



**DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS, REFERENCIAS Y SERVICIOS TÉCNICOS**

**AL-DEST- IJU -139-2023**

**INFORME DE: PROYECTO DE LEY**

**“MODIFICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA,  
LEY N° 7092, DE 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**

**INFORME JURÍDICO**

**ELABORADO POR:**

**GUSTAVO RIVERA SIBAJA  
ASESOR PARLAMENTARIO**

**SUPERVISADO POR:  
SELENA REPETTO AYMERICH  
JEFA DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN  
FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ  
DIRECTOR A.I**

**28 DE JUNIO, 2023**



## TABLA DE CONTENIDO

<b>ANÁLISIS TÉCNICO .....</b>	<b>3</b>
A) RESUMEN DEL PROYECTO .....	3
B) ANTECEDENTES.....	4
C) VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE.....	4
D) ANÁLISIS DEL ARTICULADO .....	5
E) CONSIDERACIONES FINALES .....	19
F) TÉCNICA LEGISLATIVA .....	20
G) PROCEDIMIENTO.....	21
<i>Votación.....</i>	<i>21</i>
<i>Delegación.....</i>	<i>21</i>
<i>Consultas Preceptivas .....</i>	<i>21</i>
H) FUENTES .....	21



**AL-DEST- IJU -139-2023**

## **INFORME JURÍDICO**

### **“MODIFICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N° 7092, DE 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**

#### **ANÁLISIS TÉCNICO**

##### ***a) Resumen del Proyecto***

Como su título lo indica este proyecto pretende modificar la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>1</sup>, 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.

---

<sup>1</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta. Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988:

[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969)

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.

#### ***b) Antecedentes<sup>2</sup>***

El problema que busca solucionar este proyecto, que es la inclusión de Costa Rica en la lista de jurisdicciones no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea es un asunto relativamente reciente, por lo que es la primera vez que se aborda el problema.

Pero sí hay otra iniciativa similar, que busca también resolver directamente este tema, que ha sido presentada casi en forma simultánea a la corriente legislativa:

**Expediente N° 23581:** “*MODIFICACIÓN A LA LEY N° 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PARA LOGRAR LA EXCLUSIÓN DE COSTA RICA DE LA LISTA DE PAÍSES NO COOPERANTES EN MATERIA FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA*”, asignado para estudio a la Comisión Especial Inclusión de Costa Rica como País Cooperante, expediente N° 23.804, la cual tiene también en estudio el proyecto que hoy nos ocupa.

#### ***c) Vinculación con Objetivos de Desarrollo Sostenible***

El proyecto de Ley no tiene ninguna vinculación con la agenda 2030, pues no apunta a ninguno de sus objetivos o metas, concreta una nueva normativa para las entidades que denomina NO calificadas, es decir, las personas jurídicas, que sean parte vinculada de un mismo grupo económico, nacional o internacional y las cubra el criterio de establecimiento permanente de la Ley.

---

<sup>2</sup> Esta sección y la siguiente ha sido elaborada por el asesor Randall García Rodríguez.

Serán los informes jurídico y económico los que determinarán la viabilidad del proyecto de ley en análisis.

**d) 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:**

Presentamos un cuadro comparativo con las propuestas para visualizar de forma más fácil las modificaciones propuestas. Empezamos con el artículo 2 que tiene un texto muy extenso:

<b>ARTICULO 2º.- Contribuyentes</b>	<b>Artículo 2 - Contribuyentes</b>
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:	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:
<b>a)</b> 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.	[...]
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.	
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.	
<b>b)</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.	
1) Se considerarán establecimientos permanentes:	
i. Los centros administrativos.	
ii. Las sucursales.	
iii. Las agencias.	
iv. Las oficinas.	
v. Las fábricas.	
vi. Los talleres.	
vii. Las minas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.	
2) La expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:	
<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>	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 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 facultan 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.	

Este larguísimo 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
<p><b>ARTÍCULO 15 - Tarifa del impuesto</b> 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.</p> <p>a) Personas jurídicas: <del>Treinta por ciento (30%)</del>. (...)</p>	<p><b>Artículo 15 -Tarifa del impuesto</b> 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.</p> <p>a) Personas jurídicas: <b>veintisiete por ciento (27%)</b> [...].</p>

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><b>Artículo 24- Deducciones del impuesto</b> 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><b>Artículo 24 - Deducciones del impuesto</b> 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) <b>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.</b></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<sup>3</sup> 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.

---

<sup>3</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta (Nº 7092): “**ARTICULO 9º.- Gastos no deducibles.** No son deducibles de la renta bruta: (...) **k)** Tampoco tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados por la Administración Tributaria como jurisdicciones no cooperantes, o que se paguen por medio de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada, a juicio de la Administración. Para estos efectos, se entiende como jurisdicción no cooperante aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones: *i.* Que se trate de jurisdicciones que tengan una tarifa equivalente en el impuesto a las utilidades inferior en más de un cuarenta por ciento (40%) de la tarifa establecida en el inciso a) del artículo 15 de esta ley, o *ii.* Que se trate de jurisdicciones con las cuales Costa Rica no tenga vigente un convenio para el intercambio de información o para evitar la doble imposición con cláusula para el intercambio de información.”

**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)*

- 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<sup>4</sup>, 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.

---

<sup>4</sup> Ley N° 9635 del 03 de diciembre de 2018. Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas:  
[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=87720)

**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 repatrían 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.

### ***e) 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 adición 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.

#### **f) Técnica Legislativa**

Como ya se ha indicado en el apartado respectivo se ha optado por una técnica legislativa alambicada, de construir los conceptos necesarios en distintas y variadas normas, con remisiones sobre remisiones, que dificulta la comprensión de la propuesta y en algunos aspectos que va mucho más allá de la pretensión original del proyecto. Esto es una observación formal de técnica legislativa pero no representa un problema jurídico más allá de lo indicado.



### **g) Procedimiento**

#### **Votación**

Este proyecto puede ser aprobado con la mayoría absoluta de los presentes que dispone el artículo 119 de la Constitución Política.

#### **Delegación**

La iniciativa NO puede ser delegada a conocimiento de una Comisión con Potestad Legislativa Plena, según dispone el artículo 124 párrafo tercero de la Constitución Política, por constituir su contenido materia tributaria, en consecuencia, debe ser conocido y votado necesariamente en el Plenario Legislativo.

#### **Consultas Preceptivas**

- NO TIENE

#### **h) Fuentes**

Ley del Impuesto sobre la Renta. Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988:

[http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm\\_texto\\_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969](http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969)

Elaborado por: grs

/\*lsch//28-6-2023

c. arch//23675IJU-d-s-sil