

21 de agosto del 2023
MH-DM-OF-1322-2023

Señora
Maureen Chacón Segura
Área Comisiones Legislativas II
Asamblea Legislativa

Asunto: Criterio texto dictaminado Proyecto de Ley N°23.581.

Estimada señora:

A continuación, remito el criterio de Ministerio de Hacienda respecto al Proyecto de Ley 23.581, *“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”*, específicamente en lo que respecta al texto dictaminado por mayoría el 07 de agosto 2023. Este criterio hará referencia a dos elementos: (i) Consideraciones del Ministerio de Hacienda y (ii) las apreciaciones preliminares del Grupo de Código de Conducta de la Unión Europea sobre el texto dictaminado.

I. Consideraciones del Ministerio de Hacienda

Este proyecto continúa presentando serias deficiencias para lograr el objetivo de sacar al país del Anexo I de la lista de jurisdicciones no cooperantes en asuntos fiscales de la Unión Europea. Las debilidades de dicho proyecto quedaron en evidencia en el criterio emitido por este ministerio en nota MH-DM-OF-1237-2023 del 01 de agosto del 2023, a la cual se le suman varios aspectos que dificultarían su implementación y, por ende, el control tributario que, supuestamente, se busca propiciar con esta.

Adicionalmente, en sesiones de trabajo previas se ha manifestado como, el utilizar un mecanismo, no garantiza la exclusión de Costa Rica de dicha lista. Tal y como se señaló la sesión con el Grupo Código de Conducta del jueves 27 de julio del 2023, de adoptarse una reforma en términos similares a los de la legislación uruguaya, podría significar un alineamiento de la legislación costarricense con los estándares de la Unión Europea y, por ende, salir de la “Lista Negra”. Sin embargo, si bien la normativa de Uruguay sirvió como base para la redacción de la presente propuesta, esta presenta serias diferencias que podrían debilitar el cumplimiento con los requerimientos europeos.

En este sentido, de las modificaciones realizadas al tercer párrafo del artículo 1 de la Ley 7092 se tiene *“(...) con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones de celebración de los negocios jurídicos”*, lo que constituye una redacción sumamente amplia y que genera confusión ya que nuestro sistema cédular determina cual es el impuesto aplicable justamente con base en el criterio de “personas domiciliadas.

Dentro de las excepciones planteadas a las rentas de fuente costarricense incluidas en la reforma al artículo 1, cabe señalar que la correcta técnica legislativa sería remitir a aquellas enlistadas en el artículo 27 ter que corresponde a la norma adecuada para definir las rentas de capital. La lista enumerada en el texto analizado no contempla las rentas de capital inmobiliario siendo esta una omisión importante en el alcance de la norma, así, a criterio de los evaluadores podría ser insuficiente para cumplir con el compromiso de reformar su sistema impositivo.

Como se indicó anteriormente, al ser un sistema cedular incluir dentro del artículo 1 que aquellas rentas se considerarán rentas excepcionalmente de fuente costarricense “*deberán tributar conforme al capítulo XI de la presente Ley*”, presenta dificultades técnicas ya que esto implicaría la desintegración de las rentas pasivas con aquellas provenientes de actividad empresarial cuando corresponda. En todo caso, lo correcto desde el punto de vista técnico sería incorporar los cambios propiamente en el capítulo XI y no en el Título I de la Ley.

En relación al artículo 2 bis sobre entidad calificada, debe señalarse que para aplicar dentro de dicha definición debe ser integrante de un grupo multinacional de manera simultánea. Además, se debe señalar que de aprobarse el texto en su versión actual implicaría que para aquellas rentas gravadas de acuerdo con el Capítulo XI, los contribuyentes deban de presentar una declaración jurada mensualmente ya que el período fiscal para este impuesto corresponde al mes calendario, generando confusión al señalar que es “anual”.

Por su parte, la norma anti abuso específica propuesta en el proyecto resulta de débil aplicación ya que cualquier disposición de esta naturaleza que se establezca debe tratar de una norma que conceda amplias facultades de control a la Administración Tributaria, en línea con la cláusula de examen de propósito principal (*principal purpose text*, PPT) desarrollada a partir de la Acción 6 del Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) de la OCDE. La norma adoptada por Uruguay sigue la lógica de la cláusula PPT, por lo que esta es la redacción que debiera incorporarse a la Ley del Impuesto sobre la Renta costarricense, en vez de debilitarse, como se ha hecho en el caso concreto.

Respecto a la norma para evitar la doble imposición jurídica internacional de manera unilateral (párrafos finales del artículo 15), a través de la cual se permite la acreditación del impuesto pagado en el exterior, se aparta del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, y a diferencia de la redacción sugerida por el Poder Ejecutivo, no cuenta con el visto bueno de la Unión Europea.

La modificación realizada al artículo 27 resulta técnicamente irrelevante ya que el objeto del impuesto y su Hecho Generador son aspectos diferentes del tributo, siendo lo correcto modificar el artículo 27 bis estableciendo como contribuyentes a las entidades no calificadas.

Sobre la modificación al artículo 31 ter cabe señalar que lo correcto es modificar el artículo 28 quáter, que se refiere a la liquidación del impuesto regulado en el Capítulo XI.

En relación con la modificación a la definición de “Establecimiento Permanente” que se propone en el artículo 3 del texto del proyecto, eliminando el calificativo de actividad “esencial”, este es conteste a la redacción utilizada en el proyecto de Ley N°22.848, que ya contaba con el visto bueno de la Unión Europea. Por lo que, con dicha enmienda se atiende el requerimiento del Grupo Código de Conducta de adecuar dicha definición a los estándares reconocidos internacionalmente.

En los demás términos se mantienen las observaciones remitidas en el criterio MH-DM-OF-1237-2023 notificado el pasado 03 de agosto del 2023 a la Comisión Especial.

II. Apreciaciones del Grupo Código de Conducta de la Unión Europea

Una vez finalizada la sesión virtual entre la Asamblea Legislativa y los representantes del Grupo Código de Conducta de la Unión Europea, el pasado 27 de julio, se solicitó por parte del Ministerio de Hacienda, una reunión para dar a conocer el texto acordado por la comisión especial, la cual se realizó el pasado viernes 18 de agosto. Asimismo, mediante correo del 16 de agosto se remitió a solicitud del Poder Legislativo el texto dictaminado afirmativamente.

El Grupo Código de Conducta de la Unión Europea, mediante correo electrónico del 21 de agosto, remitió una serie de comentarios preliminares respecto al Proyecto de Ley 23.581, los cuales se adjunta en su versión original. A saber:

En cuanto a *los tipos de rentas pasivas de extraterritoriales cubiertas por la propuesta*. Estas se encuentran limitadas a los dividendos, regalías, intereses y ganancias de capital y no incluyen otros tipos potenciales de ingresos pasivos, como, por ejemplo, los obtenidos de bienes inmuebles. Se entiende que esta propuesta toma muchos elementos de la iniciativa uruguaya, sin embargo, esta última sí cubre, tipos adicionales de ingresos al usar una definición más amplia.

En cuanto a *los requerimientos para arreglos de terciarización a ser considerados para el establecimiento de actividades sustanciales para una entidad en Costa Rica*. En términos generales, se tienen tres requerimientos: (i) el proveedor del servicio debe estar localizado en Costa Rica, (ii) la supervisión de entidad tercerizada debe darse en Costa Rica y (iii) deben existir salvaguardas para evitar una doble contabilidad. El proyecto de ley genera muchas dudas sobre la atención de los puntos (ii) y (iii): no se requiere que la supervisión sea hecha por la entidad correspondiente (parece posible que pueda compartirse con otras entidades relacionadas) y no existen provisiones para evitar la doble contabilidad.

En cuanto a los requerimientos para *una regla específica anti-abuso*. La disposición incluida en el Proyecto de Ley no es clara ni específica. Esta no parece estar dirigida al riesgo de elusión

de los requisitos de sustancia y el propósito de obtener una ventaja fiscal a través de tales prácticas. La redacción de la disposición tampoco tiene claridad suficiente para su implementación.

En cuanto a la entrada en rigor de la norma. El Proyecto de Ley prevé su entrada en vigencia a partir de enero del 2024, si bien, desde esta Cartera Ministerial se ha sido enfático sobre la inconstitucionalidad de una disposición retroactiva para esta Ley, a lo que el Grupo Código de Conducta de la Unión Europea reconoce los desafíos de una disposición en ese sentido. Sin embargo, se aclara que, según los precedentes, no se puede considerar que una jurisdicción ha cumplido con su compromiso antes de que la legislación entre en vigencia. Otras jurisdicciones han presentado solicitudes similares en el contexto del proceso de listado de la Unión Europea y no han sido aceptadas. Por lo tanto, existe un riesgo grave de que, si el proyecto de ley entra en vigencia en enero de 2024, se considerará que Costa Rica ha cumplido con su compromiso (y por lo tanto califica para la eliminación del Anexo I) hasta ese año.

Por último, cabe destacar que mediante dictamen afirmativo de minoría presentado ante la Comisión Especial el pasado viernes 18 de agosto y firmado por la diputada Pilar Cisneros Gallo y el diputado Jonathan Acuña Soto, se recomendó un texto sustitutivo que cuenta con el visto bueno del Grupo del Código de Conducta de la Unión Europea de conformidad con el oficio SGS 23-01655 del 31 de marzo 2023. Asimismo, cuenta con una valoración positiva del Banco Interamericano de Desarrollo que en su momento señaló *“el proyecto es idóneo (o, al menos, los aspectos específicos ligados al [régimen de exención de las rentas de fuente extranjera]) a fines de lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de jurisdicciones no cooperantes”*.

Atentamente,

M.E.E. Nogui Acosta Jaén
Ministro de Hacienda

Elaborado por: Luis Diego Weisleder Sorto Despacho del Ministro

Anexos: SGS 23-01655 del 31 de marzo 2023 del Grupo Código de Conducta.
O-CID/CCR -528/2023 del 6 de julio de 2023 del Banco Interamericano de Desarrollo.
Correo de Anna Manitará del 21 de agosto del 2023.