un cordial saludo con ocasión de remitirles el oficio PR-P-071-2023 del 14 de septiembre de 2023, mediante el cual el Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades constitucionales, remite para conocimiento de la Asamblea Legislativa el veto parcial, por razones de oportunidad y conveniencia, del Decreto Legislativo N°10.381 denominado " 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 UNIÓN EUROPEA".

Agradeciendo de antemano la atención a la presente, me despido de ustedes,

Atentamente,


Natalia Díaz Quintana
Ministra
Ministerio de la Presidencia



Presidencia de la República de Costa Rica

14 de setiembre del 2023

PR-P-071-2023

Señor Diputado
Rodrigo Arias Sánchez
Presidente,
Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica



S.D/14SEP'23/PM2:53:38

Estimado Presidente:

Reciba un atento saludo. En ejercicio de las potestades constitucionales consagradas en los artículos 125 y 126 de la Constitución Política, el Poder Ejecutivo procede en este acto a formular el veto parcial, por razones de oportunidad y conveniencia, del Decreto Legislativo número N° 10.381 denominado " **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 UNIÓN EUROPEA**".

I. Legitimación para la formulación del veto

De conformidad con lo dispuesto por la Constitución Política en el artículo 125, la potestad para vetar un decreto legislativo recae en el Poder Ejecutivo. Dicha facultad puede ser ejercida por el Poder Ejecutivo contra cualquier proyecto de ley, salvo la excepción dada por el mismo numeral citado.

La presente objeción se efectúa de manera parcial respecto del Decreto Legislativo número 10.381, versando concretamente sobre la modificación del párrafo tercero en relación con la reforma al artículo 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (en adelante, LISR), dentro del plazo contemplado en el artículo 126 constitucional, sean los 10 días contados a partir de la recepción del proyecto de ley aprobado, que en este caso se dio el 08 de setiembre del 2023.

Presidencia de la República de Costa Rica

II. Antecedentes de relevancia del Decreto Legislativo No. 10.381

En febrero de 2023, Costa Rica fue incluida en la lista gris de la Unión Europea (UE), catalogando al país como una jurisdicción no cooperante en materia fiscal. Lo anterior, toda vez que la UE consideró riesgoso que el principio tributario de territorialidad nacional, podía ser utilizado por contribuyentes europeos para implementar planificaciones que afecten la recaudación en la UE.

En ese contexto, específicamente, la presión de la UE hacia Costa Rica se orientó a que nuestro país tomara medidas legislativas para evitar que sus contribuyentes (residentes de la UE) se aprovecharan de nuestro sistema de imposición, creando entidades costarricenses sin sustancia económica real que solo se dediquen a generar rentas pasivas extraterritoriales.

De conformidad con lo anterior, se presentaron 3 proyectos de ley a la corriente legislativa; el primero, propuesto por el Gobierno, el segundo, del Partido Liberal Progresista, y el tercero presentado por el Partido Unidad Social Cristiana, que correspondió al Proyecto de Ley N°23.581 aprobado por Asamblea Legislativa, con dictamen de mayoría.

Es así como en el marco de la discusión legislativa se incorporó una reforma al párrafo tercero del proyecto en referencia, donde se modificó el criterio de territorialidad, interpretándolo de forma exclusiva a que se graven los ingresos originados en el territorio nacional dentro del ámbito geográfico nacional.

De esa manera, el Decreto Legislativo N°10.381 establece una reforma al artículo 1 de la LISR, consistente en modificar el párrafo tercero, para se lea de la siguiente forma:

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

Para los efectos de lo dispuesto en esta ley, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial y para cuyos efectos deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en los artículos 5 y 6 de la Constitución Política,

Presidencia de la República de Costa Rica

provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos, así como con independencia del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.”

La redacción aprobada mediante Decreto Legislativo N°10.381, del artículo 1 de la LISR, enmarcada en la modificación del párrafo tercero, que limita el gravamen con el impuesto sobre las utilidades de ingresos generados exclusivamente en el territorio nacional, provoca un debilitamiento del sistema tributario nacional, toda vez que lo circunscribe al ámbito geográfico con independencia de la vinculación económica en la estructura empresarial. Lo anterior de conformidad con los motivos que se expondrán seguidamente:

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

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

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

Debe considerarse inicialmente que nuestro sistema tributario ha seguido una línea de imposición asentada en la aplicación de un criterio de sujeción basado en la “territorialidad de la fuente” que genera la riqueza, lo que quiere decir que aplica un punto de conexión objetivo que atiende al lugar donde se produce el hecho generador, por lo que le confiere potestad de gravar la producción de la fuente, al Estado donde se origina la renta¹.

¹ Caso contrario sería la aplicación del criterio de sujeción sobre renta mundial, el cual aplica un punto de conexión subjetivo, que atiende al perceptor de la renta, visualizando una sujeción de carácter personal, ya sea por nacionalidad o residencia.

Presidencia de la República de Costa Rica

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

“Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

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

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley. (...)”

En este sentido, Torrealba Navas señala que el ordenamiento tributario costarricense se basa en el principio de territorialidad de la fuente, el cual se enmarca en un criterio objetivo de punto de conexión, pudiendo éste ser visto desde un doble perfil. El primero, aquel denominado literal, que toma en cuenta fundamentalmente que el hecho productor de renta se realice en forma material dentro del territorio, sea en los confines políticos de un territorio; el segundo, un perfil teleológico, que toma en cuenta no sólo la literalidad, sino que va más allá, no siendo suficiente trasladar el hecho hacia fuera de los confines políticos-geográficos².

De esta valoración se ha concluido que la aplicación de este criterio debe abarcar más que los límites geográficos, considerando como una auténtica renta real, aquella que se

² TORREALBA NAVAS, A., *La Imposición sobre la Renta en Costa Rica*, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José, 2003, págs. 426 y 427.

Presidencia de la República de Costa Rica

encuentra involucrada directamente con la infraestructura económica de un país, implicando en consecuencia que la territorialidad no se puede limitar a los contextos geopolíticos y más bien se debe visualizar en un contexto de “Pertenenencia Económica”.

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

Precisamente, nuestra jurisprudencia³, como fuente legítima del derecho definió que el principio de territorialidad de la fuente establecido en la LISR pregona un sentido teleológico; teniendo este criterio un sustento pleno en nuestra normativa vigente y responde al mundo actual en que vivimos, toda vez que entre la globalización y los avances tecnológicos nos enfrentamos a un mundo plenamente interconectado, produciendo una apertura sin precedentes de la economía.

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

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

³ Véanse las resoluciones Sala Primera: 617-2010 a las 09:10 del 20 de mayo del 2010, 55-2011, de las 08:50 del 27 de enero del 2011, 475-2011 de las 11:20 del 07 de abril del 2011, 976-2016 a las 13:05 del 22 de setiembre del 2016, 326-2017 a las 10:55 del 23 de marzo del 2017. Así como el voto 23955-2022 a las 16:42 del 12 de octubre del 2022 de la Sala Constitucional.

Presidencia de la República de Costa Rica

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

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

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

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

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

El mundo actual en que nos encontramos ha transformado de forma radical el contexto económico sobre el que se diseñaban los sistemas tributarios, siendo ahora insuficiente la forma de diseño que está gestándose con el Decreto Legislativo en mención, al pretender la aplicación de la territorialidad basada en el ámbito geográfico de un país; ya que este diseño respondía a un contexto económico diferente, podría decirse *offline*, donde el comercio entre los países se hallaba muy controlado y limitado, y prácticamente no existían los grandes desplazamientos de capitales. Un entorno donde las empresas operaban en gran medida

Presidencia de la República de Costa Rica

dentro de las fronteras de sus países, y la mayor parte de las personas obtenían su ingreso de actividades o inversiones en los países en los que tenían su residencia legal, pudiéndose en consecuencia, gravar los flujos comerciales, las utilidades de las empresas, el consumo y los ingresos personales sin que se generaran conflictos con las autoridades de otros países.

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

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

Su aplicación según lo propuesto fomentará las prácticas de planificación fiscal agresiva, enmarcándose en el diseño de operaciones localizadas en diferentes territorios, prevaleciendo aquel que brinde mayores beneficios fiscales. Al respecto, BARCIELA PÉREZ señala que la planificación fiscal agresiva *"(...) consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal, o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales, con el fin de reducir la deuda tributaria (...) // (...) en referencia a un tipo de planificación que se caracteriza por el diseño de esquemas o estructuras que van contra el espíritu o finalidad de la norma."*⁴.

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

Resultaría entonces un contrasentido que, la deslocalización patrimonial al extranjero - gestionada a través de planificaciones fiscales agresivas-, sea el marco de lucha contra el cual

⁴ BARCIELA PÉREZ, J.A. (2017). "Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.", *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* N°5/2017, págs.2 y 12.

Presidencia de la República de Costa Rica

se deben enfrentar las Administraciones Tributarias, y que, por medio de una reforma legal se incentive su realización.

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

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

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

Determinaciones de oficio que incluyeron ajustes por ingresos extraterritoriales

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

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

Presidencia de la República de Costa Rica

Determinaciones de oficio que incluyeron ajustes por ingresos extraterritoriales

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

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

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

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

IV. Respecto a la solución propuesta por el Gobierno de la República

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

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

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

(...) *Presidencia de la República de Costa Rica*

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

(...) ”

V. Conclusión

Basado en las consideraciones previamente expuestas, se estima que se disponen de amplias razones de conveniencia y oportunidad para ejercer el veto parcial al Decreto Legislativo de referencia, de conformidad con las siguientes argumentaciones:

- a) 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.
- b) 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 o estrategias de evasión fiscal, orientadas a trasladar el patrimonio en otras jurisdicciones con mejores condiciones fiscales.
- c) 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.

Presidencia de la República de Costa Rica

- d) 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.
- e) 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.
- f) Se estima que la reforma al párrafo tercero del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta debe ir en las siguientes condiciones:

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

(...)

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

(...)”

Así las cosas, por las razones de oportunidad y conveniencia esbozadas, se procede a devolver ante el Poder Legislativo el Decreto Legislativo No.10.381 denominado "**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 UNIÓN EUROPEA**", sin la sanción correspondiente debido al presente acto de veto parcial.

Cordialmente,

Presidencia de la República de Costa Rica



**RODRIGO CHAVES ROBLES
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**



**NOGUI ACOSTA JAÉN
MINISTRO DE HACIENDA**

