

PODER EJECUTIVO

DECRETOS

Nº 44262-H

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en las atribuciones y facultades que confieren los artículos 140 incisos 3) y 18) y 146 de la Constitución Política del 7 de noviembre de 1949; y numerales 25 inciso 1), 27 inciso 1), 28 apartado 2 inciso b) de la Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978, Ley General de la Administración Pública, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988, Ley del Impuesto sobre la Renta; y Ley N°10.381 del 14 de setiembre de 2023 , Modificación a la Ley 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea; y

Considerando

- I.** Que, el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria a dictar normas generales para los efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.
- II.** Que la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 de 21 de abril de 1988, fue reformada recientemente por la Ley denominada Modificación a la Ley 7092, Ley de Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, para lograr la exclusión de Costa Rica de la lista de países no cooperantes en materia fiscal de la Unión Europea, Ley N°10.381, publicada en La Gaceta N°180 del 2 de octubre del 2023, mediante la cual se estableció el impuesto sobre rentas de capital establecido en el Capítulo XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre las rentas de capital mobiliario e inmobiliario y ganancias de capital realizadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 ter de dicha ley, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, y que sean obtenidos por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional.
- III.** Que, la reforma legal anteriormente indicada requiere de una reforma reglamentaria al actual Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°43.198-H, que actualice el mismo con la normativa vigente.
- IV.** Que, con la nueva regulación legal aludida, se ordenó mediante el artículo 4 que en tres meses fuera reglamentada por el Poder Ejecutivo.

- V. Que, de conformidad con lo establecido en el artículo 12 bis del Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano de Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos, Decreto Ejecutivo N°37045-MP-MEIC del 22 de febrero de 2012 y su reforma, esta regulación cumple con los principios de mejora regulatoria, de acuerdo con el informe DMR-DAR-INF-152-2023 del 13 de noviembre de 2023 emitido por la Dirección de Mejora Regulatoria del Ministerio de Economía, Industria y Comercio.
- VI. En acatamiento del artículo 174 del Código Tributario, el proyecto de reforma se publicó en el sitio Web <https://www.hacienda.go.cr/ProyectosConsultaPublica.html>, en la sección “Proyectos en Consulta Pública”; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de los diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial La Gaceta. Los avisos fueron publicados en el Alcance N° 195 de La Gaceta N° 184 del 6 de octubre de 2023 y en el Alcance N° 196 de La Gaceta N° 185 del 9 de octubre de 2023, respectivamente. Por lo que a la fecha de emisión de este decreto se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que el presente corresponde a la versión final aprobada.

Por tanto,

Decretan:

“Reforma al Decreto Ejecutivo N°43.198-H para actualizarlo a la legislación vigente”

Artículo 1.- Reformas. Refórmense los artículos 1, 8, 33, 34, 35, 36 y 38 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 43.198-H, para que en adelante se lean de la siguiente manera:

“Artículo 1.- Definiciones. En los casos en que la Ley o este Reglamento utilicen los términos y expresiones siguientes, deben dárseles las acepciones y significados que se señalan a continuación:

. I) *Actividad lucrativa.* Actividad de carácter empresarial y/o profesional consistente en la organización, por cuenta propia, de los factores de la producción y de los recursos humanos o de uno de ellos, con la intención de obtener ganancias mediante la participación en el mercado de bienes y servicios.

2) **Administración Tributaria.** Es el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos de la obligación tributaria. En este Reglamento se entenderá como Dirección o Dirección General y que se refiere a la Dirección General de Tributación.

3) **Código de Normas y Procedimientos Tributarios.** Se trata de la Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, denominado "Código de Normas y Procedimientos Tributarios".

4) **Empresa.** Es toda unidad económica dedicada a la realización de actividades o negocios de carácter lucrativo.

5) **Enajenación.** Acto por el cual se transmite a otro la propiedad de una cosa o bien a título oneroso, como en la compraventa o en la permuta o a título gratuito, como en la donación y en el préstamo sin interés.

6) **Entidad no calificada.** Todo contribuyente que no posea una adecuada sustancia económica en el territorio costarricense durante el periodo fiscal de imposición respectivo, según lo dispuesto en el artículo 2 bis y 2 ter de la Ley y las resoluciones que al respecto emita la Administración Tributaria.

7) **Exportación.** Es la salida del país, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas al uso o consumo definitivo en el extranjero.

8) **Fuente costarricense.** Toda renta, ingreso o beneficio generado exclusivamente en el territorio nacional, según los límites geográficos de la Constitución Política, provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales invertidos y derechos utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones, 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.

9) **Grupo multinacional.** Grupo de dos o más personas jurídicas vinculadas, residentes en diferentes jurisdicciones. También se considerará grupo multinacional cuando se trate de una empresa residente fiscal en una jurisdicción y que esté sujeta a declarar impuestos con respecto a la actividad

economica realizada a través de un establecimiento permanente en otra jurisdicción.

10) Herencia. *Para efectos del presente reglamento, se entenderá herencia según las disposiciones contenidas en el artículo 294 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885 y sus reformas.*

11) Insumo. *Son los bienes intermedios y finales que se incorporan al bien producido o fabricado y también aquellos que se utilizan en la producción o fabricación de aquellos, que no pueden imputarse directamente a su costo, tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, embalajes, enfardajes.*

12) Legado. *Para efectos del presente reglamento, se entenderá legado, según las disposiciones contenidas en el artículo 596 del Código Civil, Ley N° 30 del 19 de abril de 1885 y sus reformas.*

13) Ley o la ley. *Se trata de la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.*

14) Regalía. *Constituye el derecho que generan pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal 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, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos; igualmente, las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. Asimismo, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas, incluyendo la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan. También incluye los pagos por el uso o acceso o membresías a aplicaciones tecnológicas, sitios web, medios digitales y similares. Así como todo otro pago por uso, disfrute o acceso a derechos o propiedades similares. Los pagos por concepto de asistencia técnica no se consideran como regalías.*

15) Títulos de participación. *Título valor en el que consta la participación en el capital social de una sociedad o compañía o la participación accionaria del*

titular, en una sociedad mercantil. Los mismos atribuyen al titular una serie de derechos, deberes y obligaciones en el ámbito de una organización social.

16) Título valor. Entiéndase como valor, el cual está definido en el artículo 2 de Ley Reguladora del Mercado de Valores, N° 7732 del 17 de diciembre de 1997 y sus reformas.

17) Utilidades. Beneficios o ganancias resultantes de la diferencia entre los ingresos gravados por el Impuesto sobre las Utilidades, obtenidos por una persona física, persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, producto del desarrollo de una actividad lucrativa de fuente costarricense, y los gastos autorizados por la misma ley, incurridos en la generación de tales ingresos.

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 en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la persona no domiciliada. 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 trasladados en caso de que el establecimiento arrendado o la actividad sea móvil.

La determinación de si la actividad económica desarrollada por la persona no domiciliada en el país constituye establecimiento permanente se realizará de conformidad con los hechos y circunstancias de cada caso particular, tomando en cuenta las condiciones descritas anteriormente y lo dispuesto en el artículo 2 inciso b) de la Ley.

A efectos de lo indicado en el artículo 2 inciso b) subinciso 2) apartado i) de la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre la constitución de establecimiento permanente por el desarrollo de obras, construcciones o proyectos de instalación, montaje o actividades de inspección, deberán observarse las siguientes definiciones: Proyecto de instalación: conjunto de cálculos, planos, esquemas, textos y demás documentos descriptivos, explicativos y justificativos utilizados para definir las condiciones de

diseño, montaje e instalación de una obra o de un equipo. Proyecto de montaje: proceso mediante el cual se emplaza cada pieza en su posición definitiva dentro de una estructura, incluyendo las sucesivas etapas de ejecución desde su concepción hasta su realización en terreno, así como los planes de contingencias en caso de suceder acontecimientos no deseados pero factibles de suceder.

Artículo 33.- Materia imponible. Se establece un impuesto sobre las rentas de fuente costarricense en dinero o en especie, derivadas del capital inmobiliario o mobiliario, así como de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Así mismo, el impuesto sujetará las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de las rentas gravadas en el Impuesto sobre las Utilidades.

A efectos de este impuesto, así como de lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los términos "rentas del capital" y "ganancias y pérdidas del capital" se entenderán de la siguiente manera:

a) *Rentas de capital. Corresponde a la totalidad de las contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, que provengan, directa o indirectamente de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente. En todo caso, tendrán la consideración de rentas del capital las provenientes del capital inmobiliario, mobiliario y, en general, los restantes bienes o derechos de los cuales sea titular el contribuyente.*

b) *Ganancias y pérdidas de capital. Corresponde a las variaciones positivas o negativas en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél. Se excluyen de este concepto las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales del contribuyente que se encuentren afectos a su actividad lucrativa, los cuales se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Utilidades.*

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en el Registro Nacional, en otros de carácter público o cualquier otro medio de prueba idónea.

Además, en atención a lo establecido en la última línea del artículo 1 de la ley, se establece un impuesto sobre las rentas de capital mobiliario e inmobiliario y ganancias de capital realizadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27 ter

de la ley, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, y que sean obtenidos por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional. En el caso de estas rentas de capital y ganancias de capital no se aplicará la integración en el impuesto sobre las utilidades, conforme a lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 1 de la ley, por lo que tributarán de forma exclusiva conforme al Capítulo XI de la ley y lo correspondiente en el presente reglamento.

Artículo 34.- Definición de rentas del capital inmobiliario. Tendrán la consideración de rentas del capital inmobiliario procedentes de la titularidad de bienes inmuebles, todas las que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Igualmente tendrán la consideración de rentas de capital inmobiliario procedentes de la titularidad de bienes inmuebles situados fuera del territorio nacional, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 27 de la ley, todas las que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o goce de bienes inmuebles, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, y que sean obtenidos por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional.

Artículo 35.- Definición de rentas del capital mobiliario. A efectos de lo dispuesto en el numeral 27 ter inciso 2) de la Ley, deberán observarse las siguientes disposiciones atinentes a las rentas del capital mobiliario:

a) *Rentas por la cesión a terceros de fondos propios.* Tendrán esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, tal y como es el caso de los intereses y de cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión. Se consideran comprendidas dentro de estas rentas las derivadas de operaciones de recompra o reporto de valores, para lo cual deberá atenderse lo dispuesto en la Ley Reguladora del Mercado de Valores en cuanto a la naturaleza jurídica de tales operaciones y en la Ley en cuanto al tratamiento tributario generado por estas.

b) *Rentas por el arrendamiento, subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o goce de bienes muebles, bienes intangibles y otros derechos de propiedad intelectual.* Tendrán esta consideración las rentas procedentes del arrendamiento, subarrendamiento, así como por la constitución o cesión de

derechos de uso o goce, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, de bienes muebles, y de derechos tales como los derechos de llave, las regalías y otros derechos de propiedad intelectual e intangibles.

c) *Rendimientos por las distribuciones de renta disponible, excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas y demás beneficios asimilables a dividendos. Tendrán la consideración de rendimientos por distribuciones de renta disponible aquellos procedentes de la distribución de utilidades de contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, pagados a socios o beneficiarios en la forma de dividendos, participaciones sociales o cualquier otro título de participación asimilable a dividendos. Tendrán la consideración de excedentes de cooperativas y asociaciones solidaristas los beneficios que estas entidades obtengan al cierre del ejercicio de su actividad y distribuyan a sus asociados.*

Al transmitir un título valor de renta mobiliaria se puede producir a la vez una renta y una ganancia o pérdida de capital.

También serán rentas de capital mobiliario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 27 de la ley, aquellas mencionadas en los incisos a), b) y c) de este artículo, que provengan de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, en el tanto sean obtenidos por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional.

Artículo 36.- Ganancias y pérdidas de capital. Las ganancias y pérdidas de capital deberán regirse por las siguientes disposiciones:

a) *Se consideran ganancias y pérdidas de capital cualquier variación en el valor del patrimonio de los contribuyentes, por una alteración realizada en la composición del mismo. En el caso de las ganancias de capital, ocurren entre otros, cuando se obtengan beneficios netos resultantes de la venta o enajenación de un activo de capital, y su precio de venta sea superior a su valor de adquisición.*

La pérdida de capital se produce, entre otros, cuando disminuye el valor del patrimonio de los contribuyentes por una alteración realizada en la composición del mismo, tal como ocurre cuando el precio de venta de un activo de capital es menor a su valor de adquisición.

Los activos de capital son bienes o derechos que no están destinados a la venta dentro de la actividad habitual del contribuyente.

No se incluyen las ganancias y pérdidas de capital que resulten de la enajenación de bienes tangibles, sujetos a depreciación y dicha depreciación el contribuyente lo registre como gasto deducible. Tales ganancias y pérdidas deben integrarse al impuesto sobre las utilidades para efectos de determinar la base imponible de tal impuesto, según los artículos 8, inciso f), párrafo tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de este Reglamento.

b) También se consideran ganancias de capital, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 27 de la ley, cualquier variación en el valor del patrimonio, originada por cualquier alteración realizada en su composición, que provenga de bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, y que sean obtenidos por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional.

c) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

i. En los supuestos de localización de derechos, según lo que establece la Ley sobre Localización de Derechos Indivisos, Ley N° 2755 del 9 de junio de 1961 y sus reformas.

ii. En la distribución de bienes gananciales, a consecuencia de la extinción del vínculo entre los cónyuges, de conformidad con las disposiciones contenidas en Código de Familia, Ley N° 5476, de 21 de diciembre de 1973 y sus reformas.

iii. En los supuestos del aporte a un fideicomiso de garantía y testamentario.

iv. En ningún caso, los supuestos a que se refieren los incisos a, b y c del presente artículo podrán dar lugar a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

d) Tratándose de lo indicado en el artículo 27 ter inciso 3) subinciso c) de la Ley, se estimará que no existe ganancia ni pérdida de capital en el caso de sociedades mercantiles que dispongan la reducción o disminución de su capital social y de cualquier tipo de aporte de capital.

Cuando la reducción de capital social o de cualquier tipo de capital tenga por finalidad la devolución de este, se considerará renta del capital mobiliario, excepto cuando la devolución corresponda a aportes de capital registrados contablemente. En caso de que existan utilidades acumuladas, cualquier devolución de capital se imputará primero a lo que corresponda a utilidades acumuladas, salvo que existan aportes registrados contablemente, estos últimos no estarán sujetos a este impuesto.

e) No constituyen pérdidas de capital las siguientes:

i. Las no justificadas. Se consideran pérdidas no justificadas aquellas que no se puedan comprobar a satisfacción de la Administración Tributaria.

- ii. Las debidas al consumo. Se refieren al consumo de cualquier recurso por parte de los socios, propietarios o de la misma entidad económica.*
- iii. Las debidas a donaciones u obsequios.*
- iv. Las debidas a pérdidas en juegos de azar.*
- v. Las originadas por bienes situados o derechos utilizados económicamente fuera del territorio nacional, y que sean obtenidas por una entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional.*

Artículo 38.- Contribuyentes. Serán contribuyentes de este impuesto todas las personas señaladas en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los fondos de inversión y cualquier figura jurídica análoga que se dedique a la captación de recursos en el mercado de valores, cuando obtengan rentas de capital o ganancias y pérdidas de capital gravadas de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo XI de la misma ley y en este Reglamento.

También serán considerados contribuyentes de este impuesto, toda entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional y deba autoliquidar y pagar el impuesto por la percepción de rentas pasivas extraterritoriales, de conformidad con lo estipulado en los artículos 1 y 27 de la Ley. "

Artículo 2º- Adiciones. Adiciónense los artículos 38 bis, 38 ter, 38 quater y 53 bis al Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°43.198-H, para que en adelante se lean de la siguiente manera:

"Artículo 38 bis. Entidad calificada y valoración de adecuada sustancia económica. En atención a lo establecido en los artículos 2 bis y 2 ter de la ley, la determinación de entidad calificada y su consecuente valoración de adecuada sustancia económica, debe realizarse para cada renta pasiva extraterritorial que se perciba.

La Administración Tributaria emitirá vía resolución general los parámetros objetivos de medición para efectuar la correcta valoración de la adecuada sustancia económica, según lo estipulan los artículos 2 bis y 2 ter de la Ley; así como los medios por los cuales el obligado tributario deberá informar sobre su condición de entidad calificada, debiendo mantener en custodia la información y documentación que la Administración Tributaria defina como respaldo ante un posterior proceso de control.

Artículo 38 ter. Pertenencia a un grupo multinacional. La Administración Tributaria emitirá vía resolución general los parámetros de cumplimiento de esta categoría, según lo estipula el artículo 2 quater de la Ley; así como los medios por

los cuales el obligado tributario informe su condición de entidad perteneciente a un grupo multinacional, debiendo mantener en custodia la información y documentación que la Administración Tributaria defina como respaldo ante un posterior proceso de control.

Artículo 38 quater. Aplicación de la cláusula específica antiabuso. Respecto a lo establecido en el artículo 2 quinquies de la ley, el desconocimiento de las formas o mecanismos utilizados se motivará por parte de la Administración Tributaria en el traslado de cargos u observaciones establecido en el artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como en la resolución determinativa que fija la real cuantía de la obligación tributaria; actos contra los que se podrán interponer las impugnaciones y recursos correspondientes.

Artículo 53 bis. - Deducciones del impuesto sobre rentas de capital y ganancias de capital relacionadas con rentas pasivas extraterritoriales. Del impuesto determinado según lo establecido en los artículos 51 y 53 de este reglamento, toda entidad no calificada que pertenezca a un grupo multinacional podrá deducir el impuesto análogo retenido o pagado en el exterior, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 ter de la Ley.”

Artículo 3.- Vigencia. El presente decreto rige a partir de su publicación.

Dado en la Presidencia de la República.—San José, a los catorce días del mes de noviembre del dos mil veintitrés.

RODRIGO CHAVES ROBLES.—El Ministro de Hacienda, Nogui Acosta Jaén.—
1 vez.—O. C. N° 4600080681.—Solicitud N° 67-13402.—(D44262 -
IN2023828776).