

**ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA  
DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS**

**COMISIÓN ESPECIAL PARA INVESTIGAR Y DICTAMINAR PROYECTOS DE  
LEY RELACIONADOS CON LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO  
JURISDICCIÓN COOPERENTE DE LA UNIÓN EUROPEA EN  
MATERIA FISCAL  
Exp; 23804**

**MODIFICACIÓN DE LA, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.º 7092  
DEL 21 DE ABRIL DE 1988, PARA LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO  
JURISDICCIÓN COOPERANTE EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN  
EUROPEA (UE).**

**EXPEDIENTE N°23.675**

**DICTAMEN UNANIME NEGATIVO  
10 DE AGOSTO DEL 2023**

**SEGUNDA LEGISLATURA  
PRIMER PERIODO DE SESIONES ORDINARIAS**

**AREA DE COMISION ES LEGISLATIVAS II  
DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS.**

## DICTAMEN UNANIME NEGATIVO

### 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 negativo sobre el proyecto de Ley “MODIFICACIÓN DE LA, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092 DEL 21 DE ABRIL DE 1988, PARA LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN COOPERANTE EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA (UE).” expediente N° 23.675 presentado a la corriente legislativa el 13 de abril de 2023, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°68 del 20 de abril de 2023, como iniciativa de la Fracción Partido Liberal Progresista.

#### 1. OBJETIVO DEL PROYECTO DE LEY:

Como su título lo indica este proyecto pretende modificar la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de cumplir los requerimientos necesarios para lograr que Costa Rica sea excluida de la lista de jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea.

Como es conocido, “de acuerdo con los lineamientos de la UE, las rentas pasivas que una persona o empresa genere en el extranjero deberían estar gravadas en Costa Rica.”

Para ello en un primer artículo de modificaciones propone lo siguiente:

Modifica el artículo 2 que define los contribuyentes, para agregar en el apartado de empresas no domiciliadas, donde se regula “el establecimiento permanente” la definición de “entidades no calificadas”, aquellas que estarían sujetas al tributo de rentas pasivas por no contar con suficiente “sustanciación económica” en sus actividades según las reglas que ahí mismo se definen.

Se modifica el artículo 15 de la tarifa del impuesto, para rebajar en tres puntos porcentuales el impuesto a las personas jurídicas y dejarlo en un 27%.

Se adiciona el artículo 24 que define las deducciones al impuesto, para agregar como tal el pago del impuesto análogo en una jurisdicción cooperante.

En un artículo segundo de adiciones, se crea un nuevo artículo 1 ter – para definir las rentas pasivas generadas en el exterior como un nuevo supuesto de renta de fuente costarricense.

Crea un nuevo artículo 27 quinquies en el apartado de rentas de capital, para incorporar como tales y sujetas al impuesto, las obtenidas en el exterior, cuando provengan de una entidad no calificada.

Adiciona un artículo 81 ter – para definir el criterio de vinculación económica con respecto a entidades no calificadas.

En un artículo 3 dispone la derogatoria del artículo 26 de la ley actual, que es el que establece el impuesto de 15% para los extranjeros no domiciliados en el país cuando prestan cualquier tipo de servicios y obtienen sus ingresos de fuente considerada costarricense.

El proyecto se cierra con dos artículos transitorios.

## **2. ANTECEDENTES E IMPLICACIONES**

### **1. Estado de la situación con la UE:**

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

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

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

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

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

- Cuando tienen una definición muy amplia del ingreso a ser excluido de imposición, particularmente la renta pasiva de fuente extranjera, sin ningún tipo de condición o salvaguarda, y/o
- Una definición de nexos que no está alineada con la definición de Establecimiento Permanente del Modelo de Convenio de la OCDE.

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

Se pueden enumerar varias:

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

## 3. Requerimientos de la UE:

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

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

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

## 3. TRAMITE LEGISLATIVO DEL PROYETO DE LEY

- a. El proyecto fue presentado a la corriente legislativa el 13 de abril de 2023, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°68 del 20 de abril de 2023
- b. Asignación a Comisión e informe al plenario el 27 de junio del 2023.
- c. Recepción del proyecto en la Comisión Especial de Paraísos Fiscales, ingreso en el orden del día de la Comisión Especial de Paraísos Fiscales el 29 de junio del 2023.

- d. El 28 de junio de 2023 se emite informe jurídico del texto AL-DEST-IJU -139-2023 del Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

#### 4. CONSULTAS REALIZADAS:

Se realizaron las siguientes consultas en base al texto 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

#### 5. RESPUESTAS RECIBIDAS:

Se recibieron las siguientes respuestas al momento de la presentación de este informe:

INSTITUCIÓN/ ORGANIZACIÓN	CRITERIO	CONCLUSIÓN
MH-DM-OF-1238-2023 01 de agosto del 2023  Ministerio de Hacienda	Es el criterio de esta Cartera Ministerial que el Expediente Legislativo N°23.675, contiene elementos que no tienen relación con el propósito del proyecto y que ni siquiera se justifican en la exposición de motivos, además carece de medidas precisas, claras y concretas, que le permitan gravar las rentas pasivas obtenidas en el exterior, con la integralidad y el desarrollo técnico adecuado para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de jurisdicciones no cooperantes de la Unión Europea, por lo que compromete la viabilidad jurídica y la oportunidad práctica que tiene esta propuesta.  La propuesta del expediente N° 23.675 consiste en gravar las rentas pasivas que una persona o	Este expediente legislativo, propone reformar, derogar y adicionar párrafos o incisos al módulo unitario del cuerpo normativo, proporcionando como resultado artículos muy extensos, sin precisión, con una redacción defectuosamente escrita, contradiciéndose unas normas con otras, creando con ello, distintas interpretaciones que sólo generan confusión a los operadores jurídicos y a quienes van dirigidas, con términos ambiguos y que no dan seguridad ni certeza jurídica en materia impositiva. Esto implica un debilitamiento en la recaudación de

	<p>empresa domiciliada en Costa Rica genere en el extranjero, bajo el calificativo de excepcionales y que cumplan dos requisitos, primero que las rentas pasivas deban ser repatriadas de forma física o contable al territorio nacional y segundo que esas rentas provengan de bienes situados o capitales utilizados económicamente fuera del territorio nacional, siempre y cuando sean obtenidas por un mismo grupo económico nacional o con vinculación internacional y que no hayan sido sujetas a tributación, en ninguna otra jurisdicción, con independencia de la nacionalidad, del domicilio o residencia fiscal de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos de donde estas provengan. Para lo anterior, el proyecto introduce el requisito de sustancia económica al modificar el actual artículo 2.</p> <p>Sin embargo, lo anterior estaría creando un portillo fiscal que contraviene el principio de territorialidad ampliado y avalado por la Sala Constitucional ya que, establece que para poderlas sujetar al Impuesto sobre la Renta deben ser repatriadas y obtenidas de bienes situados o capitales utilizados en el exterior, con lo cual se estarían excluyendo lo que actualmente se grava referente a las utilidades o dineros invertidos en el exterior que son de fuente costarricense, porque fueron generados a partir de la actividad económica desarrollada en el país.</p> <p>También, se debe de indicar que en la reforma se agrega al artículo 2, el concepto de grupo económico nacional o con vinculación internacional, generando confusión al no estar ligado al concepto de entidades no calificadas incorporado en ese mismo artículo.</p> <p>Por otro lado, en el articulado que se pretende reformar se indica que se considerará de forma excepcional como rentas de fuente costarricense, las rentas pasivas que sean repatriadas física o contablemente, al territorio nacional, a lo cual es importante indicar que el gravamen de las rentas pasivas contra su repatriación fue considerado por la OCDE, como un mecanismo abusivo y de erosión de las bases imponibles, específicamente en la</p>	<p>los tributos y dependiendo de manera supletoria de otras normas o de la emisión de resoluciones administrativas que vengan a apoyar en la interpretación de lo que se debe de entender en determinado artículo, para su aplicación; pues de nada sirve dictar nuevas normas cuyo cumplimiento no podrá controlarse, aplicarse ni fiscalizarse. Además, las reformas normativas propuestas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, son insuficientes para atender los cuestionamientos de la Unión Europea sobre el régimen de exención de las rentas pasivas extraterritoriales y sacar al país de la lista de jurisdicciones no cooperantes, dado que, estos cambios se enfocan en gravar las rentas pasivas extraterritoriales de manera excepcional y sólo cuando se repatrien de forma física o contable, esas rentas; lo que, además de no lograr el objetivo, estaría introduciendo por Ley un mecanismo de elusión contrario a las prácticas y los estándares internacionales. En conclusión, esta propuesta únicamente trata de resolver uno de los criterios señalados por el Código de Conducta de la Unión Europea, enumerados al inicio de este criterio. Lo hace de forma incompleta y con una técnica de diseño normativo incorrecta por lo que no solventaría la exclusión del país en la lista de países no cooperantes en materia fiscal y más bien estaría generando mayores posibilidades de elusión y mayor inseguridad jurídica.</p>
--	--	--

	<p>Acción 3 “Refuerzo de la normativa CFC”, pues permite deslocalizar o trasladar sus rentas a una compañías extranjeras o CFC en jurisdicciones de baja o nula tributación por largos periodos para evitar el pago de impuestos por lo que con esta disposición se crearía por ley un mecanismo elusivo. Esto no solo va en contra de lo solicitado por la Unión Europea, sino que genera un daño reputacional al país como país miembro de la OCDE. De igual modo se debe de resaltar que en ese artículo 2 al indicar que la sujeción al impuesto es con independencia de la nacionalidad, del domicilio o residencia fiscal de quienes intervengan en las operaciones, presenta un problema jurídico porque la residencia fiscal es el criterio base para sujetar a imposición a las personas (físicas y jurídicas). Por último, la iniciativa adiciona un último párrafo al inciso i) propuesto, donde indica que la existencia de sustancia económica, para efectos de determinar una entidad como calificada, no se verá afectada cuando en el caso de los literales A) y B), la actividad lucrativa sea desarrollada por terceros en el territorio nacional y bajo la supervisión directa de la entidad, con ello el requisito de sustancia podría cumplirse con solo contratar a un tercero o tener a un apoderado en el país, con lo cual se volvería a caer en lo censurado por la Unión Europea en cuanto a permitir la existencia de sociedades ficticias o el empleo de testaferros.</p> <p>Proponen permitir la deducción directamente del impuesto determinado, de todo aquel impuesto sobre la renta análogo, pagado en el exterior, en jurisdicciones cooperantes, definidas como tales, según indican en la reforma propuesta, en el Artículo 9 de la Ley N° 7092. Si bien se pretende mitigar el efecto de la doble imposición, dicha propuesta es técnicamente incorrecta pues no incluye límite alguno con respecto a la acreditación del impuesto pagado en el exterior y lo limita al Impuesto sobre las Utilidades, cuando en este caso la doble imposición podría darse contra el impuesto de rentas de capital y ganancias de capital regulado en el Capítulo XI de la Ley N°7092.</p>	
--	---	--

	<p>Con relación al artículo 15 propuesto, que consiste en rebajar la tarifa del impuesto a las personas jurídicas de un 30% a un 27%, si bien, en la exposición de motivos se indica que es un incentivo para los empresarios que van a ver ampliada su base imponible al gravar estas rentas pasivas, no se fundamenta el beneficio de esta reducción mediante un estudio técnico. Tampoco se explica qué relación existe, entre el rebajar la tarifa del impuesto a las personas jurídicas y el objeto principal del proyecto, que es lograr la exclusión del país de la lista de jurisdicciones no cooperantes.</p>	
<p>DM-COR-CAE-0555-2023</p> <p>Ministerio de Comercio Exterior</p>	<p>COMEX da un seguimiento cercano a los acontecimientos internos y externos con potencial de impactar – directa o indirectamente – las condiciones de competitividad del país y su clima de negocios. Tal es el caso del ingreso de Costa Rica en la lista de la Unión Europea (UE) de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales</p> <p>En adición a los efectos que permanecer en la lista podrían provocar en áreas que exceden las competencias de este Ministerio, existe un potencial impacto a los objetivos nacionales de atracción de IED generadora de empleo. En primera instancia, desde un punto de vista reputacional y de certeza jurídica, dado que en el ámbito internacional Costa Rica se ha caracterizado siempre por ser un ejemplo de cumplimiento y estricto apego a los más altos estándares de transparencia. Muestra de ello es el espíritu de reforma que Costa Rica asumió durante su proceso de adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y que continúa en el contexto de su membresía.</p>	<p>La salida de Costa Rica de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales es de vital importancia para salvaguardar la seguridad jurídica y continuar implementando una política pública sólida con miras a la atracción de inversión extranjera y al fomento del desarrollo empresarial. En consecuencia, este Ministerio reconoce la relevancia de impulsar y apoyar cualquier iniciativa dirigida al cumplimiento exitoso de dicho fin.</p>
<p>DJC-048-23</p> <p>Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto</p>	<p>- Se han logrado identificar 4 puntos importantes del proyecto, a saber:</p> <p>1) Mantiene el principio de territorialidad que rige para el impuesto de renta. Es decir, únicamente los ingresos generados en territorio costarricense serán objeto de imposición.</p> <p>2) Aplicar cláusulas antielusiva y la inclusión de entidades integrantes de grupos económicos con entidades ubicadas en el exterior, consideradas como no calificadas, como</p>	<p>- Al respecto, en lo que concierne a este Ministerio, y en consideración de que la propuesta no contiene ningún problema de índole jurídico y su aprobación es un asunto de discrecionalidad política, no existen objeciones para la aprobación del texto sometido a conocimiento de esta cartera.</p>

	<p>contribuyentes del Impuesto sobre las Utilidades.</p> <p>3) Fijar un criterio de fuente, porque la reforma establece que estas rentas pasivas serán gravables en el tanto sean obtenidas en el exterior por una entidad integrante de un grupo económico donde se incluyen transacciones con entidades ubicadas en el exterior.</p> <p>4) Rebajar la tasa del impuesto de renta a las personas jurídicas de un 30% a un 27%.</p> <p>- A pesar de ello, se ha logrado identificar en las adiciones planteadas dentro del articulado 2 de la propuesta de proyecto de ley, que no se definen con claridad importantes conceptos, entre los que destacan: “repatriación de beneficios” en el contenido del artículo 1ter; o “vinculación de un bien con el territorio” en el artículo 27 quinquies, inciso e).</p>	
<p>REF (2023) 4823097</p> <p>UNIÓN EUROPEA</p> <p>Jefe de Sección Comercial para Centroamérica</p>	<p>- Se menciona que las autoridades europeas competentes (DG TAXUD de la Comisión Europea y la Secretaría del Grupo de Código de Conducta de los Países Miembros) han mantenido contacto regular con el Gobierno de Costa Rica, con el fin de informar sobre las formas y medidas necesarias para la salida de Costa Rica del Anexo 1. <u>En particular, han expresado una opinión favorable a un modelo de ley de renta global, que incluiría normas de rectificación del actual Sistema de Exención de Ingresos de Fuente Extranjera “Foreign Source Income Exemption”.</u></p> <p>- Los 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. Dicho intercambio tenía fecha tentativa del 13 de julio de 2023, sin embargo, no hay registro de que se haya realizado en los expedientes legislativos.</p>	
<p>Contraloría General de la República</p>	<p>- En ocasiones anteriores la Contraloría ha externado un criterio positivo en el caso de reformas que se ajustan el principio de capacidad contributiva o económica, para cumplir con el precepto constitucional de</p>	

<p>DFOE-FIP-0300</p> <p>21/07/2023</p>	<p>contribuir a financiar los gastos públicos, cómo y en cuanto al móvil principal del proyecto relacionado con el estándar de la UE, sobre la armonización del sistema tributario con mejores prácticas.</p> <p>- Sobre el efecto fiscal, dentro de ese contenido principal, se esperaría positivo en lo correspondiente a sujetar rentas pasivas repatriadas que no hayan tributado en el exterior; no se apunta en el proyecto el tratamiento de pagos inferiores a los del país, o incluso superiores, que se entenderían no sujetos localmente. En cuanto al impuesto sobre utilidades se permite la deducción de impuesto análogo pagado en jurisdicciones cooperantes, sin mención a posibles remanentes a favor del contribuyente, por lo que también se presume un efecto positivo en el erario público.</p> <p>- Se visualiza un impacto fiscal en contrario con la reforma al artículo 15 de la ley 7092 para rebajar la alícuota del impuesto sobre utilidades, la cual aparece inconexa con su justificación basada en la comparación internacional del nivel de las contribuciones a la seguridad social y con el proyecto en general. En forma inmediata, el impacto fiscal de esta medida se supondría considerable, a pesar de lo que se argumenta en la presentación, de tal modo que su puesta en práctica, de ser considerada viable, requeriría un plazo prudente, eventualmente.</p>	
<p>PR-030-2023</p> <p>Cámara de Industrias de Costa Rica</p>	<p>1. Nuevo tipo de rentas sometidas a gravamen por entidades NO CALIFICADAS integrantes de grupos multinacionales: A diferencia del proyecto aprobado por el Uruguay (Ley 20.095) sobre el que se tiene certeza que es una norma que ceteris paribus, tendría el aval del Grupo de Código de Conducta de la Comisión Europea para lograr lo que se pretende, ninguno de los dos proyectos grava ninguna proporción de las regalías en territorio costarricense, como si lo hace la normativa Uruguaya y no se encuentran las justificaciones en ninguno de los proyectos del porqué si a pesar de que las mismas sean generadas con el uso de elementos gestionados en Costa Rica, nuestro país renuncie a la totalidad de los beneficios de las mismas. Hay una clara diferencia entre la</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recomienda recoger en un texto base las propuestas puntuales y las valoraciones generales de los expedientes 23.581 y 23.675.</li> </ul>

	<p>composición de esta renta de capital respecto de los intereses y dividendos.</p> <p>Uruguay utiliza un sistema de coeficientes para establecer qué monto es calificado y qué monto no para presuntamente gravar lo que pudiese corresponder a fuente nacional.</p> <p>La norma del proyecto N.° 23.675 es más amplia pues incluye “cualquier otro rendimiento del capital mobiliario” cuestión que el Proyecto N.° 23.581 no incluye. Sin embargo, el proyecto N.° 23.675 al ampliar a otros rendimientos, hace referencia a que los mismos provengan de bienes vinculados al territorio nacional pero no define qué entiende por vinculación de un bien con el territorio. Una norma abierta en tal sentido, como la uruguaya parece más deseable.</p> <p>Así, se sugiere respetuosamente incluir otros rendimientos del capital mobiliario, revisar si Costa Rica quiere renunciar completamente a los ingresos por propiedad intelectual generada en Costa Rica y de ser escogida la redacción del N.° 23.675 aclarar qué significa la “vinculación con el territorio costarricense”.</p> <p>2. Entidad calificada. Sustancia económica: El proyecto N.° 23.675 cuenta con mayores elementos que el 23.581 para establecer la existencia de sustancia, aunque se echa de menos en ambos proyectos, que no se obligue a tener instalaciones adecuadas en Costa Rica. Ambos expedientes hacen referencia a soportar los riesgos sobre las inversiones hechas en Costa Rica, cuando realmente las normas deberían establecer que el riesgo se asume aquí sobre las inversiones hechas en cualquier lugar. Precisamente lo que se busca es que las decisiones y los riesgos sean tomados en Costa Rica, como parte de la sustancia, para estar frente a entidades que no sean “de papel” sin los elementos suficientes para administrar activos en cualquier parte del mundo. Ambos proyectos permiten, al igual que lo hizo Uruguay, que la sustancia pueda ser establecida mediante tercerización.</p> <p>3. Medidas para evitar doble imposición: Ambos proyectos tienen falencias y contradicciones importantes que conviene corregir. En el caso del proyecto N. 23.581, la norma habla de acreditar impuestos análogos. La forma como</p>	
--	---	--

	<p>opera la deducción para evitar la doble imposición es que integrados en la base imponible los ingresos obtenidos en otra jurisdicción, el impuesto soportado en esta se tiene como una deducción en la cuota limitándola, aunque se hubiese pagado más, al máximo que se pague en el país de residencia (Costa Rica). Luego, parece excesivo que se cuente con un crédito por un impuesto soportado en otro país, por otros impuestos que se generen aquí por el contribuyente cuando los ingresos del exterior no forman parte de la base imponible. Esta norma, tanto como la del proyecto N.° 23.675 solo se entienden en el marco de una normativa que globaliza (incluye en la base imponible) los ingresos del exterior. Y esta norma va más allá, concediendo la posibilidad de utilizar normas de compensación sobre otros impuestos nacionales: estaríamos otorgando crédito de impuestos nacionales por más de lo que se paga aquí.</p> <p>En relación con el proyecto N.° 23.675 la reforma que se plantea al artículo 24 de la Ley 7092 se refiere al crédito que se concedería para evitar la doble imposición, de las rentas pasivas extraterritoriales que se estarían sujetando a impuesto en Costa Rica. Sin embargo, la norma no condiciona ese crédito a que se hubieren declarado cifras positivas por concepto de estas rentas, ni establece ningún límite cuantitativo a ese crédito. De esa forma, se podría tomar el crédito aun cuando el saldo de aquellas rentas fuere negativo y por importe superior al impuesto que correspondería nacionalmente.</p> <p>Además, se refleja aquí otra contradicción de ambos proyectos a la hora de entender que las rentas que se están regulando claramente como no sujetas son rentas pasivas, rentas de capital, y ambos proyectos las siguen considerando como rentas empresariales que, en el caso de la reforma al artículo 24 del Proyecto N.° 23.675 inclusive parece generar créditos en el impuesto sobre las utilidades.</p> <p>4. Sobre la propuesta del Proyecto N.° 23.675 sobre repatriación de beneficios: El proyecto no define conceptos tan importantes como el mismo de repatriación. Si por “repatriar” se entendiera el ingreso efectivo de los rendimientos al país, la norma sería inaplicable</p>	
--	--	--

	<p>porque no habría ningún incentivo económico ni fiscal para que el dinero regrese a Costa Rica.</p> <p>5. Sobre la ubicación de las reformas en la normativa actual: Ambos proyectos se apartan del modelo de imposición sobre la renta vigente y desarrollado particularmente, luego de las reformas de la Ley 9635: "Fortalecimiento de las Finanzas Públicas" a la Ley 7092. Estos cambios, crearon una división entre las rentas que se producen por ordenación de factores productivos (con la intención de participar en el tráfico mercantil) y las que son producidas por el capital. Sin embargo, ambos proyectos, pero principalmente el N.º 23.581 proponen cambios al Capítulo I de la Ley 7092 cuando, desde nuestra perspectiva, realmente procede realizar tales cambios en el Capítulo XI.</p> <p>Las rentas que se pretende establecer como no sujetas son todas rentas de capital. Así procede claramente establecer como una norma de NO SUJECCIÓN en la cédula de rentas y ganancias de capital, para las rentas de capital devengadas por aquellas entidades que sean CALIFICADAS, esto es parte de grupo económico multinacional y que cumpla con los requisitos de sustancia establecidos por la ley misma.</p> <p>El problema de esta reforma es el mismo que sufre ya nuestra ley, mal conceptualizada, que declara desde su artículo primero que solo se gravan las rentas por capitales utilizados, servicios prestados o bienes situados fuera de Costa Rica pero no aclara que esa norma de no sujeción es tal, no solo porque las rentas y rendimientos que se generen fuera, sino porque el origen del capital es de fuente costarricense. Esta ausencia o vacío en la norma, ha llevado a que a nivel jurisdiccional se interprete que, aunque el beneficio (rendimiento) se genere fuera de Costa Rica, es atraído por la fuente costarricense pues su origen es nacional. La actividad empresarial que produce el capital "atrae" entonces a su rendimiento, que también es de fuente costarricense.</p> <p>Creemos entonces que se requiere hacer una fundamental aclaración, si la decisión política es mantener el criterio de la fuente y útil para nuestra política pública de atracción de inversión extranjera directa, aclarar que con independencia del origen del capital, las rentas</p>	
--	---	--

	<p>y ganancias de capital que sean producto de inversiones fuera del territorio, con independencia del origen de los fondos, o de la residencia del inversionista (contribuyente) no son sujetos, sea que se integren a la base imponible del impuesto sobre las utilidades, o que sean considerados rentas o ganancias de capital.</p> <p>6. Sobre la propuesta del Expediente N.º 23.675 de reducir la tarifa general del impuesto de renta al 27% para las personas jurídicas: La CICR considera que una propuesta de reducir la tarifa general de renta, manteniendo la escala por tramos para las micro y pequeñas empresas, debe ser considerada como parte de las modificaciones que se deben dar en la discusión y eventual aprobación de una reforma integral, hacia un modelo de renta global, a la Ley 7092.</p> <p>7. Sobre la modificación de la definición de establecimiento permanente en nuestra normativa: 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.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- En ocasiones anteriores la Contraloría ha externado un criterio positivo en el caso de reformas que se ajustan el principio de capacidad contributiva o económica, para cumplir con el precepto constitucional de contribuir a financiar los gastos públicos, como y en cuanto al móvil principal del proyecto relacionado con el estándar de la UE, sobre la armonización del sistema tributario con mejores prácticas.</li><li>- Sobre el efecto fiscal, dentro de ese contenido principal, se esperaría positivo en lo correspondiente a sujetar rentas pasivas repatriadas que no hayan tributado en el exterior; no se apunta en el proyecto el tratamiento de pagos inferiores a los del país, o incluso superiores, que se entenderían no sujetos localmente. En cuanto al impuesto sobre utilidades se permite la deducción de</li></ul>	
--	---	--

	<p>impuesto análogo pagado en jurisdicciones cooperantes, sin mención a posibles remanentes a favor del contribuyente, por lo que también se presume un efecto positivo en el erario público.</p> <p>- Se visualiza un impacto fiscal en contrario con la reforma al artículo 15 de la ley 7092 para rebajar la alícuota del impuesto sobre utilidades, la cual aparece inconexa con su justificación basada en la comparación internacional del nivel de las contribuciones a la seguridad social y con el proyecto en general. En forma inmediata, el impacto fiscal de esta medida se supondría considerable, a pesar de lo que se argumenta en la presentación, de tal modo que su puesta en práctica, de ser considerada viable, requeriría un plazo prudente, eventualmente.</p>	
--	--	--

## 6. AUDIENCIAS RECIBIDAS:

Se hace constar que sobre este proyecto se han realizado las siguientes audiencias.

1. Sr. Felipe Guevara Leandro (Especialista en Derecho tributario) (29 de junio de 2023)
2. Ministerio de Hacienda (19 de julio de 2023)
3. UCCAEP (20 de julio de 2023)
4. Ministerio de Comercio Exterior (26 de julio de 2023)
5. Representantes del Grupo Código Conducta de la Unión Europea (27 de julio de 2023)

## 7. INFORME DEL DEPARTAMENTO DE SERVICIOS TÉCNICOS:

La fecha de presentación de este informe fue el 28 de junio 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 -139-2023. Entre los principales aportes y observaciones que tomó en cuenta para rendir su recomendación a la Comisión se resaltan los siguientes:

### *a. Análisis del Articulado*

**ARTÍCULO 1 - Se reforman los artículos 2, 15, 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, para que se lean de la siguiente manera:**

*Se presenta un cuadro comparativo con las propuestas para visualizar de forma más fácil las modificaciones propuestas. Inicia con el artículo 2 que tiene un texto muy extenso:*

<p>ARTICULO 2°.- Contribuyentes Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:</p>	<p>Artículo 2 - Contribuyentes Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:</p>
<p>a) Todas las personas jurídicas legalmente constituidas, con independencia de si realizan o no una actividad lucrativa, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado, los entes colectivos sin personalidad jurídica y las cuentas en participación que haya en el país.</p>	<p>[...]</p>
<p>Se exceptúa de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior a las sociedades inactivas, las cuales estarán en la obligación de suministrar a la Administración Tributaria solo la información resumen de los incrementos en sus activos, pasivos y capital. En este caso, la declaración informativa deberá ser resumida y simple, de tal forma que se minimice el costo de cumplimiento. De no existir variación en la información suministrada, la declaración anual se entenderá realizada mediante la confirmación del contenido existente.</p>	
<p>En caso de entidades no domiciliadas que ostenten cédula jurídica que inicie en 3- 012, y no realicen ninguna actividad en el país, podrán solicitar al Registro Nacional la eliminación de la cédula jurídica que se les emitió, sin perjuicio de que se mantenga la validez de cualquier acto o contrato suscrito de previo a la eliminación de la referida cédula.</p>	
<p>b) Se entiende por establecimiento permanente cualquier sitio o lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad esencial de la persona no domiciliada.</p>	
<p>1) Se considerarán establecimientos permanentes:</p>	
<p>i. Los centros administrativos.</p>	
<p>ii. Las sucursales.</p>	
<p>iii. Las agencias.</p>	
<p>iv. Las oficinas.</p>	
<p>v. Las fábricas.</p>	
<p>vi. Los talleres.</p>	
<p>vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.</p>	
<p>2) La expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p>	
<p><del>i. Las obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.</del></p>	<p>i) Las entidades consideradas como no calificadas, las cuales corresponden a entidades jurídicas de hecho o derecho; constituidas, inscritas, que operen o que se constituyan en un establecimiento permanente en el</p>

	territorio nacional; integrantes de forma accionaria u operativa de un mismo grupo económico nacional o con vinculación internacional de conformidad con el artículo 81 ter de esta ley, que no tengan una adecuada sustancia económica y que perciban rentas pasivas de conformidad con el capítulo XI de esta ley, durante el periodo fiscal. La determinación de una entidad no calificada se considerará ante la ausencia de una adecuada sustancia económica, la cual se infiere como existente para las entidades que simultáneamente cumplan, durante el periodo fiscal con las siguientes condiciones:
	a) Emplea recursos humanos de forma proporcional al número, calificación y remuneración de los activos de inversión que requieren administración y gestión, en el territorio nacional.
	b) Ejerce la toma de decisiones estratégicas y soporta los riesgos de la operación e inversión, ubicada en el territorio nacional.
	c) Asume los gastos y costos proporcionales a la adquisición, administración, enajenación, mantenimiento, tenencia, de servicios prestados, bienes situados y capitales utilizados en el territorio nacional.
	d) Para operaciones entre empresas relacionadas, refleja una utilidad sujeta a impuestos directos.
	La existencia de sustancia económica, para efectos de determinar una entidad como calificada, no se verá afectada cuando en el caso de los literales A) y B), la actividad lucrativa sea desarrollada por terceros en el territorio nacional, y bajo la supervisión directa de la entidad.
ii. La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de ciento ochenta y tres días, en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.	[...].

Con el único propósito de determinar si se ha superado el plazo de ciento ochenta y tres días que se indica anteriormente, se considerará lo siguiente:	
a) Cuando una empresa no domiciliada presta servicios o realiza actividades en Costa Rica en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esos servicios o actividades se llevan a cabo durante periodos que no superan el plazo de ciento ochenta y tres días, y	
b) Una o varias empresas asociadas con la primera empresa llevan a cabo servicios al mismo cliente o actividades en el mismo lugar donde se prestan servicios, o se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo), durante periodos de tiempo adicionales,	
Esos periodos adicionales se sumarán al periodo en el cual la primera empresa prestó servicios o llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación.	
Cuando una persona actúe en Costa Rica por cuenta de una empresa no domiciliada, salvo si esta persona fuera un agente independiente, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, si esa persona:	
a) Ostenta y ejerce habitualmente en Costa Rica poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa; o	
b) No ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Costa Rica un depósito de bienes o mercancías desde el cual realiza regularmente entregas de bienes o mercancías en nombre de la empresa.	
iii. Sin perjuicio de lo que disponga la Superintendencia General de Seguros (Sugese), respecto de la operación de entidades aseguradoras o reaseguradoras, se considera que una empresa aseguradora tiene, salvo en lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en Costa Rica si recauda primas en el territorio costarricense o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al que se le aplique el siguiente inciso.	
iv. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica por el mero hecho de que realice allí sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad. No obstante, cuando las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamente, por cuenta de dicha empresa, y las condiciones aceptadas o impuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes, ese agente no se considerará un agente independiente de acuerdo con el sentido de este inciso.	

c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.	
d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.	
e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.	
f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.	
g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.	
h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986.	
La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.	

*El artículo 2, el cual ya de por sí tiene una técnica legislativa inadecuada, producto de las sucesivas adiciones de que ha sido objeto, sería nuevamente adicionado, esta vez con el concepto de “entidad no calificada” en el apartado que se utiliza para definir “el establecimiento permanente” con respecto a entidades no domiciliadas en el país.*

*El contenido conforme la recomendación de la Unión Europea trata de definir la verdadera o real “sustanciación económica” de empresas no domiciliadas; de modo de gravar con rentas pasivas a las que no califiquen en virtud de que no tienen suficiente sustanciación económica.*

*Sobra decir que conforme a la exposición de motivos este impuesto sería una excepción al principio territorial, lo cual obviamente no es un problema jurídico, pues ese principio es legal, y perfectamente una ley posterior puede venir a ampliarlo, modificarlo o incluso eliminarlo o sustituirlo.*

*En el presente caso solo se está creando un nuevo supuesto impositivo: entidades que no realicen verdadera actividad económica (conforme las reglas que se definen en los párrafos a añadir) tributarán con respecto a rentas pasivas de capital obtenidas en el exterior.*

*En este artículo, al definir ya como “contribuyente” a las entidades no calificadas, se establecen los elementos de su imposición, que como se verá luego, se reiteran en otros artículos posteriores.*

*La propuesta no tiene problemas jurídicos por el fondo y su aprobación es un asunto de conveniencia y oportunidad política.*

*Aparente error material*

*Como un aspecto de técnica legislativa observamos sin embargo que, al numerar el párrafo a añadir con el sub inciso "i" se está sustituyendo, por ende, eliminando el contenido actual con respecto a obras de construcción que duran más de 180 días, lo cual no se justifica en el proyecto, no tiene relación y consideramos por tanto que se trata de un error formal o material.*

*A nuestro juicio la titulación del articulado es la que debe corregirse y en lugar de indicar que se "modifica" el artículo 2, lo correcto sería indicar que se "adiciona" con los contenidos que se proponen, de este modo no se elimina ningún contenido de la norma actual.*

*En todo caso, la solución más sencilla es que los mismos proponentes aclararen cual es el alcance que pretenden para su propuesta: Si eliminar el sub inciso i) actual y sustituirlo por el propuesto; o solo adicionar lo referido a la definición de "entidad no calificada" manteniendo el texto actual.*

*Del mismo modo, dada la excepcionalidad de la situación que se pretende introducir (como excepción al principio de territorialidad), puede valorarse también la opción formal de crear nuevos artículos a efecto de no introducir nuevos contenidos complejos en un artículo 2 de por sí ya muy mal estructurado, lo que hace todavía su comprensión más difícil aún.*

*Esto no es un problema jurídico obviamente, sino solo una respetuosa sugerencia de forma.*

Ley del Impuesto sobre la Renta	Proyecto
ARTÍCULO 15 - Tarifa del impuesto A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 2º de esta ley. a) Personas jurídicas: <del>Treinta por ciento (30%)</del> . (...)	Artículo 15 -Tarifa del impuesto A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas que se refiere el artículo 2º de esta ley. a) Personas jurídicas: veintisiete por ciento (27%) [...].

*La propuesta en este artículo es simple y consiste en rebajar la tarifa del impuesto a las personas jurídicas.*

*Los proponentes justifican este rebajo, junto con la creación de un nuevo supuesto impositivo (rentas pasivas en el exterior), en estudios y recomendaciones de la OCDE que muestran el elevado valor porcentual de este impuesto respecto a otras jurisdicciones.*

*Simplemente observar que esto es un asunto independiente que no tiene relación directa con lograr la exclusión del país de la lista de jurisdicciones no cooperantes, sino que más bien se estaría aprovechando la ocasión de reformar la ley, con un tema, que más que relacionado, es independiente del objeto principal del proyecto.*

*La política fiscal es discrecional, limitada por cuestiones de razonabilidad y proporcionalidad, que obviamente en este caso no tienen ningún problema, porque se trata de rebajar un impuesto, no elevarlo.*

*De modo que no existe ningún problema jurídico para aprobar o dejar de aprobar esta propuesta y su valoración es esencialmente económica y en términos fiscales, respecto a cuánto podría afectar la recaudación la rebaja propuesta, para lo que sugerimos respetuosamente atender el criterio experto de las autoridades competentes.*

Ley del Impuesto sobre la Renta	Proyecto
<p>Artículo 24- Deducciones del impuesto</p> <p>Del impuesto determinado, conforme a lo indicado en el artículo 21 de esta ley, los contribuyentes a que se refiere este título tendrán derecho a deducir:</p> <p>a) Los pagos parciales, señalados en el artículo 22 de esta ley.</p> <p>b) Las retenciones practicadas, según lo dispuesto en el párrafo final del artículo 1 de esta ley, cuando correspondan.</p> <p>c) Las retenciones practicadas, según lo dispuesto en el artículo 103, inciso d) de la Ley N° 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971.</p>	<p>Artículo 24 - Deducciones del impuesto</p> <p>Del impuesto determinado, conforme a lo indicado en el artículo 21 de esta ley, los contribuyentes a que se refiere este título tendrán derecho a deducir:</p> <p>a) [...]</p> <p>b) [...]</p> <p>c) [...]</p> <p>d) El impuesto sobre la renta análogo, pagado en el exterior, en jurisdicciones cooperantes, definidas como tal en el Artículo 9 de esta ley, contra el impuesto sobre las utilidades a pagar en el territorio nacional.</p>

*En la exposición de motivos se indica que el nuevo supuesto tributario que se pretende crear (rentas pasivas en el exterior) es un supuesto excepcional, que debe cumplir dos requisitos:*

*“En virtud de lo anterior, la reforma actual sugiere la inclusión de un nuevo artículo, puntualmente el artículo 1 ter de la LISR, el cual propone el gravamen excepcional de rentas pasivas derivadas de operaciones realizadas en el exterior, en el tanto estas cumplan con dos requisitos específicos. En primer lugar, las rentas pasivas deberán ser repatriadas de forma física o contable al territorio nacional y, en segundo lugar, las rentas pasivas estarán sujetas a imposición en Costa Rica, únicamente en tanto, no hayan sido objeto de tributación en ninguna otra jurisdicción.”*

*Este supuesto de “no haber sido objeto de tributación en ninguna otra jurisdicción” pareciera que es el que pretende lograrse con la adición de un nuevo inciso d) al artículo 24 que es el que regula las deducciones del impuesto.*

*Observamos que si bien, la adición propuesta funciona con respecto al supuesto de rentas pasivas en el exterior – que si ya pagaron impuestos en el exterior – podrían deducirlo del impuesto nacional, sin embargo, funciona para ese supuesto y para cualquier otro.*

*Dicho de otro modo, la adición propuesta tiene mucho mayor alcance que solo referido a rentas pasivas en el exterior, y prácticamente eliminaría la tributación para*

*cualquier transnacional con solo que demuestre haber tributado en su país de origen conforme al principio de renta mundial.*

*La adición propuesta, con esa redacción, tiene un gravísimo impacto en la recaudación, pues poco menos que en la práctica limitaría el cobro del impuesto a las transnacionales (que acreditarían su pago en el exterior) cuando el principio de territorialidad y no doble imposición funciona al revés: El impuesto que pagan aquí las transnacionales lo deducen en su propia jurisdicción de origen.*

*Con esta adición se invierte el principio y nuestro país estaría renunciando en forma genérica y total a la tributación de entidades transnacionales.*

*En criterio de esta Asesoría el excesivo alcance general que se le ha dado a esta deducción va mucho más allá de lo que se propone o define como objeto de la propuesta y puede deberse a un error material o de concepto, por lo que respetuosamente se llama la atención a fin de que se valore en todos sus extremos y sus alcances.*

*Observamos que el inciso k) del artículo 9 al que se hace remisión, no define jurisdicciones cooperantes, sino a la inversa jurisdicciones no cooperantes, por lo que la definición operaría por la vía de exclusión.*

*ARTÍCULO 2 - Se adicionan los artículos 1 ter, 27 quinquies, 81 ter a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, para que se lean de la siguiente manera:*

*Artículo 1 ter - Rentas pasivas generadas en el exterior para efectos de fuente costarricense:*

*Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen en el artículo 1 de esta ley, con respecto a las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense se considerarán asimismo de forma excepcional como rentas de fuente costarricense, las rentas pasivas que sean repatriadas física o contablemente, al territorio nacional, que provengan de bienes situados o capitales utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en tanto sean obtenidas por un mismo grupo económico nacional o con vinculación internacional y que no hayan sido sujetas de tributación en ninguna otra jurisdicción, con independencia de la nacionalidad, del domicilio o residencia fiscal de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos de donde estas provengan.*

*Lo establecido en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición, suscritos entre Costa Rica y otras jurisdicciones.*

*Aquí se trata de crear el nuevo supuesto excepcional impositivo, que grava rentas pasivas en el exterior.*

*El artículo 1, al que comienza haciendo remisión establece en sus párrafos 3 y 4:*

*“... 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.*

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

*Con la adición de este nuevo supuesto, se aclara el punto en discusión, sobre “la nacionalidad de fuente” de las rentas pasivas en el exterior.*

*Observamos, y consideramos que es una precisión jurídica adecuada, que el supuesto en realidad es “repatriación de capitales” de rentas pasivas de entidades que son contribuyentes en el país.*

*Con esta adición tributan todos: Entidades calificadas y no calificadas. Ya después en el artículo siguiente, se aclara que quienes tributan son los que no son considerados como no calificadas.*

*En realidad, sí esa es la pretensión posterior, no estaría de más por claridad jurídica incluir esa precisión en el nuevo supuesto tributario que se está creando: Son efectivamente repatriaciones de capital, pero realizadas únicamente por quienes sean considerados entidades no calificadas respecto a la norma de remisión.*

*Lo anterior, porque al dividir el concepto, entre varios artículos se afecta la seguridad jurídica, y se presta a la necesidad de posteriores interpretaciones, siendo que el legislador puede cerrar el concepto en la misma norma que crea el supuesto tributario.*

*El supuesto de no haber tributado en ninguna otra jurisdicción obviamente busca un efecto normativo con relación a la recomendación de la Unión Europea más que ampliar la base contribuyente. Esto obviamente no tiene ningún problema jurídico, pues se trata de ingresos que actualmente no tributan para el Estado costarricense, por lo que no hay ninguna afectación fiscal y quizás sí, hasta algún ingreso.*

*La creación de un nuevo supuesto tributario no tiene problema jurídico, pues si bien se crea una excepción al principio de territorialidad, ese principio es legal y puede ser modificado por ley.*

*Artículo 27 quinquies- Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital de un grupo económico nacional o con vinculación internacional, cuyas entidades sean consideradas como no calificadas.*

*Las rentas pasivas, obtenidas por entidades de un grupo económico nacional o con vinculación internacional consideradas como no calificadas, de conformidad con el artículo 2 de esta ley, que provengan de bienes situados, o capitales utilizados fuera del territorio nacional y que resulten en: a) Rentas de capital inmobiliario.*

*b) Dividendos.*

*c) Intereses.*

*d) Regalías derivadas del uso o cesión de uso, de marcas, obras literarias, artísticas (incluidas obras cinematográficas) o científicas, diseños, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos, o en general el pago realizado en contraprestación a la obtención de cualquier información relacionada con experiencia adquirida en los campos industrial, comercial o científico, entendido como la transferencia de 'know how'.*

*e) Cualquier otro rendimiento de capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos y, en general, en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza o incremento patrimonial derivado de la enajenación de un bien vinculado al territorio nacional.*

*Este artículo presenta problemas de técnica jurídica, pues no incorpora ningún aspecto normativo, con lo cual no tiene efecto jurídico.*

*Véase que su estructura lógica o "normativa" es la siguiente:*

*Enuncia las rentas pasivas, obtenidas por un supuesto de contribuyente, que resulten en los supuestos que enumera... ¡Y nada más!*

*Hay un enunciado, y ninguna regulación, ninguna consecuencia jurídica. No tiene ninguna potencia jurídica, ni ningún efecto operativo ni de ningún otro tipo, no tiene ni siquiera carácter definitorio porque no lo remite a efectos de nada, de ningún otro supuesto.*

*Tampoco su efecto se deriva de ninguna otra norma anterior.*

*Véase que la Ley N° 9635, de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas añadió el nuevo capítulo XI de "Rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital".*

*Este capítulo inicia con la siguiente estructura:*

*Artículo 27- Objeto (dispone la regulación de las rentas de capital)*

*Artículo 27 bis – Hecho generador (lo define)*

*Artículo 27 ter – Materia imponible (clasifica en rentas inmobiliarias, mobiliarias y ganancias y pérdidas de capital)*

*Artículo 27 quáter – Reorganización empresarial (dispone cuando un supuesto en que no se consideran las ganancias de capital para efectos impositivos)*

*Siguiendo esa estructura tenemos que la propuesta del proyecto es agregar:*

*Artículo 27 quinquies – Rentas y ganancias de capital de un grupo con vinculación económica que no sea considerado entidad calificada*

*Como se observa, el enunciado o la definición de lo que se haya querido definir (un supuesto tributario o lo que sea) no produce ninguna consecuencia jurídica porque la norma carece de ella, y no deriva tampoco ninguna consecuencia del articulado anterior.*

*Esto es un defecto grave de técnica legislativa sobre el que advertimos, pues de ser aprobado con la redacción actual sencillamente no tendría ningún efecto jurídico y menos operativo.*

*Artículo 81 ter - Criterio de vinculación para la determinación de entidades no calificadas*

*Las entidades integrantes de un mismo grupo económico nacional o con vinculación internacional son aquellas entidades ubicadas en territorio nacional que poseen directa o indirectamente una participación suficiente de otra entidad ubicada en el exterior, de forma que se encuentre obligada a presentar sus estados financieros o contables de forma consolidada, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), o esto le fuera requerido si sus participaciones patrimoniales se negociaran en un mercado público, o procuraran licitar para una contratación con el Estado costarricense. La exclusión de la obligación de presentar los estados financieros o contables de forma consolidada por razones de tamaño o relevancia no excluirá a las entidades supra citadas de forma concomitante de la calificación de entidad no calificada, en el tanto se configuren los presupuestos fácticos y materiales de vinculación directa o indirecta. De esta forma, se entenderán como entidades integrantes de un mismo grupo económico nacional o con vinculación internacional a la entidad que posea directa o indirectamente una participación en el capital de la entidad referida en el acápite anterior, y esta ejerciera control, o dirigiera a la otra, directa o indirectamente, en al menos el veinticinco por ciento (25%) de su capital social, o de sus derechos de voto, o cuando estas entidades constituyan una misma unidad de decisión.*

*Los establecimientos permanentes, regulados de conformidad con el artículo 2 de esta ley, serán considerados como entidades con vinculación internacional para efectos de la determinación de entidades calificadas o no calificadas y la determinación del gravamen de rentas pasivas generadas en el exterior para efectos de fuente costarricense.*

*Con una técnica legislativa que respetuosamente sugerimos revisar, se va construyendo el supuesto impositivo de rentas pasivas en el exterior para entidades no calificadas según el supuesto de vinculación económica que se establece en este artículo.*

*Sugerimos revisar la técnica legislativa, porque consideramos que la fórmula empleada de construir el concepto por partes y por sucesivas remisiones, entorpece, y no clarifica los conceptos, convirtiendo las normas en innecesariamente complejas y de difícil comprensión.*

*Véase que aquí se están utilizando tres normas distintas por la vía de hacer remisión sobre remisión para la determinación del concepto:*

- *En el artículo 2 que define los contribuyentes se ha iniciado (artículo 1 del proyecto) por adicionar el supuesto de entidad no calificada, según tenga o no sustanciación económica con las reglas que ahí se contienen.*
- *La definición de este nuevo contribuyente aplica solo para las rentas de capital, para lo cual remite en forma genérica al Capítulo XI de la ley (primera remisión)*
- *Pero, además, estas entidades no calificadas (que no tienen suficiente sustanciación económica) se consideran vinculadas según lo dispone el artículo 81 ter (que se adiciona este artículo 2) (segunda remisión)*
- *Además, en el propio Capítulo XI se ha adicionado un nuevo artículo 27 ter – que reitera cuales son las rentas pasivas en el exterior, pero ha quedado aislado sin ligamen alguno con el resto del articulado, por tanto, sin potencia jurídica.*

*Todo esto nos lleva a observar que efectivamente se ha tratado de regular las rentas pasivas en el exterior, pero de un modo alambicado que no contribuye en nada a la seguridad jurídica.*

*Cuando la esencia del proyecto era crear un nuevo supuesto impositivo que por vía de excepción gravara las rentas pasivas en el exterior, conforme las reglas del capítulo de rentas de capital, y solo a las entidades que se consideraran como no calificadas por no tener suficiente sustanciación económica.*

*Se ha optado por establecer reglas de vinculación económica, en el mismo Título V de Disposiciones Generales, en el Capítulo XXXI de “Disposiciones generales no relacionadas con la administración del impuesto”, quizás porque el actual artículo 81 bis – también de reciente adición, es el que contiene las reglas de “precios de transferencia” que operan obviamente entre empresas con vinculación económica.*

*Entonces ahora, a renglón siguiente, en un artículo que se enumera como 81 ter – se establecen esas reglas de vinculación económica (que efectivamente conviene precisar en la ley con reglas claras) y que aplican perfectamente para el asunto de “precios de transferencia” pero que tienen poca utilidad (o ninguna) con respecto a un impuesto de rentas pasivas en el exterior, que aplica cuando hay repatriación de capitales, por sujetos contribuyentes en nuestro territorio nacional, no se ve entonces la necesidad de determinar la fuente, si es de una empresa vinculada o no, porque en definitiva el hecho generador del impuesto es que las rentas pasivas se repatrian por parte de una entidad que no tiene suficiente sustanciación económica.*

*El hecho de si está vinculada o no, creemos que lo determina la misma repatriación de capital a nombre de la empresa llamada a tributar en territorio nacional.*

*Entonces, la propuesta no tiene ningún problema jurídico, es una decisión discrecional del legislador, es muy conveniente fijarlo en la ley sobre todo a efectos del tema de precios de transferencia (artículo 81 bis) pero tiene poca utilidad con respecto al tema de ganancias pasivas de capital en el exterior.*

### ARTÍCULO 3 - Derogatorias

Se deroga el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

#### ARTICULO 26.- Extranjeros que prestan servicios en el país

Tratándose de personas no domiciliadas en el país que obtengan rentas de fuente costarricense, por la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza, deberán pagar un impuesto del quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna. El pagador de la renta estará obligado a efectuar la retención correspondiente.

La derogatoria de este artículo es un tema totalmente ajeno al tema del proyecto (inclusión de Costa Rica en lista de jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal de la UE), no tiene ninguna justificación en la exposición de motivos, y no tiene ninguna relación con los temas que aborda el proyecto, por lo que su inclusión es extraña e inexplicable, o al menos no justificada.

Contrario al principio de territorialidad tantas veces mencionado, pretende exonerar del impuesto a los extranjeros que obtienen ingresos de fuente costarricense.

Más bien va en la misma línea de la comentada adición de un inciso d) al artículo 24 de la ley actual (artículo 1 del proyecto) que pretendía excluir de tributación a las transnacionales si lograban demostrar el pago del impuesto en una jurisdicción equivalente.

Con la inclusión de este artículo, ya no tendrían ni siquiera que demostrar ese pago equivalente en otra jurisdicción (con el consiguiente perjuicio fiscal para el país) sino que ni siquiera serían sujetos al impuesto.

Si nuestra legislación tiene un principio esencial de territorialidad, no entendemos el motivo por el cual se quiera excepcionar este principio con respecto a extranjeros, que después de todo están obteniendo sus ingresos de fuente nacional.

En todo caso, es un asunto de conveniencia u oportunidad, y no de técnica jurídica, y la decisión es discrecional sobre este asunto.

Disposiciones transitorias. Para los efectos de la entrada en vigencia de las reformas expuestas, regirán las siguientes disposiciones transitorias:

#### TRANSITORIO I -

Dispone la no aplicación retroactiva de la ley a cualquier proceso de fiscalización o determinación de la obligación tributaria, sea en sede administrativa o judicial.

La no retroactividad de la ley en perjuicio es una garantía constitucional (artículo 34 de la Constitución Política) por lo que, en términos jurídicos estrictos, no haría falta ni siquiera indicarlo.

*Suponemos que se enuncia por seguridad jurídica y para reafirmar en términos políticos la vigencia de la ley a partir de su aprobación.*

#### **TRANSITORIO II -**

*Dispone la obligación del Poder Ejecutivo de reglamentar en plazo máximo de 6 meses. Tratándose de una competencia constitucional exclusiva del Poder Ejecutivo y a la que no se le ha añadido ninguna consecuencia jurídica en caso de incumplimiento, la norma solo reviste carácter de directriz o mandato político, pero no tiene efecto jurídico alguno.*

#### **b. Consideraciones Finales:**

*La propuesta se presenta como medidas tendientes a lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de jurisdicciones no cooperantes de la Unión Europea, que exige gravar las rentas pasivas obtenidas en el exterior.*

*Pero junto a eso, se han incluido otros temas independientes, con poca o ninguna relación, incluso alguno ni siquiera justificado en la exposición de motivos.*

*Creemos que la propuesta requiere una revisión integral pues en el estado actual compromete su viabilidad jurídica ya que algunas normas presentan problemas serios.*

*En este apartado hacemos un resumen de las observaciones que hemos realizado en el análisis del articulado, con respecto a cada una de las propuestas:*

#### **ARTÍCULO 1 – Modificaciones (a la Ley 7092)**

- *Artículo 2 – Adición de un párrafo en la definición de contribuyentes, con la definición de entidad no calificada, que sin embargo deberá remitirse para el supuesto impositivo en forma genérica al Capítulo XI de rentas de capital y al artículo 81 ter que propone adicionar de vinculación económica. En criterio de esta Asesoría tratándose de un supuesto nuevo excepcional referido únicamente a rentas pasivas de capital en el exterior, sería mucho más fácil crear un solo artículo con todas las reglas especiales que aplican a ese único supuesto en el Capítulo respectivo de rentas de capital.*

*Se percibe un error material en la eliminación del su inciso “i” del inciso 2) referido a obras de construcción que duran más de 180 días.*

- *Artículo 15 – Reducción de la tarifa del impuesto para personas jurídicas en 3 puntos al 27%. Es un asunto discrecional, no tiene problemas jurídicos, pero tampoco relación con el tema de la exclusión de la lista de la UE.*

- *Artículo 24 – Adición de un nuevo párrafo d) que permite a las transnacionales excluir el pago del impuesto en Costa Rica demostrando el pago ante su jurisdicción de origen. Invierte el principio de no doble imposición*

*afectando el fisco nacional y tiene un alcance mucho mayor que el referido solo al tema de rentas de capital en el exterior. Parece un error de concepto.*

**ARTÍCULO 2 – Adiciones (nuevos contenidos) a la Ley 7092:**

- *Artículo 1 ter – No tiene ningún problema jurídico.*
- *Artículo 27 quinqués – No tiene ningún efecto normativo por su defectuosa técnica legislativa. Norma irrelevante.*
- *Artículo 81 ter – Define vinculación económica, muy conveniente para otros aspectos (precios de transferencia) poco útil para rentas pasivas en el exterior.*

**ARTÍCULO 3 – Derogatorias**

- *Artículo 26 - No tiene ninguna justificación en la exposición de motivos. Tema ajeno, no relacionado.*

**8. Consideraciones de fondo:**

Las diputadas y diputados firmantes de este dictamen, consideran que la iniciativa de este proyecto:

- En relación con el Proyecto de Ley N° 23.675 se reconoce el esfuerzo realizado por la diputada y los diputados proponentes, para buscar alternativas que permitan mantener la competitividad del país y lograr la exclusión de la lista de jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea
- El proyecto incorpora varios de los elementos necesarios para cumplir con los estándares requeridos, consideramos que este proyecto de ley no incluye todos los requisitos técnicos y elementos esenciales necesarios para poder solventar los temas cuestionados por la UE.
- A diferencia del Proyecto de Ley N° 23.581 este proyecto tiene dos elementos generales que hacen más compleja su aprobación:

-Desde el punto de vista técnico, se considera que el proyecto requiere de cambios y adiciones a fin de poder incluir todos los elementos esenciales exigidos por la UE. Se deben hacer cambios al texto que incluyen adiciones de temas relevantes y ajustes de otros incluidos a fin de que se puedan cumplir con los estándares requeridos.

-Este proyecto no está enfocado sólo en lograr la exclusión del país de la “Lista Negra” de la UE, ya que incluye una propuesta adicional relacionada con una reforma que pretende reducir la tasa del Impuesto sobre la Renta,

propuesta, que no está relacionada con la exclusión de la lista negra de la UE y, por el contrario, podría requerir de una discusión más detallada y que va más allá de los temas puntuales que se deben solventar para ser excluidos de la lista negra

- En estos momentos, el país tiene la presión de lograr la exclusión de la Lista Negra de la UE y no cuenta con el margen de tiempo necesario para conocer y resolver los temas relacionados con una reforma más detallada de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esa debería ser una discusión aparte y posterior a que se resuelva el problema inminente que tenemos en este momento como país.
- El expediente N°23.675 “Modificación de la Ley de Impuestos sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, para la inclusión de Costa Rica como jurisdicción cooperante en materia fiscal de la Unión Europea”, en razón de que los objetivos de este proyecto ya su incluyeron en el expediente que se realiza el dictamen afirmativo de mayoría, se recomienda archivar dicho expediente.

Este texto fue sometido a votación por el fondo en sesión ordinaria N° 09 del 10 de agosto de 2023, obteniendo una votación negativa.

Por lo anteriormente expuesto, rendimos el presente DICTAMEN UNANIME NEGATIVO sobre esta iniciativa.

DADO EN LA SALA DE SESIONES DE LA COMISIÓN ESPECIAL PARA INVESTIGAR Y DICTAMINAR PROYECTOS DE LEY RELACIONADOS CON LA INCLUSIÓN DE COSTA RICA COMO JURISDICCIÓN COOPERENTE DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA FISCAL, a los diez días del mes de agosto del dos mil veintitrés.

Daniela Rojas Salas

Paulina Ramírez Portugués

Johana Obando Bonilla

Olga Morera Arrieta

Luis Fernando Mendoza Jiménez

Pilar Cisneros Gallo

Jonathan Acuña Soto

**Diputados y diputadas**