

PROYECTO DE LEY
**“LEY SOBRE EL GRAVAMEN DE RENTAS PASIVAS DE FUENTE
EXTRANJERA, y
ELIMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR LA EMISIÓN DE VALORES DE
OFERTA PÚBLICA TEMÁTICOS”**

Expediente N.º25.796

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Respecto al gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera

La imposición sobre las rentas pasivas de fuente extranjera constituye una medida necesaria para garantizar la equidad tributaria, la sostenibilidad fiscal y la coherencia del ordenamiento tributario costarricense con los estándares internacionales en materia fiscal. En este sentido, el diseño de un sistema fiscal debe estar orientado en asegurar que todos los obligados, independientemente del lugar donde generen sus ingresos, contribuyan de manera proporcional a su capacidad económica.

Tradicionalmente, Costa Rica ha aplicado un criterio de tributación basado principalmente en la territorialidad, lo que históricamente limitó el gravamen de rentas generadas fuera del territorio nacional. Sin embargo, mediante la Ley N°10.381 del 2 de octubre de 2023 se incorporó por primera vez la tributación de determinadas rentas pasivas de fuente extranjera, aunque únicamente respecto de entidades no calificadas pertenecientes a grupos multinacionales.

Esta regulación respondió a compromisos internacionales asumidos por Costa Rica en materia de transparencia fiscal y prevención de prácticas tributarias potencialmente perjudiciales, y no necesariamente a los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria que deben orientar la configuración de los tributos dentro del ordenamiento jurídico nacional.

Con esta normativa se procuró que Costa Rica saliera de la lista gris de la Unión Europea a la que fue incluido, precisamente por haberse considerado que nuestro país representaba un riesgo a nivel internacional, por ser utilizado para la elaboración de esquemas de planificaciones fiscales agresivas; situación que no era conteste con el Código de Conducta de la Unión Europea.

Sobre el particular, la regulación vigente limita el gravamen solo a las rentas pasivas de fuente extranjera que perciban las entidades no calificadas de un grupo multinacional, por lo que en realidad, para que la Administración Tributaria pueda gravar dichas rentas, el obligado tributario no debe tener una sustancia económica (enmarcada por medio de recursos humanos suficientes, calificados y remunerados, decisiones estratégicas tomadas mediante un concejo de administración u órgano equivalente, e inversión mediante costos y gastos, debiendo disponerse la adquisición de bienes o servicios en el territorio nacional por una cuantía no menor a tres salarios base) y además debe pertenecer a un grupo multinacional, aspectos que reducen ampliamente el espectro de su aplicación.

Como resultado, dos personas residentes en Costa Rica, que perciben idénticos dividendos, intereses, regalías o ganancias de capital provenientes del exterior, pueden recibir un tratamiento tributario distinto dependiendo exclusivamente de su pertenencia o no a un grupo multinacional o de la calificación de la entidad a través de la cual se obtienen dichas rentas; razón por la cual, la presente reforma elimina esa asimetría y vincula el gravamen a la capacidad económica efectivamente manifestada por el contribuyente.

En este sentido, debe tenerse en consideración que, la tributación de rentas pasivas obtenidas en el exterior por personas y entidades residentes constituye una práctica ampliamente reconocida en el derecho tributario comparado -generalmente evidenciada por medio de un sistema tributario de sujeción mundial-, y es considerada un criterio legítimo de vinculación tributaria que permite gravar determinadas manifestaciones de capacidad económica, aunque su fuente se encuentre ubicada fuera del territorio nacional.

Debe externarse que la conexión jurídica que justifica el ejercicio de la potestad tributaria de un sistema tributario no se fundamenta solo en el lugar de producción de la renta, sino también en la residencia fiscal del sujeto beneficiario y en la existencia de una manifestación de capacidad económica atribuible a un residente de la República.

Asimismo, en un contexto de creciente integración económica y movilidad internacional de capitales, las rentas pasivas provenientes del exterior representan una parte significativa de los ingresos de personas y empresas, por lo que su gravamen fortalece la recaudación y permite financiar servicios públicos esenciales, reduciendo la dependencia de impuestos indirectos que suelen ser regresivos.

Además, con la regulación debida, gravar las rentas pasivas extranjeras evita situaciones de “doble no imposición” y asegura que quienes obtienen beneficios

fuera del territorio nacional no disfruten de ventajas fiscales indebidas frente a quienes generan rentas locales.

Con base en lo indicado, los sistemas fiscales deben verse renovados, superando la regulación normativa que se sustenta en un contexto de economías cerradas, que ahora están desfazadas debido al radical impacto mundial de la comercialización y el flujo de capitales a nivel internacional. De tal forma, la experiencia internacional demuestra que el gravamen de rentas pasivas de fuente extranjera constituye una herramienta legítima y ampliamente utilizada para fortalecer la equidad tributaria, evitar tratamientos fiscales diferenciados entre rentas nacionales y extranjeras y reducir escenarios de doble no imposición.

Por los motivos indicados, con la presente iniciativa de ley se propone una modificación al gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera, ya introducido por medio de la Ley N°10.381, manteniendo el mismo objeto y hecho generador, y la misma materia imponible, pero modificando su alcance respecto de los obligados tributarios sujetos a este impuesto, mediante el establecimiento de una regla objetiva sustentada en la residencia fiscal del sujeto.

Bajo este enfoque, la obligación tributaria surge como consecuencia de una manifestación de capacidad económica efectivamente percibida por un residente del país, con independencia de la estructura jurídica utilizada para canalizar la inversión o de la pertenencia a un grupo empresarial determinado.

De esta manera, se fortalece la equidad horizontal del sistema tributario, asegurando que contribuyentes residentes que obtienen rentas pasivas de naturaleza equivalente reciban un tratamiento fiscal uniforme, evitando diferencias que carezcan de una justificación material suficiente desde la perspectiva de la capacidad contributiva, promoviendo que, quien más recursos perciba, tribute de conformidad, considerando incluso los ingresos que provengan de rentas pasivas de fuente extranjera.

En suma, la presente iniciativa resulta acorde con los principios constitucionales que informan el sistema tributario costarricense, particularmente los principios de capacidad económica, igualdad tributaria, generalidad de los tributos, razonabilidad y solidaridad social. Sobre el particular, no puede perderse de vista que, la Constitución Política faculta al Estado para establecer cargas tributarias orientadas al sostenimiento de los gastos públicos, siempre que estas se fundamenten en manifestaciones objetivas de capacidad económica y respeten criterios de proporcionalidad y razonabilidad. En este contexto, la obtención de rentas pasivas

de fuente extranjera constituye una expresión de capacidad contributiva que legítimamente puede ser sometida a imposición.

La propuesta procura corregir una situación de desigualdad existente entre quienes obtienen rentas pasivas originadas en Costa Rica y quienes perciben rentas pasivas originadas en el exterior, de manera que ambas manifestaciones de riqueza reciban un tratamiento tributario congruente con la capacidad económica que representan.

En otro orden de ideas, la presente propuesta de reforma reconoce que las rentas pasivas de fuente extranjera pueden haber estado previamente sujetas a tributación en la jurisdicción donde se generan o perciben. En atención a esta realidad económica y jurídica, el proyecto incorpora mecanismos específicos orientados a prevenir situaciones de doble imposición económica internacional, mediante el reconocimiento y acreditación del impuesto de naturaleza análoga efectivamente pagado en el exterior sobre dichas rentas.

De esta manera, se procura que la potestad tributaria ejercida por Costa Rica recaiga únicamente sobre la renta neta efectivamente obtenida por el contribuyente, descontando aquellos gravámenes satisfechos en otras jurisdicciones que guarden correspondencia con el impuesto nacional. Este enfoque no solo contribuye a preservar los principios de equidad, capacidad contributiva y razonabilidad tributaria, sino que también favorece la neutralidad fiscal de las inversiones internacionales, evitando cargas tributarias excesivas que puedan desincentivar la actividad económica transfronteriza.

De igual manera, el proyecto procura evitar situaciones de doble imposición, las cuales pueden presentarse cuando una determinada renta no resulta gravada de manera efectiva en ninguna jurisdicción o cuando las diferencias entre los sistemas tributarios permiten que determinadas manifestaciones de riqueza queden completamente excluidas de tributación. La presente iniciativa busca alcanzar un equilibrio razonable entre ambos objetivos: evitar la doble imposición y, simultáneamente, evitar la ausencia total de imposición.

Finalmente, debe aclararse que, la presente propuesta no implica el traslado total de un sistema de tributación basado en el criterio de territorialidad a uno basado en el criterio de renta mundial, pero sí implica una decisión de política fiscal, enfocada en gravar con el impuesto sobre las rentas y ganancias de capital, a aquellas rentas pasivas (ingresos por arrendamientos de bienes inmuebles y muebles -tangibles e intangibles- lo cual abarca las regalías, rendimientos por intereses, dividendos, plusvalías, así como todas aquellas definidas en el artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta) de fuente extranjera.

La ampliación del ámbito subjetivo del impuesto no supone una modificación integral del modelo tributario costarricense ni la adopción de un régimen general de renta mundial. En sí, su alcance resulta más limitado que los sistemas generales de renta mundial adoptados por diversos países, ya que la propuesta únicamente incorpora al ámbito de imposición determinadas rentas pasivas de fuente extranjera, manteniéndose inalterado el criterio general de territorialidad que caracteriza al impuesto sobre las utilidades en Costa Rica.

Se concluye que, la presente propuesta de reforma legal mantiene el cumplimiento de los estándares internacionales, así como los requerimientos de organizaciones como la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), e incluso refuerza dentro del marco internacional el sistema normativo fiscal costarricense, promoviendo medidas dirigidas a evitar escenarios de doble no imposición y a fortalecer la equidad horizontal entre contribuyentes.

En consecuencia, la medida constituye una decisión de política tributaria específica, objetiva y delimitada, orientada a gravar determinadas manifestaciones de riqueza que evidencian capacidad económica de los residentes en el país. Bajo esta visión, quienes obtienen manifestaciones similares de riqueza deben recibir un tratamiento tributario equivalente, independientemente de la ubicación geográfica de los activos que generan dichas rentas.

A continuación, se exponen los alcances y objetivos que abarca la presente propuesta:

1. Reformar el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, a fin de corregir los efectos derivados de la reforma introducida mediante la Ley N°10.381.

Costa Rica ingresó por primera vez a la lista gris de la Unión Europea al ser considerada una jurisdicción no cooperante en materia fiscal. Esta calificación respondió al incumplimiento de los compromisos internacionales asumidos por el país para eliminar o modificar determinados elementos de su régimen de exención aplicable a rentas de fuente extranjera, los cuales fueron catalogados como prácticas fiscales perjudiciales y contrarias al Código de Conducta de la Unión Europea en materia de fiscalidad empresarial.

Por lo anterior, con la promulgación de la Ley N°10.381 del 2 de octubre de 2023 se incorporó una regulación orientada a gravar determinadas rentas pasivas de

fuentes extranjeras obtenidas por entidades no calificadas pertenecientes a grupos multinacionales.

No obstante, la delimitación adoptada por dicha reforma tuvo un impacto negativo sobre el tratamiento tributario de las rentas pasivas de fuente extranjera percibidas por entidades domiciliadas en Costa Rica sujetas al impuesto sobre las utilidades. Lo anterior, debido a que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley N°10.381, estas rentas podían ser gravadas por la Administración Tributaria con fundamento en el principio de pertenencia económica, criterio que fue ampliamente reconocido por la Sala Constitucional en el voto N°2022-023955, al considerar que existía una vinculación económica suficiente entre los rendimientos generados en el exterior y la fuente productora de renta ubicada en el territorio nacional.

Con la reforma legal se modificó este tratamiento, al restringirse el gravamen exclusivamente a rentas pasivas de fuente extranjera obtenidas por entidades integrantes de grupos multinacionales que carezcan de sustancia económica suficiente. Como consecuencia, una parte significativa de estas rentas quedó excluida del ámbito de imposición nacional.

En este contexto, reviste especial relevancia el veto formulado durante la tramitación del proyecto de ley N°23.581; dicho veto advirtió expresamente sobre los riesgos fiscales y económicos asociados a la eliminación del gravamen de las rentas pasivas extraterritoriales bajo el principio de pertenencia económica. El Presidente como máximo jerarca del Poder Ejecutivo señaló que la reforma constituía un retroceso legislativo al desconocer las dinámicas de la economía contemporánea y facilitar el traslado de rentas y capitales hacia jurisdicciones de menor tributación, favoreciendo procesos de deslocalización de capitales nacionales. Asimismo, advirtió que tal medida podría incentivar esquemas de planificación fiscal agresiva y prácticas de evasión tributaria, beneficiar principalmente a contribuyentes con mayor capacidad económica, debilitar las facultades de control de la Administración Tributaria y generar una disminución en la recaudación estatal.

Por estas razones, los argumentos expuestos en el veto resultan particularmente relevantes para la presente iniciativa, en tanto evidencian los efectos adversos que puede generar la exclusión de estas rentas de la base imponible nacional. Tales consideraciones se relacionan directamente con principios de equidad tributaria, protección de la recaudación fiscal y fortalecimiento de la capacidad del Estado para prevenir prácticas de erosión de la base imponible y traslado artificial de beneficios hacia otras jurisdicciones.

En consecuencia, se propone modificar el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para incorporar expresamente dentro del objeto del impuesto sobre las utilidades los ingresos derivados de rentas pasivas de fuente extranjera afectos legalmente, de conformidad con la propuesta de reforma del artículo 1 bis de la ley.

Adicionalmente, considerando la nueva regulación que se plantea para las rentas pasivas de fuente extranjera en el capítulo XI de la Ley, resulta necesario precisar que el criterio de territorialidad basado en el ámbito geográfico nacional, introducido mediante la Ley N°10.381, es aplicable únicamente al impuesto sobre las utilidades y no a los demás tributos regulados en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esta aclaración contribuye a garantizar una interpretación coherente y sistemática del ordenamiento tributario.

2. Se adicionan dos nuevos incisos al artículo 1 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, con el objeto delimitar la afectación legal en el impuesto sobre las utilidades, respecto del gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera.

El artículo 1 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula lo correspondiente a la afectación de las rentas y ganancias de capital en el impuesto sobre las utilidades, con lo cual se define la obligatoriedad de declarar las rentas de capital y las ganancias y pérdidas de capital como parte de la renta bruta del impuesto sobre las utilidades, cuando se determina que el elemento patrimonial que los origina también es requerido en la actividad lucrativa sujeta al impuesto sobre las utilidades.

Atendiendo a la reforma que se introduce con este proyecto de ley, el gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera solamente será objeto de aplicar la afectación legal en el impuesto sobre las utilidades, motivo por el cual resulta necesario introducir dos incisos nuevos en el artículo 1 bis, que establezcan expresamente esta circunstancia.

3. Reformar el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, con el objeto de eliminar el segundo y tercer párrafo e introducir un nuevo párrafo final a efectos de configurar normativamente el objeto de este impuesto, gravando las rentas pasivas de fuente

extranjera, como parte del impuesto sobre las rentas y ganancias de capital.

El artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta regula normativamente el objeto del impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas de capital. Por medio de este proyecto de ley se pretende trasladar el gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera al capítulo XI de la ley, con lo cual se alcanza una correcta técnica legislativa, subsanando el error de la Ley N°10.381.

- 4. Se adiciona un párrafo final al artículo 27 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, a efectos de regular el hecho generador del impuesto sobre las rentas pasivas de fuente extranjera, como parte del impuesto sobre las rentas y ganancias de capital.**

El artículo 27 bis en mención delimita uno de los elementos esenciales del tributo, concretamente el hecho generador del impuesto sobre las rentas y ganancias de capital, por lo que resulta necesario introducir un nuevo párrafo que delimite como hecho generador de este impuesto, a la obtención de las rentas pasivas de fuente extranjera.

- 5. Se adiciona un nuevo inciso al artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, que identifique claramente la materia imponible relacionada con las rentas pasivas de fuente extranjera.**

El artículo 27 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta identifica la materia imponible del impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas de capital, debiendo ser en este artículo donde se introduzca un inciso adicional que regule e identifique el concepto de las rentas pasivas de fuente extranjera objeto del presente proyecto de ley.

Adicionalmente, con la Ley N°10.381 se introdujo de una manera explícita lo que debe entenderse como “regalía”; aspecto propio de las rentas de capital mobiliario.

Es por lo anterior, que debe ser en el artículo 27 ter donde se concreten las rentas pasivas de fuente extranjera y se aclare de lo que debe entenderse como “regalía” bajo el contexto de una renta de capital mobiliaria.

- 6. Se adiciona un párrafo final al artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, que identifique los obligados tributarios que se encuentran sujetos al impuesto sobre la renta y ganancias de capital en su modalidad de rentas pasivas de fuente extranjera.**

El artículo 28 de la Ley indicada regula expresamente los obligados tributarios del impuesto sobre las rentas, ganancias y pérdidas de capital, motivo por el cual, en este artículo debe introducirse el cambio legislativo requerido para modificar los efectos limitantes de la Ley N°10.381.

Como se ha mencionado, la Ley N°10.381 reguló que las rentas pasivas de fuente extranjera solo iban a ser sometidas a tributación cuando fuesen obtenidas por entidades no calificadas que pertenecen a un grupo multinacional, reduciendo el efecto práctico del gravamen a un muy reducido y casi inexistente grupo de obligados tributarios, circunstancia que debe ser erradicada.

- 7. Se adiciona un nuevo artículo 29 ter a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, que identifique la renta imponible del impuesto sobre las rentas pasivas de fuente extranjera, introduciendo el mecanismo para evitar la doble imposición.**

La promulgación de este nuevo artículo permitirá que se cuente con una norma expresa que regule la renta imponible de las rentas pasivas de fuente extranjera.

En este sentido, con la definición de la renta imponible se logra establecer un mecanismo para evitar la doble imposición, al reconocer que la tarifa del impuesto se aplicará sobre el valor neto de la renta obtenida, habiéndose deducido el impuesto análogo pagado en el exterior.

- 8. Reformar el artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988, con el objeto de eliminar los últimos tres párrafos y sustituirlos por dos nuevos párrafos que regulen la eliminación de un posible efecto de doble imposición al gravar las rentas pasivas de fuente extranjera.**

El artículo 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta no solo contempla las tarifas imposables aplicables al impuesto sobre la renta y ganancias de capital, sino que además, mediante la Ley N°10.381 se estableció justamente la

regulación destinada a reconocer como parte del impuesto a cancelar, aquel impuesto análogo que se hubiere pagado en otras jurisdicciones, y también delimita expresamente la imposibilidad de que las rentas pasivas de fuente extranjera puedan ser objeto de afectación.

En el sentido de esta reforma, ambos efectos deben ser mantenidos, pero con parámetros de aplicación distintos, considerando precisamente lo relacionado con la afectación legal, y lo correspondiente a la posibilidad de aplicar el impuesto análogo cancelado en otras jurisdicciones.

9. Derogar los artículos 2 bis, 2 ter, 2 quater y 2 quinquies de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988.

El gravamen de las rentas pasivas de fuente extranjera introducido con la Ley N°10.381, delimitó como obligados tributarios de este impuesto, únicamente a las entidades no calificadas que pertenecen a un grupo multinacional, regulándose en los artículos referidos tales conceptos y las condiciones que deben ser cumplidas para configurarse como tal.

No obstante, la presente propuesta no pretende limitar los obligados tributarios que se encuentren afectos a las rentas pasivas de fuente extranjera, por el contrario, se procura establecer que, toda persona, física o jurídica, o cualquier tipo de estructura similar, residente en el territorio nacional, se encuentre sujeta al impuesto sobre las rentas y ganancias de capital en su modalidad de rentas pasivas de fuente extranjera, debiendo tributar de conformidad con las disposiciones de este impuesto.

Es por lo anterior, que ésta derogatoria se hace necesaria, para eliminar disposiciones legales incongruentes o contradictorias.

Respecto a la eliminación del crédito fiscal por la emisión de valores de oferta pública temáticos (bonos temáticos)

La Ley N°10.051, Ley para potenciar el financiamiento y la inversión para el desarrollo sostenible, mediante el uso de valores de oferta pública temáticos, promulgada en el año 2021, tuvo como finalidad promover el financiamiento y la inversión a través del uso de valores de oferta pública temáticos, enfocados en actividades, obras y proyectos tendientes a alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible, el Plan Nacional de Descarbonización, la Política Nacional de

Adaptación al Cambio Climático, la Política Nacional de Producción y Consumo Sostenible, así como cualquier otro instrumento de política pública que persiga los mismos objetivos.

Con ese propósito, el artículo 7 de esta ley incorporó el inciso d) al artículo 15 de la Ley N°7092, Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de abril 1988, estableciendo un beneficio tributario para los emisores de valores de oferta pública temáticos mediante la creación de un crédito fiscal aplicable al impuesto sobre las utilidades.

En términos generales la disposición permite que las entidades emisoras de este tipo de instrumentos financieros -valores de oferta pública temáticos-, puedan aplicarse un crédito fiscal directo sobre el impuesto a las utilidades liquidado para el periodo fiscal que corresponda, equivalente a una tercera parte del impuesto sobre las rentas de capital mobiliario retenido a los inversionistas; permitiéndose incluso diferir dicho crédito hasta por 3 periodos fiscales posteriores y, de persistir un saldo a favor una vez transcurrido ese plazo, este puede ser compensado contra otros impuestos o solicitarse en devolución.

Si bien la incorporación de este incentivo respondió al objetivo legítimo de estimular la emisión de los valores de oferta pública temáticos, actualmente resulta atinado valorar la conveniencia de mantener dicho tratamiento diferenciado dentro del impuesto sobre las utilidades, ya que implica un sesgo en los principios de neutralidad, equidad, simplicidad, generalidad y coherencia normativa que deben regir el sistema tributario costarricense.

La existencia de este crédito fiscal introduce una excepción al régimen general de determinación del impuesto sobre las utilidades, al otorgar un beneficio exclusivo a una categoría específica de emisores de valores. Como consecuencia, contribuyentes que realizan actividades económicas comparables dentro del mercado de valores pueden enfrentar cargas tributarias distintas en función de la naturaleza temática del instrumento financiero emitido, generándose un tratamiento diferenciado que se aparta de los principios de neutralidad y generalidad que deben orientar la política tributaria, provocando una asimetría injustificada entre emisores que realizan actividades idénticas -la colocación de valores de oferta pública-.

Asimismo, la posibilidad de trasladar el crédito a periodos fiscales posteriores y, eventualmente, aplicarlo al pago de otras obligaciones tributarias o solicitar su devolución amplifica el alcance del beneficio fiscal originalmente concedido. Esta característica profundiza la diferencia de tratamiento respecto de otros contribuyentes sujetos al impuesto sobre las utilidades, generando una afectación adicional sobre la base recaudatoria del Estado.

Desde una perspectiva de política tributaria, los incentivos dirigidos a promover actividades vinculadas al desarrollo sostenible deben procurar minimizar las distorsiones sobre la estructura del sistema impositivo. Al respecto, el incentivo en concreto que se analiza, no debería estar orientado en la reducción del impuesto sobre las utilidades, sino por el contrario, en el efecto y rendimientos que puedan generarse con la respectiva emisión de los valores de oferta pública temáticos. Así, se evita que el sistema tributario distorsione las decisiones económicas de los agentes, impidiendo favorecer actividades, sectores o instrumentos específicos; y además fortalece el principio de generalidad tributaria, evitando la proliferación de incentivos aislados que fragmentan la base y comprometen la estabilidad del sistema tributario.

La promoción de proyectos sostenibles continúa siendo un objetivo de interés público; sin embargo, dicha finalidad puede impulsarse mediante instrumentos regulatorios y financieros específicos que no impliquen alteraciones permanentes a la estructura del impuesto sobre las utilidades ni la creación de beneficios tributarios diferenciados para determinados emisores.

Por las razones expuestas, el presente proyecto de ley propone derogar el inciso d) del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, restableciendo con ello la neutralidad y la equidad fiscal, así como la coherencia normativa, garantizando que los emisores de valores de oferta pública reciban un tratamiento fiscal homogéneo, con independencia de la clasificación o destino de los recursos obtenidos mediante la respectiva emisión.

En virtud de todo lo anterior, se somete a consideración de la Asamblea Legislativa el siguiente proyecto de ley denominado **“LEY SOBRE EL GRAVAMEN DE RENTAS PASIVAS DE FUENTE EXTRANJERA y ELIMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR LA EMISIÓN DE VALORES DE OFERTA PÚBLICA TEMÁTICOS”**, para su consideración y aprobación definitiva.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

**“LEY SOBRE EL GRAVAMEN DE RENTAS PASIVAS DE FUENTE
EXTRANJERA y ELIMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES POR LA EMISIÓN
DE VALORES DE OFERTA PÚBLICA TEMÁTICOS”**

ARTÍCULO 1.- Se reforman los artículos 1, 27 y 31 ter de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988. Los textos serán los siguientes:

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

Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

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

Para los efectos del impuesto sobre las utilidades, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense los generados exclusivamente en el territorio nacional conforme a la definición de espacio territorial y para cuyos efectos deberá entenderse el territorio nacional según los límites geográficos establecidos en los artículos 5 y 6 de la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley, con independencia de la nacionalidad, el domicilio o la residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos, así como con independencia del origen de los bienes o capitales, el lugar de negociación sobre estos o su vinculación a la estructura económica en el territorio nacional.

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.

Cuando las rentas, los ingresos o los beneficios de fuente costarricense, indicados en el párrafo anterior, estén sujetos a una retención que sea considerada como impuesto único y definitivo, el monto retenido se considerará como un pago a cuenta de este impuesto.

Conforme al artículo 1 bis de esta ley, también se considerarán sujetas al impuesto sobre las utilidades, las rentas pasivas de fuente extranjera reguladas en el capítulo XI de esta ley.

En ningún caso, las rentas contenidas y reguladas en el título II serán integradas a las rentas gravadas, conforme a lo dispuesto en el título I de esta ley, impuesto a las utilidades.

Las fundaciones y asociaciones distintas de las solidaristas, que realicen parcialmente actividades lucrativas, estarán gravadas por este título en la proporción de estas actividades.

Las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, no estarán sujetas a las disposiciones sobre deducción proporcional de gastos.”

“Artículo 27.- Objeto.

El presente capítulo regula la tributación de las rentas del capital y de las ganancias y pérdidas del capital. Salvo disposición expresa en contrario, lo regulado será aplicable al impuesto a las utilidades, en cuanto lo afectado por dicho impuesto, de conformidad con el título I de la presente ley.

Formará parte del gravamen con este impuesto, aquellas rentas pasivas de fuente extranjera que provengan de bienes, capitales o derechos, situados o utilizados fuera del territorio nacional, atendiendo a lo establecido en el artículo 27 ter de esta ley.”

“Artículo 31 ter.- Tarifa del impuesto.

La tarifa aplicable a la renta imponible de las rentas de capital y a la de las ganancias de capital será del quince por ciento (15%). No obstante, los bienes y los derechos adquiridos con anterioridad a la vigencia del presente capítulo, el contribuyente en la primer venta podrá optar por pagar el impuesto a la ganancia de capital, aplicando al precio de

enajenación una tarifa del impuesto del dos coma veinticinco por ciento (2,25%).

Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, así como los títulos emitidos por las cooperativas de ahorro y crédito, estarán sujetos a una tarifa del quince por ciento (15%).

Los rendimientos generados por títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda, al amparo de la Ley N.º 7052, Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del Banco Hipotecario de la Vivienda, de 13 de noviembre de 1986, estarán sujetos a una tarifa del siete por ciento (7%).

A excepción de lo establecido en el inciso 5, del artículo 28 bis, los rendimientos de los ahorros efectuados por los asociados en las cooperativas de ahorro y crédito, y de las asociaciones tendrán un límite anual exento equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base; sobre el exceso se retendrá y aplicará la tarifa indicada del ocho por ciento (8%).

Los excedentes o utilidades pagados por cooperativas u otras similares a sus asociados estarán sujetos a una tarifa del diez por ciento (10%).

Los excedentes o utilidades pagados por las asociaciones solidaristas a sus asociados estarán sujetos a la siguiente escala:

1. Cinco por ciento (5%) hasta por el equivalente a un salario base.
2. Sobre el exceso de un salario base y hasta dos salarios base, pagarán un siete por ciento (7%).
3. Sobre el exceso de dos salarios base, se pagará el diez por ciento (10%).

En todos los casos el impuesto retenido o pagado tendrá el carácter de único y definitivo, con las salvedades establecidas en esta ley.

En el caso de las rentas pasivas de fuente extranjera, las mismas tributarán de conformidad con las bases imponibles y tarifas establecidas en este capítulo XI, salvo aquellas que se encuentren afectas legalmente al impuesto sobre las utilidades, en cuyo caso tributarán de conformidad con lo establecido en el artículo 1 bis de esta ley.”

ARTÍCULO 2.- Se adicionan dos nuevos incisos 5) y 6) al artículo 1 bis; un párrafo final al artículo 27 bis; un párrafo final en el apartado ii, subinciso a), inciso 2 del artículo 27 ter, así como un nuevo inciso 4) en el artículo de referencia; un párrafo final en el artículo 28; todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988. Los textos serán los siguientes:

“Artículo 1 bis.- Elementos patrimoniales afectos a actividad lucrativa.
(...)

5. Tratándose de las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de las superintendencias, adscritas al Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, se entenderán afectas legalmente todas las rentas que obtengan estas entidades, incluyendo las mencionadas en el capítulo XI de la Ley.

Asimismo, estarán afectas legalmente y por tanto obligadas a declarar y tributar, como parte de sus ingresos gravables en el impuesto sobre las utilidades, aquellas rentas pasivas de fuente extranjera reguladas en el capítulo XI de esta ley. Para estos efectos, se tomará el monto bruto percibido por este concepto, y se le deducirá la suma del impuesto análogo retenido o pagado en el exterior, el resultado constituirá el ingreso que debe ser declarado como gravable en el impuesto sobre las utilidades. Por impuesto análogo se entenderá aquel impuesto aplicado a la renta pasiva de fuente extranjera, según las normas aplicables del territorio exterior donde se originaron.

6. De la misma forma, se considerarán afectas legalmente al impuesto sobre las utilidades, las rentas pasivas de fuente extranjera reguladas en el capítulo XI de esta ley. Para estos efectos, se tomará el monto bruto percibido, y se le deducirá la suma del impuesto análogo retenido o pagado en el exterior, el resultado constituirá el ingreso que debe ser declarado como gravable en el impuesto sobre las utilidades.

Por impuesto análogo se entenderá aquel impuesto aplicado a la renta pasiva de fuente extranjera, según las normas aplicables del territorio exterior donde se originaron.

No procederá a aplicación de la afectación voluntaria respecto de las rentas pasivas de fuente extranjera.”

“Artículo 27 bis. - Hecho generador.
(...)

También se configura como hecho generador de este impuesto, la obtención de toda renta pasiva de fuente extranjera, que provenga de bienes, capitales o derechos, situados o utilizados fuera del territorio nacional. En tal caso, se adicionarán a la declaración correspondiente los ingresos referidos y obtenidos en otras jurisdicciones.”

“Artículo 27 ter.- Materia imponible.

(...)

2. Rentas del capital mobiliario

a) Constituirán rentas del capital mobiliario a efectos de este título:

ii. (...)

Se consideran regalías los pagos por el uso o goce, temporal o fijo de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas o digitales, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Los pagos por concepto de asistencia técnica no se consideran como regalías.

(...)

4. Rentas pasivas de fuente extranjera

Corresponden a las rentas de capital inmobiliario, rentas de capital mobiliario y ganancias de capital, previamente descritas, originadas por bienes, capitales o derechos, situados o utilizados fuera del territorio nacional.

No se computarán como pérdidas de capital las originadas por bienes, capitales o derechos, situados o utilizados fuera del territorio nacional.

Estas rentas pasivas de fuente extranjera no tendrán la posibilidad de afectarse voluntariamente al impuesto sobre las utilidades.”

“Artículo 28- Contribuyentes.

(...)

También serán contribuyentes de este impuesto todas las personas físicas, jurídicas con independencia de si realizan o no alguna actividad, fideicomisos, entes colectivos sin personalidad jurídica, los fondos de inversión contemplados en la Ley N° 7732, Ley Reguladora del Mercado de Valores de 17 de diciembre de 1997, así como cualquier otra figura jurídica similar, o entidad o estructura comercial que, sea residente en el territorio nacional y ostente la titularidad o propiedad de bienes, capitales o derechos, situados o utilizados fuera del territorio nacional y que generan las rentas pasivas de fuente extranjera definidas en el artículo 27 ter de esta ley.”

ARTÍCULO 3.- Se adiciona un nuevo artículo 29 ter a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988. El texto será el siguiente:

“Artículo 29 ter- Renta imponible de las rentas pasivas de fuente extranjera. La renta imponible de las rentas pasivas de fuente extranjera estará constituida por el monto bruto percibido al que se le deducirá la suma del impuesto análogo retenido o pagado en el exterior, sobre el resultado se aplicará la tarifa correspondiente. Por impuesto análogo se entenderá aquel impuesto aplicado a la renta pasiva de fuente extranjera, según las normas aplicables del territorio exterior donde se originaron.”

ARTÍCULO 4.- Se derogan artículos 2 bis, 2 ter, 2 quater, 2 quinquies y, el inciso d) del artículo 15, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N°7092 del 21 de abril de 1988.

TRANSITORIO ÚNICO. - El Poder Ejecutivo reglamentará esta ley dentro de un plazo de seis meses a partir de su entrada en vigor.

Rige a partir de su publicación.

LAURA FERNÁNDEZ DELGADO

Rodrigo Chaves Robles
Ministro de Hacienda