



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

**AL-DEST- IJU -097-2023**

**INFORME DE: PROYECTO DE LEY**

**“MODIFICACIÓN DEL INCISO B) Y DE LOS ENUNCIADOS DE LOS  
NUMERALES 1 Y 2 DE ESE MISMO INCISO PERTENECIENTES AL ARTÍCULO  
2 DE LA LEY N ° 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**EXPEDIENTE N ° 22.848**

**INFORME JURÍDICO**

**ELABORADO POR:**

**LUIS FERNANDO BADILLA  
ASESOR PARLAMENTARIO**

**SUPERVISADO POR:**

**SELENA REPETTO AYMERICH  
JEFA DE ÁREA**

**REVISIÓN FINAL Y AUTORIZACIÓN POR:**

**FERNANDO CAMPOS MARTÍNEZ  
DIRECTOR A.I.**

**25 DE ABRIL, 2023**



## TABLA DE CONTENIDO

<b>I. RESUMEN DEL PROYECTO .....</b>	<b>3</b>
<b>II. ANTECEDENTES.....</b>	<b>3</b>
<b>III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE .</b>	<b>3</b>
<b>IV. ANÁLISIS DEL ARTICULADO .....</b>	<b>4</b>
<b>V. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA.....</b>	<b>7</b>
<b>VI. ASPECTOS DE TRÁMITE Y PROCEDIMIENTO .....</b>	<b>7</b>
<b>VII. FUENTES .....</b>	<b>8</b>



**AL-DEST- IJU -097-2023  
INFORME JURÍDICO**

**“MODIFICACIÓN DEL INCISO B) Y DE LOS ENUNCIADOS DE LOS  
NUMERALES 1 Y 2 DE ESE MISMO INCISO PERTENECIENTES AL ARTÍCULO  
2 DE LA LEY N ° 7092, LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**

**EXPEDIENTE N ° 22.848**

**I. RESUMEN DEL PROYECTO**

El proyecto de ley bajo estudio busca modificar el artículo 2 de la Ley N ° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1998.

De conformidad con lo manifestado en la exposición de motivos, lo anterior se da con el fin de remover la palabra “esencial” de la definición de establecimiento permanente contenida en esta ley.

Por su parte, al dejarse de lado la “esencialidad” en el concepto de establecimiento permanente, se pasa a la adopción de un concepto más amplio que involucra la totalidad de las actividades que realiza un no domiciliado en la jurisdicción costarricense. Por esta razón, a los efectos de que se guarde uniformidad con la reforma planteada, es preciso que también se modifiquen los enunciados de los numerales 1 y 2 de ese inciso b).

**II. ANTECEDENTES**

- **No tiene**

**III. VINCULACIÓN CON OBJETIVOS DE DESARROLLO SOSTENIBLE<sup>1</sup>**

El proyecto de ley presenta una vinculación tangencial con las metas y objetivos de la Agenda 2030 en materia de desarrollo sostenible, así como una afectación positiva, presente en el ODS 16 (Paz, justicia e instituciones sólidas).

Lo anterior, por cuanto los propósitos del proyecto en atención a recomendaciones de la OCDE y el Consejo de Europa se enmarcan en la meta asociada a proponer medidas para la adopción de prácticas que mejoren la eficiencia de la institucionalidad nacional.

---

<sup>1</sup> Elaborado por Tonatiuh Solano Herrera. Verificación de vinculación temática de los ODS en los proyectos de ley. Área de Investigación y Gestión Documental. Departamento de Estudios, Referencias y Servicios Técnicos.

#### IV. ANÁLISIS DEL ARTICULADO

##### ARTÍCULO 1

El presente artículo modifica el numeral 2 de la Ley N ° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

A continuación, para visualizar mejor en qué consiste dichos cambios, se presentará el siguiente cuadro comparativo entre la ley vigente y el texto propuesto.

Ley 7092	Proyecto de ley
<p>ARTICULO 2º.- Contribuyentes.</p> <p>(...)</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 <del>esencial</del> de la persona no domiciliada.</p> <p>1) <del>Se considerarán</del> establecimientos permanentes:</p> <p>(...)</p> <p>2) La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo:</p> <p>(...)</p>	<p>ARTÍCULO 1- Se modifica el artículo 2 de la Ley No. 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para que en adelante se lea así:</p> <p>Artículo 2- Contribuyentes</p> <p>(...)</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 de la persona no domiciliada.</p> <p>(...)</p> <p>1) Son establecimientos permanentes:</p> <p>(...)</p> <p>2) <b>Sin perjuicio de la definición del inciso b) anterior</b>, la expresión "establecimiento permanente" comprende, asimismo:</p> <p>(...)</p>

Como se observa del cuadro comparativo anterior, esta reforma busca eliminar el término “esencial” de la definición de “establecimiento permanente de la persona no domiciliada”.

De acuerdo con lo manifestado en la exposición de motivos, el Consejo de la Unión Europea había emitido en el 2019 “Nuevas orientaciones sobre rentas de fuente extranjera”, en la cual en el anexo I establece las Conclusiones adoptadas por dicho Consejo.

Por su parte el Grupo sobre Código de Conducta del Consejo de la Unión Europea, que se encarga de supervisar las reformas de las políticas fiscales de los países, informa que en el análisis realizado a Costa Rica a partir de las “Nuevas

orientaciones sobre rentas de fuente extranjera”, se presentan discrepancias respecto a lo establecido en dicho instrumento.

De manera específica y en lo que respecta al proyecto de ley que nos ocupa, señalan que como elemento fuera del estándar respecto de la definición de “establecimiento permanente”, la inclusión en la Ley de Impuesto sobre Renta costarricense del concepto de “esencial” respecto de la actividad que desarrolla la persona no domiciliada.

Esta “esencialidad”, fue adicionada a raíz de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, del 3 de diciembre de 2018 y sus reformas, que mediante el Título II, reformó varios artículos de la Ley N ° 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988 y sus reformas.

Es menester señalar, que antes de dicha reforma, la Ley N ° 7092, no establecía en su definición de “establecimiento permanente de persona no domiciliada”, la referencia de la “actividad esencial”.

Por su parte, como bien indica la exposición de motivos, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N ° 43198, de 22 de julio de 2021, desarrolla el término de “establecimiento permanente”, indicando:

**Artículo 8.- Constitución de establecimiento permanente.** *A efectos del impuesto sobre las utilidades, se considera como contribuyente al establecimiento permanente en Costa Rica de una persona no domiciliada en el país, sujeta a los deberes formales y materiales según las disposiciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.*

*El término "establecimiento permanente" se refiere a cualquier sitio o lugar fijo de negocios a través del cual una persona no domiciliada en el país desarrolla, total o parcialmente, actividades empresariales en el país.*

*La expresión "sitio o lugar fijo de negocios" abarca cualquier lugar, instalaciones o medios materiales para el desarrollo de una actividad empresarial de una persona no domiciliada, con independencia de si estos se destinan o no exclusivamente para tal fin. La condición de que tal sitio o lugar de negocios sea "fijo" implica la existencia de un vínculo entre este y un espacio geográfico específico, de manera permanente, sin que esto impida considerar los movimientos que sean propios de la actividad, el traslado de maquinaria o los traslados en caso de que el establecimiento arrendado o la actividad sea móvil.*

*(...)*

Es decir, el Reglamento no hace referencia a la “esencialidad de la actividad”, como sí lo hace la ley.

Asimismo, se señala en la exposición de motivos, el “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio” del Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) de noviembre

de 2017, el cual desarrolla en su artículo 5 lo relativo a “Establecimiento Permanente”, señalando que:

1. A efectos del presente Convenio, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.
  2. El término “establecimiento permanente” comprende, en particular:
    - a) las sedes de dirección,
    - b) las sucursales,
    - c) las oficinas,
    - d) las fábricas,
    - e) los talleres, y
    - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
  3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
  4. No obstante, las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que el término de “establecimiento permanente” no incluye:
    - a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa,
    - b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas,
    - c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa,
    - d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa,
    - e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad,
    - f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios tenga carácter auxiliar o preparatorio.
- (...)

Como se puede observar, este Modelo de Convenio Tributario sobre Renta y Patrimonio de la OCDE, no establece en su definición de “establecimiento permanente” la “esencialidad de la actividad”.

De todo lo anterior, comparte esta Asesoría el análisis realizado por el Poder Ejecutivo anterior en la presentación de este proyecto de ley, en el sentido de que la eliminación de la palabra “esencial” del término de “establecimiento permanente de persona no domiciliada”, no presentaría ningún problema de índole legal, ya que como se expone a nivel de los organismos internacionales mencionados, no se desarrolla tal termino dentro del concepto de “establecimiento permanente”, al contrario esta reforma amplía dicho concepto abarcando a todas las actividades que realiza un no domiciliado en nuestro país.

Así las cosas, la reforma planteada obedecerá a criterios de conveniencia y oportunidad política que consideren las señoras y señores diputados.

## **V. ASPECTOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA**

Aplicando una adecuada técnica legislativa se recomiendan las siguientes observaciones:

- Sustituir el Artículo 1 por Artículo Único
- Armonizar el encabezado del Artículo Único con el título del proyecto de ley.

## **VI. ASPECTOS DE TRÁMITE Y PROCEDIMIENTO**

### **a. Votación**

De conformidad con lo establecido en el artículo 119 de la Constitución Política, la presente iniciativa de ley requiere para su aprobación de la mayoría absoluta de votos presentes.

### **b. Delegación**

El proyecto **NO** puede ser delegado a conocimiento de una Comisión con Potestad Legislativa Plena, al encontrarse dentro de los supuestos de excepción contemplados en el artículo 124 constitucional, por tratarse de la modificación de un elemento esencial del tributo, como lo es el contribuyente del impuesto respecto a su actividad.

### **c. Consultas**

Obligatorias:

- **No tiene**

Facultativas

- **Ministerio de Hacienda**
- **Contraloría General de la República**

## VII. FUENTES

### Decretos

- Decreto Ejecutivo N ° 43198, de 22 de julio de 2021

### Leyes

- Ley N ° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, de 3 de diciembre de 2018 y sus reformas
- Ley N ° 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, y sus reformas

Elaborado por: lfbm

/\*lsch//25-4-2023

c.arch// 22848IJU/d-s-sil