



Guía

Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).

Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios
Tributarios
Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria
Dirección General de Tributación
Abril, 2022
Versión 01

Contenido

1. Introducción	3
2. Objetivo.....	3
3. Alcance	3
4. Responsables	4
5. Contenido	4
5.1 Consideraciones Generales - Aspectos formales previos	4
5.2 Descripción Guía para aplicar un convenio para evitar la doble imposición (CDI).	5
5.2.1. Jerarquía normativa de los CDI	5
5.2.2. Aplicación del CDI	5
5.2.3. Circunstancias bajo las que se puede aplicar un CDI.....	5
5.2.4. Escenarios para aplicar un CDI	6
5.2.5. Aplicación de un CDI a los casos particulares	6
5.2.6. Sobre el uso del Certificado de Residencia fiscal	7
5.2.7. Responsabilidades derivadas de la aplicación de CDI	7
5.2.8. Consultas sobre la aplicación de un CDI	8
6. Glosario de términos y siglas.....	9
7. Documentos vinculados.....	10
8. Control del documento.....	10
9. Documentos a sustituir	11
10. Visto Bueno Dirección de Planificación Institucional	11
11. Firmas de autorización	11

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 3 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

1. Introducción

La tendencia mundial para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal es la suscripción de los convenios tributarios entre países. En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), define los convenios para evitar la doble imposición como “...*un acuerdo formal entre dos países sobre el reparto de las potestades tributarias entre ellos cuando la legislación interna de ambos países es simultáneamente aplicable a un contribuyente o aspecto concreto...*”.

Este tipo de convenio viene a fortalecer las relaciones económicas entre los países contratantes, ya que incrementan la cooperación en materia tributaria y, además, constituyen un método eficaz para solucionar la mayoría de los problemas usuales que surgen en el ámbito de la doble imposición internacional, sobre la base de un criterio uniforme; generando de esta forma seguridad jurídica.

A la fecha, Costa Rica ha suscrito convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, con el Reino de España (Ley N° 8888), la República Federal de Alemania (Ley N° 9345), los Estados Unidos Mexicanos (Ley N° 9644) y Emiratos Árabes Unidos (Ley N° 9963). Estos convenios, de conformidad con los artículos 7 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, 6 de la Ley General de la Administración Pública (Ley 6227 del 2 de mayo de 1978) y 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tienen autoridad superior a las leyes y demás actos con valor de ley.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta el fortalecimiento de las relaciones comerciales internacionales y, por ende, el incremento en la aplicación de este tipo de convenios, se considera necesario establecer una guía general, que sirva como referencia para los interesados, para la eventual aplicación de este tipo de convenios.

2. Objetivo

Mediante la presente guía se pretende dar algunas indicaciones generales sobre los aspectos más relevantes que conlleva la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, la cual podrá servir como pauta a todas las personas que, dentro de sus relaciones comerciales, necesiten aplicar un convenio de este tipo; o bien para los funcionarios que por el desempeño de sus labores, tengan dudas sobre la aplicación de dichos convenios.

3. Alcance

Esta guía podrá servir de referencia tanto para funcionarios, como para usuarios externos y contribuyentes en general.

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 4 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

4. Responsables

La elaboración, actualización y revisión de esta Guía corresponde a la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios Internacionales de la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

5. Contenido

5.1 Consideraciones Generales - Aspectos formales previos

Institucionalmente se deben cumplir algunos aspectos formales de forma previa a la emisión de los diferentes instrumentos normativos, es así como, tomando en consideración la “Política y Metodología para la Documentación de Procesos del Ministerio de Hacienda” MH-DIPI-PRO02-POL-001, se utiliza Guía para la documentación de procesos del Ministerio de Hacienda MH-DIPI-PRO02-GUI-001 y se establece el formato de la presente guía.

En atención a la valoración que debe realizarse con la Dirección de Tecnología de la Información y Comunicaciones, este documento no supone ningún cambio en ninguno de los sistemas de información, razón por la cual no requiere de ninguna coordinación previa.

En cuanto a la fase de consulta pública, el artículo 174 del Código Tributario en su párrafo segundo, establece esta dispensa cuando se opongan a ello razones calificadas de interés público o de urgencia, debidamente consignadas en el documento; en este sentido se determina no someter la presente guía a consulta pública por tratarse de una recopilación de las preguntas frecuentes que han presentado los diferentes obligados tributarios, brindando así una guía de fácil acceso para las valoraciones que estarían realizando según las condiciones propias de cada uno.

Finalmente, en cuanto al procedimiento dispuesto en el Reglamento de 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 sus reformas, se considera que la presente guía no requiere del proceso de aprobación, debido a que el objeto del documento no es incluir trámites ni requisitos a los obligados tributarios, sino el recopilar las diferentes consultas y respuestas que se han dado en la materia. Además, no está produciendo una nueva carga administrativa para el ciudadano que implique trámites y requisitos, por lo que procede la aplicación del párrafo 3° artículo 12 del Reglamento a la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos, Decreto Ejecutivo N.°37045 MP-MEIC, que reza en lo pertinente que “Cuando la institución proponente determine que la regulación no establece ni modifica trámites, requisitos o procedimientos, que el

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 5 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

administrado deba cumplir ante la Administración Central, no deberá realizar este control previo...”

5.2 Descripción Guía para aplicar un convenio para evitar la doble imposición (CDI).

Se deberá tener presentes una serie de aspectos de relevancia que se puntualizan a continuación:

5.2.1. Jerarquía normativa de los CDI

Es importante tener presente que de conformidad con los artículos 7 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, 6 de la Ley General de la Administración Pública (Ley 6227 del 2 de mayo de 1978) y 2 del CNPT, los convenios internacionales, debidamente aprobados por la Asamblea Legislativa, tienen autoridad superior a las leyes y demás actos con valor de ley.

5.2.2. Aplicación del CDI

El CDI podrá ser aplicado por los contribuyentes una vez que este se encuentre vigente y que surta efectos para ambas partes. Es decir, pueden ser aplicados por las personas que sean residentes fiscales de uno de los Estados contratantes. Para el caso de nuestro país, se aplica a residentes fiscales de Costa Rica y residentes fiscales de cualquiera de las jurisdicciones con las que se tenga un convenio vigente. Los convenios vigentes pueden ser consultados en la siguiente dirección: <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion> . Igualmente se encuentran vinculados a este documento.

5.2.3. Circunstancias bajo las que se puede aplicar un CDI

Los CDI no establecen nuevas obligaciones a cargo de los contribuyentes y su aplicación no es automática, por cuanto, cada interesado deberá verificar si procede su aplicación en cada caso concreto.

La decisión y determinación de aplicar un convenio para evitar la doble imposición, corresponde a la persona física o jurídica que, a partir de su realidad fiscal, considera que tiene derecho a los beneficios del CDI.

En el caso específico de los agentes de retención, lo aplicarán respecto a la persona de otra jurisdicción con la que desarrolla sus negocios, en relación con los impuestos que comprende cada convenio, y únicamente con las jurisdicciones con las que se han suscrito dichos convenios y que estén vigentes.

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 6 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

5.2.4. Escenarios para aplicar un CDI

Cualquier persona con residencia fiscal en uno de los dos países cubiertos o ambos, puede aplicar un CDI, siempre que exista una situación real de doble imposición.

Toda persona interesada en aplicar un convenio, ya sea en su condición de contribuyente o agente de retención, deberá, de conformidad con su situación fiscal y los negocios que lleva a cabo, determinar si tiene derecho a los beneficios de un convenio; teniendo en cuenta siempre que la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición no es automática, sino que parte de la existencia de una doble imposición jurídica internacional.

Los criterios para determinar si existe doble imposición jurídica internacional son los siguientes:

- Aplicación de impuestos comparables: de conformidad con el derecho tributario costarricense se deberá identificar el tipo de renta que se recibirá o pagará desde el otro país con que se tenga convenio.
- Potestad tributaria de dos o más jurisdicciones: tanto el ordenamiento jurídico costarricense como el de la otra jurisdicción, otorgan a los Estados suscriptores, la potestad de gravar una misma renta ya sea en su condición de país fuente y o como país de Residencia.
- Identidad subjetiva: es la persona física o jurídica la que será sometida al pago del impuesto en ambas jurisdicciones.
- Mismo presupuesto de hecho: la potestad tributaria concedida por los ordenamientos jurídicos de ambos Estados, recae sobre la misma manifestación de riqueza.
- Mismo período del impuesto: Debe verificarse que el pago se dé dentro del mismo período del impuesto al que se aplique el impuesto en el otro Estado.

5.2.5. Aplicación de un CDI a los casos particulares

El interesado en aplicar un convenio, debe identificar el artículo del convenio aplicable a su caso concreto, lo cual dependerá del tipo de negocio que realice y el tipo de renta que éste genere.

La persona que considere que tiene derecho a los beneficios de un convenio, únicamente lo aplicará a su realidad fiscal, conservando todos los elementos probatorios que permitan demostrar que le asiste el derecho y la forma en la que lo aplicó en su contabilidad, en caso de que la Administración Tributaria le requiera la información en el ejercicio de alguna actuación de control, en los términos y condiciones que establece el CNPT y el Reglamento de Procedimiento Tributario.

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 7 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

Es decir, la Administración Tributaria tiene la potestad de verificar posteriormente, si el CDI se aplicó correctamente, pero el análisis del caso concreto corresponde al interesado.

La existencia de un CDI, no significa que hay exoneración tributaria total para las personas cubiertas, sino que les garantiza un trato diferenciado. Si el CDI no es aplicable, entonces lo correspondiente es aplicar la legislación nacional vigente para la situación que se trate.

5.2.6. Sobre el uso del Certificado de Residencia fiscal

Como elemento probatorio de la residencia fiscal, quien considere tener derecho a los beneficios del Convenio debe aportar o conservar el Certificado de Residencia Fiscal emitido por la Administración Tributaria, donde conste la residencia fiscal para el período al que quiere aplicar el beneficio. De acuerdo a cada caso particular, el interesado deberá acreditar que es residente fiscal de Costa Rica de acuerdo a lo establecido en la resolución DGT-R-065-2018; o de uno de los Estados contratantes mediante dicho documento, el cual deberá aportar a quien corresponda para la efectiva aplicación de un convenio.

En el caso de los agentes de retención en nuestro país, deberán solicitarlo de previo a aplicar el convenio y conservarlos por el plazo de cinco años como respaldo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 109 del CNPT.

5.2.7. Responsabilidades derivadas de la aplicación de CDI

Como ya se indicó, la responsabilidad de analizar si le aplica o no un convenio, corresponde a cada persona interesada, actuación que la Administración Tributaria podrá verificar posteriormente; por lo tanto, quien pretenda aplicar los beneficios del convenio, deberá realizar el análisis para determinar si en su situación particular se da la doble imposición jurídica internacional explicada antes; sin tener que solicitar autorización alguna de la Administración Tributaria.

Sin embargo, quien pretenda aplicar un CDI, deberá tener en cuenta que, en caso de que, en una revisión por parte de la Administración Tributaria mediante una actuación de control, se determine una aplicación abusiva del convenio que genere una doble no tributación o una imposición reducida mal aplicada, los beneficios de los convenios no serán reconocidos ni aplicables.

Por su parte, para el caso de los agentes de retención, además, aplicarán las responsabilidades que indica el artículo 24 del CNPT, respecto a las actuaciones de los agentes de retención.

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 8 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

5.2.8. Consultas sobre la aplicación de un CDI

Respecto a las dudas que puedan surgir sobre este tema; las mismas podrán ser evacuadas mediante los canales oficiales con que cuenta la Administración Tributaria:

- Tratándose de consultas de carácter general o meramente informativas, las mismas se podrán realizar a través de las diferentes opciones de atención ciudadana disponibles y que se pueden encontrar en: https://www.hacienda.go.cr/docs/60391189d3d86_Aviso%20servicios%20de%20atencion%20a%20la%20ciudadania.pdf
- Si la consulta cumple con los requisitos establecidos en el artículo 119 del CNPT y artículo 60 y siguientes del Reglamento de Procedimiento Tributario, el interesado podrá plantear la consulta para así obtener un criterio de la Administración Tributaria, respecto a la aplicación de un convenio en particular. Para este caso deberá tener en cuenta que se trata de casos donde haya un interés personal y directo, sobre la aplicación del derecho a una situación concreta y actual. Además, deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y expresar también, su opinión fundada sobre el caso

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 9 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

6. Glosario de términos y siglas.

Certificado de Residencia Fiscal: documento mediante el cual la Administración Tributaria de un país certifica, para fines tributarios, que determinada persona (física o jurídica) es residente fiscal en ese país, por un periodo gravable establecido.

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Convenio para evitar la doble imposición (en adelante convenio o CDI): acuerdo formal entre dos países sobre el reparto de las potestades tributarias entre ellos, cuando la legislación interna de ambos países es simultáneamente aplicable a un contribuyente o aspecto concreto. Para los efectos de esta guía el, el término “convenio”, comprende cualquiera de los convenios suscritos por Costa Rica y que se encuentren vigentes.

Doble imposición jurídica internacional: cuando más de un país grava de forma similar a una misma persona (física o jurídica) por la misma renta o patrimonio.

Estado contratante: cualquiera de las jurisdicciones firmantes que son parte de los convenios para evitar la doble imposición, suscritos por Costa Rica.

Impuestos que comprende el convenio: son los establecidos en cada convenio sea renta y patrimonio.

País de residencia: país en el que la persona (física o jurídica) que obtiene el ingreso o recibe el pago, reside y donde generalmente se encuentra sujeto a impuestos el ingreso o pago.

País fuente: país en el que se generó el ingreso o se realizó un pago.

Residencia fiscal: criterio de conexión entre el Estado y el obligado tributario para la determinación del impuesto aplicable según el tipo de renta que se obtenga, es asimilable a la condición de persona domiciliada en el país que se desarrolla en el artículo 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 10 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

7. Documentos vinculados

Acuerdos vigentes Jurisdicción	Ley	Entrada en vigor
<u>Alemania</u> <u>Protocolo</u>	9345	10/08/2016
<u>Emiratos Árabes</u>	9963	09/06/2021
<u>España</u> <u>Protocolo</u>	8888	01/01/2011
<u>México</u>	9644	21/04/2019

Resolución [DGT-R-065-2018](#)

8. Control del documento

Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).					
Versión	Tarea	Responsable	Cargo	Descripción del cambio	Fecha
01	Elaboración	Tatiana Carvajal Carballo	Profesional Ministerio de Hacienda	Documento final	Febrero 2022
	Revisión	Silvia Ramirez Saenz	Subdirectora de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios		Febrero 2022
	Visto Bueno	Susana Berrios Fallas	Directora a.i. de Tributación Internacional y Técnica Tributaria	Revisión	Marzo 2022
	Revisión	Estefanie Jiménez Méndez	Profesional, Dirección de Planificación Institucional	Revisión de forma	Abril 2022
	Aprobación	Carlos Vargas Durán	Director General de Tributación	Aprobación	Abril 2022
Almacenado en:		Intranet/ Gestión Integral Hacendaria			

	Aplicación de convenio para evitar la doble imposición (CDI).		1
	Código: MH-DGT-PRO05-GUI-002	Versión: 01	Página 11 de 11
	Gestión de Cumplimiento Voluntario		

9. Documentos a sustituir

DOCUMENTO ANTERIOR			DOCUMENTO NUEVO		
Nombre	Código	Nº Versión	Nombre	Código	Nº Versión
No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica	No aplica

10. Visto Bueno Dirección de Planificación Institucional

Revisión Estefanie Jiménez Méndez Dirección de Planificación Institucional	V.º B. º: Celia White Ward Directora de Planificación Institucional

11. Firmas de autorización

Revisado por: Silvia Ramirez Saenz Subdirectora de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios	Visto Bueno por: Susana Berríos Fallas Directora a.i. Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria

Aprobado por: Carlos Vargas Duran Dirección General de Tributación