

EL CRITERIO DE RENTA MUNDIAL EN EL PROYECTO DE REFORMA FISCAL Y SU EVOLUCIÓN

Dr. Adrián Torrealba Navas

1. Conceptos básicos sobre los criterios de renta mundial (o residencia) y de territorialidad.

a. El concepto "puro" de renta mundial:

De acuerdo con este criterio, los **residentes** de un país pagan impuestos sobre las rentas obtenidas en cualquier lugar del mundo. Para evitar la doble imposición internacional, **deducen los impuestos efectivamente pagados en el exterior, con el límite de la tributación que se pagaría en el país de la residencia. Éste es el llamado método de *imputación*.**

b. El efecto recaudatorio del concepto "puro" de renta mundial

El sistema de imputación para evitar la doble imposición internacional tiene por efecto el que si la tarifa en el país de la fuente es más baja que la del país de residencia, la tributación es mayor que si se aplicara un sistema de exención o de no sujeción. En cambio, si la imposición en el extranjero es similar a la local, el resultado entre ambos sistemas se hace más cercano.

De la misma manera, si la tasa impositiva en el país de la fuente es más alta que en el país de residencia, el impuesto local quedará eliminado por completo con el método de imputación, por lo que el efecto es similar a un sistema de exención (ver próximo apartado) o no sujeción (territorialidad).

Por esta razón, en términos puramente recaudatorios, para el país de la residencia es preferible contar con un sistema de imputación,

c. El método de exención para evitar la doble imposición internacional como una variante del criterio de renta mundial

El método de exención implica que las rentas que provienen de afuera, siempre que soporten un impuesto sobre la renta similar al que soportarían localmente, aunque de distinta intensidad, ingresen **exentas** al país de la residencia. Implica una renuncia a priori a la recaudación diferencial entre la tasa menor extranjera y la mayor local, a diferencia del método de imputación. En un esquema en principio de renta mundial, se suele combinar con el método

de imputación: España y Canadá, lo reservan para las rentas empresariales; Francia lo reserva para las rentas societarias.

d. Equidad y los criterios de residencia y territorialidad

Si se considera que las personas deben pagar impuestos de acuerdo con los beneficios que obtienen de los servicios públicos, podría decirse que el criterio de territorialidad grava según el principio del beneficio, pues grava aquellas rentas para cuya obtención se dio el apoyo de los servicios públicos. En cambio, si se considera que las personas deben pagar impuestos de acuerdo con su capacidad económica global, de modo que los de mayor capacidad económica paguen más por solidaridad con los de menor capacidad económica, habrá que decir que el criterio de residencia es el correcto.

La introducción del principio de la residencia en los impuestos sobre la renta ha ido estrechamente vinculada con la adopción del principio de capacidad económica como criterio básico de justicia tributaria material. Como apunta M.T. SOLER ROCH¹, “no debe olvidarse que uno de los argumentos teóricos a favor de este principio que inspiraron los primeros informes y trabajos en el seno de la Sociedad de Naciones, coincidentes con el auge del principio de la imposición personal, fue precisamente el de *capacidad económica* que exige gravar a los sujetos de acuerdo con su renta mundial.” Nótese entonces que hay una relación inescindible entre el principio de capacidad económica y el criterio de residencia o renta mundial en el impuesto sobre la renta.

La tendencia mundial es utilizar el fundamento en el principio del beneficio para justificar la imposición en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva el de la tributación en la residencia. Se trata de distribuir el poder tributario entre ambos principios, como subyace en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: así, por ejemplo, el Modelo de la OCDE y todos los demás (ONU, Andino, etc.) están estructurados presuponiendo que el país de residencia pretende una parte del pastel y el de la fuente también.

Si partimos de que la reforma del impuesto sobre la renta busca aumentar la recaudación, pero de manera equitativa: según la capacidad económica de cada quien, renta mundial es el criterio adecuado. Sin renta mundial, el residente de altas rentas puede simplemente optar por poner su capital *off shore* para no contribuir, **sin quebrantar ninguna ley y sin defraudar.**

¹ “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”, en AAVV, Presente y futuro de la imposición directa en España, Editorial Lex Novoa, 1997, p. 67.

Hoy tenemos un gran problema: las personas físicas con altos signos de riqueza muestran declaraciones de impuestos escuálidas. Y no necesariamente porque evadan; en gran medida, es porque la ley así lo permite. Se puede presumir que esta discrepancia conlleva ocultación de rentas, pero basta mostrar que la fuente de la riqueza está afuera para vencer esa presunción. Con renta mundial, en cambio, esta presunción de incremento no justificado de patrimonio cobra toda su fuerza: la discrepancia **entre la riqueza que muestra alguien y lo que declara** queda sin la justificación **de hoy: "el dinero viene de afuera"**. **Con ello encontramos la ecuación de la equidad: signos externos de riqueza=pago de impuestos consecuentes.**

Renta mundial ayuda a proteger la base tributaria interna, pues se constituye en un obstáculo a las comunes prácticas fraudulentas que facilita el sistema territorial: se canalizan ingresos o gastos hacia sociedades de papel en el exterior y las utilidades se reingresan como dividendos extraterritoriales, que no pagan impuesto alguno.

e. Neutralidad en la exportación y en la importación de capitales

Neutralidad en la exportación de capitales significa tratar igual las inversiones que se hacen fuera y las que se hacen dentro. Si el país es exportador de capitales, renta mundial con el sistema de imputación le permite una mayor recaudación. Si el país es importador de capitales, le permite evitar el sesgo para que su ahorro interno se vaya hacia fuera. Renta mundial con imputación es el sistema que garantiza esto.

Neutralidad en la importación de capitales significa tratar igual en el mercado interno las inversiones locales y externas. Si el país es importador de capitales, le bastará no hacer discriminaciones internas entre inversión extranjera y local. Sin embargo, si el país que exporta el capital grava en residencia, el país de la fuente no puede garantizar esta neutralidad. Por ello si el país es exportador de capitales, le podrá interesar esta neutralidad para fomentar que sus empresas compitan en el país de la fuente en igualdad de condiciones con las empresas locales. Si es así, renta mundial con el método de exención es el instrumento para fomentar esta neutralidad desde el país de la residencia.

Si un país no quiere que sus capitales internos emigren hacia afuera, debe buscar un sistema que garantice neutralidad en la exportación de capitales. Tal sistema es renta mundial. La territorialidad trata más grave el capital invertido localmente, generando un sesgo hacia la deslocalización de capitales.

Esto es especialmente digno de consideración en los países en los que el ahorro interno privado es insuficiente para promover el desarrollo del país. Es en este

sentido contradictorio establecer una política de incentivación fiscal para atraer inversión extranjera que contribuya al desarrollo del país y simultáneamente desfiscalizar la tributación de los capitales propios que salen al extranjero. Esta línea de argumentación ha motivado a muchos países latinoamericanos a evolucionar de renta territorial a renta mundial. En efecto, como manifiesta E. J. REIG², “se han dado cuenta los países de América que ninguno de los países desarrollados que utiliza el principio del domicilio deja de emplear al mismo tiempo, el de la fuente para alcanzar con la tributación a la renta toda aquella que se origine dentro y fuera de sus fronteras, cuando el beneficiario sea un residente. Y al mismo tiempo, han tomado conciencia de la necesidad de evitar que la estructura tributaria aleje del país capitales y esfuerzos productivos que puedan encontrar mejor tratamiento tributario en el exterior.”³ Repito, para garantizar neutralidad en la decisión entre colocar el ahorro adentro o afuera, es preciso tratar igual los rendimientos del ahorro interno y los del ahorro externo. Territorialidad trata más favorablemente el ahorro externo que interno. Es decir, viola el principio de neutralidad en la exportación de capitales.

De modo que no es correcta la afirmación de que a un país importador de capitales le conviene la neutralidad en la importación de capitales. Es precisamente al contrario: **la neutralidad en la importación de capitales** sirve a los países que exportan capitales para promover dicha exportación, de modo que compitan en la fuente en igualdad de condiciones. Eso es lo que justifica que países como España y Canadá apliquen el método de exención para evitar la doble imposición internacional en lugar del método ordinario de imputación o crédito de los impuestos efectivamente pagados afuera para tratar las rentas empresariales generadas fuera, como parte del proceso de la internacionalización de esas economías. Por el contrario, un país importador de capitales, que necesita por ello conservar los propios, le conviene o un régimen de neutralidad en la exportación para no incentivar que los capitales se vayan afuera pues se les trata mejor así que si están dentro o incluso un régimen en que se trate mejor la inversión interna. En consecuencia, le conviene un sistema de renta mundial con imputación.

La opción de renta mundial mixta, que exponemos en un próximo apartado, es una mezcla de neutralidad en la importación y en la exportación de capitales. Para evitar la emigración del ahorro interior en inversiones pasivas, se aplica un

² “El criterio de renta mundial en la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los activos”, Rev. Doctrina Tributaria, T. XII, Buenos Aires, p. 190.

³ En igual sentido apunta D. GONZÁLEZ, *Op. cit.*, p.p. 41-42: “La realidad económica en materia de transferencias internacionales de capitales implicó que los países menos desarrollados del área modificaran el criterio fiscal de aplicar en forma exclusiva el principio de imposición territorial o de fuente, combinándolo con la aplicación del principio de imposición de renta mundial para sus residentes y/o nacionales a efectos de atraer inversiones extranjeras y a su vez, no crear estímulos a la transferencia de capitales nacionales al exterior, adoptando idéntica actitud que los países desarrollados que aplican los dos principios en forma continuada.”

sistema de renta mundial con el método de imputación o de créditos para evitar la doble imposición internacional. Es decir, se promueve la neutralidad en la exportación de capitales. Por otra parte, para motivar las inversiones empresariales desde Costa Rica hacia otros países, se aplica un sistema de renta mundial con el método de exención para evitar la doble imposición internacional. Es decir, se promueve la neutralidad en la importación de capitales.

2. La propuesta contenida en el Proyecto de Ley original

La propuesta contenida en el Proyecto de Ley original no era de renta mundial pura, pues ya contenía la aplicación del método de exención junto con el de imputación. Podemos sintetizarla de la siguiente manera:

a. El proyecto propone que los residentes, tanto personas físicas o jurídicas, incluyan en sus bases imponibles tanto las rentas que se obtienen en Costa Rica como en cualquier otro país.

b. Para evitar la doble imposición internacional, el Proyecto establece que se deducen de los impuestos a pagar en Costa Rica los impuestos pagados en el extranjero, con el límite de lo que se pagaría en Costa Rica.

c. Se establece un régimen especial para un tipo de sociedades, llamadas de tenencia de valores extranjeros. Se trata de sociedades que son dueñas de otras sociedades que desarrollan actividades empresariales (no de portafolio, por ejemplo) en países que aplican un impuesto sobre la renta a esas sociedades. En tal caso, la doble imposición se evita exonerando los dividendos que la sociedad local recibe de sus sociedades en el extranjero. Cuando los dividendos de la sociedad local a su vez se distribuyen a personas físicas residentes en Costa Rica, éstas sí deben pagar en su IRPF. Cuando se distribuyen a socios no residentes, hay exención.

d. Se introduce un régimen de transparencia fiscal internacional un régimen de fondos de inversión extranjera para evitar la fácil interposición de sociedades en países con regímenes de paraíso fiscal o de prácticas tributarias nocivas para captar rentas pasivas generadas en el exterior.

e. Estas normas no impiden la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional.

f. Este criterio no afecta a la inversión extranjera directa que desarrolla actividades empresariales en Costa Rica, pues tales actividades son territoriales por definición. Así, el problema del tratamiento de las zonas francas no tiene nada que ver con el criterio de renta mundial. **Renta mundial no afecta la**

inversión extranjera directa, pues ésta realiza actividad empresarial **de fuente costarricense, aunque exporte**. Con o sin renta mundial deben pagar en Costa Rica. El verdadero problema de la inversión extranjera, como las grandes multinacionales que operan aquí lo han reconocido, tiene que ver con la desaparición de la exención de la Ley de Zonas Francas, no con renta mundial.

3. La propuesta de renta mundial mixta, incorporada al proyecto por la comisión especial mixta y la comisión especial

Existen alternativas entre la disyuntiva de adoptar el criterio de renta mundial en la imposición sobre la renta o mantenerse, como hoy, en el sistema de renta territorial.

Al respecto existen formas de regulación mixtas, que en general han venido siendo adoptadas por muchos países con renta mundial. Un resumen de cómo podría operar un sistema mixto es el siguiente:

a. Persona física que recibe rentas pasivas (intereses o dividendos provenientes de una sociedad que, o bien no desarrolla una actividad empresarial o, desarrollándola, la persona física no es propietario de un porcentaje significativo de las acciones): pagaría impuesto sobre esas rentas pasivas, aunque vengan de afuera.

b. Sociedad que recibe beneficios de un establecimiento permanente en el exterior o dividendos de una sociedad filial que realiza en otro país una actividad empresarial y, además, esa actividad empresarial paga un impuesto sobre la renta en el país en que se realiza: estos beneficios o dividendos entran exentos al país. Con esta propuesta –ya incluida en el Proyecto- se busca crear un incentivo a la internacionalización de las actividades económicas residentes.

c. Cuando la sociedad descrita en el apartado 2 distribuye dividendos a personas físicas residentes en Costa Rica, esos dividendos deben entrar en la renta global. Con esta propuesta- ya incluida en el Proyecto-se busca mantener el criterio de equidad. Si distribuye dividendos a personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero, tal distribución está exenta de la retención por el impuesto a los no residentes, siempre que la residencia del no residente no esté en un paraíso fiscal. Con esta regla –ya incluida en el Proyecto- se fomenta la instalación de empresas que desde Costa Rica realizan inversiones empresariales en otros países de la región.

d. Las personas físicas residentes que trabajan para la sociedad descrita en el apartado 2 y para el establecimiento permanente o la sociedad filial a que se refiere también el apartado 2, pueden gozar de exención total o parcial por las

remuneraciones que obtengan de sus trabajos realizados en el exterior para el establecimiento permanente o para la sociedad filial. Con esta regla –no incluida en el proyecto- se busca estimular que empresas trasnacionales establezcan sus centros de administración y gerencia en Costa Rica, aunque trabajen para varias empresas del grupo trasnacional ubicadas en el extranjero.

e. Las personas físicas no costarricenses que trasladan su residencia a Costa Rica pueden disfrutar de un gravamen de sólo de sus rentas territoriales por un período de 3 o 5 años (caso chileno). Con esta regla- no incluida en el proyecto- se busca responder a la inquietud de que personas físicas extranjeras que decidan venir a residir a Costa Rica dejaran de hacerlo por la introducción del criterio de renta mundial.

Con un sistema así se puede llegar a una alternativa que mantenga los objetivos de equidad propios del criterio de renta mundial con otros objetivos relacionados con la proyección de inversiones empresariales hacia fuera del país.

En la versión que salió de la comisión especial mixta y de la comisión especial, se adopta esta alternativa, con exclusión de los puntos d. y e. Indicados. La exclusión del punto d. no parece razonable. La del punto e. encuentra una solución alternativa en la megamoción PLN-PUSC, como exponemos seguidamente.

También el criterio de renta mundial encontró un matiz en el proyecto de la Comisión Mixta (acuerdo de mayoría de la Comisión Especial) en cuanto que las rentas pasivas del capital vienen a tributar, conforme se devengan, aunque no ingresen en el país, en la base especial al 10%, sea de personas físicas o jurídicas, y siempre que se declaren espontáneamente dichas rentas (de no hacerlo, se gravan en el régimen general respectivo).

En la Comisión Especial se barajó una opción –que no llegó a votarse- en que el 10% se convierte en un pago a cuenta, debiendo declarar posteriormente las personas físicas y jurídicas según el régimen descrito para las rentas de mercado financiero interno. No obstante, este régimen aplica únicamente para aquellas rentas cuyo capital es originariamente de fuente costarricense. En caso de un capital originado afuera, sus rentas sólo pagarían a su ingreso en Costa Rica. Esto tiene las siguientes implicaciones:

a. Si se aplica a las personas físicas, hay dos hipótesis a considerar:

- 1.** El extranjero que viene a residir aquí habrá, normalmente, generado su capital fuera de Costa Rica. De este modo, las rentas pasivas que

éste genera sólo tributarían si el extranjero las ingresa en el territorio costarricense.

2. El residente en Costa Rica tradicional que tiene capitales afuera desde hace mucho tiempo, podrá alegar que las rentas pasivas que obtiene se generan de capitales cuya conexión original con el territorio costarricense ya se disipó y, por tanto, disfrutaría de este tratamiento. De este modo, queda a opción de este contribuyente si tributa en Costa Rica, o deja sus rentas afuera. Así, si esta persona gasta el dinero recibido en Panamá fuera de Costa Rica en gastos de consumo –viajes, compras en el extranjero–, esa renta nunca tributaría en Costa Rica. Si el dinero es ahorrado y capitalizado, sólo cuando se repatrie el capital a Costa Rica pagaría impuestos. Esto podría afectar, negativamente, los patrones de consumo dentro de la economía nacional.

b. Si se aplica también a las sociedades: Aplicar las reglas a las rentas de fuente extranjera previstas para las personas físicas –que distinguen entre rentas provenientes de capitales generados fuera o dentro del país– también a las sociedades, hace el ordenamiento tributario costarricense apto para la realización de prácticas de competencia fiscal nociva con otros países: se consolida el negocio de *paper companies*, permitiendo erosionar las bases imponibles de otros países sin que entre capital alguno al país. También se pone en peligro el objetivo al introducir renta mundial de proteger la base imponible de fuente interna: por ejemplo, se constituye una sociedad en Panamá. Se factura de la sociedad costarricense a la panameña, que refactura al cliente europeo. Parte de la utilidad se la deja así la sociedad panameña. Ésta distribuye dividendos a la sociedad costarricense, los cuales podría argumentarse provienen de un capital no originado en Costa Rica.

Por lo anterior, de admitirse esta distinción por razones de concesión política, parece importante que se aplique únicamente a las personas físicas.

La megamoción PLN-PUSC se enmarca en esta línea que ya se había discutido en la comisión especial y opta por dos órdenes de distinciones en cuanto a rentas de capital:

- a. El origen del capital, costarricense o extranjero: En caso de origen costarricense, se grava la renta con su devengo; en caso de origen extranjero, se grava la renta con su ingreso. Con buen tino, esta

distinción **sólo es aplicable a personas físicas**, con lo cual se evita el uso de nuestro ordenamiento con fines de competencia fiscal nociva a través de la venta de sociedades de papel a residentes de otros países, y nos evita calificativos de paraíso fiscal. También es de aplaudir el régimen de presunciones: se presume de origen costarricense la renta, salvo prueba en contrario a cargo del contribuyente; no cabe justificar un incremento no justificado de patrimonio con la fuente extranjera de la renta.

- b.** Se registre el capital y se declare las rentas, o no: En el primer caso, se aplica un impuesto del 10%; en el segundo caso, se da el tratamiento general. Ésta es una opción aceptable para fomentar la declaración de las rentas de fuente extranjera. No obstante, provoca una quiebra en el principio de globalidad y **no viene matizado con el mecanismo de exención con progresividad**. En este sentido, llama la atención que las modificaciones introducidas en cuanto a no considerar las rentas de fuente extranjera en una base especial con un tipo impositivo especial, considerándolas más bien como sujetas a un pago llamado "retención". Desde un punto de vista técnico esto es criticable, por dos razones: primero, porque si se trata de un pago único y definitivo, estamos ante un tipo y una base especiales; segundo, porque estamos ante un caso donde no hay "retención", sino pago por el propio preceptor. Esta estructura podría tener sentido **si se incluyera el mecanismo de exención con progresividad, de modo que se tratara de un pago a cuenta**.

Ahora, es de notar que este régimen no se aplica a las sociedades, sólo a las personas físicas, con lo cual las rentas de las sociedades entrarían a la base general. De esta manera, se evita la implicación expuesta atrás del fomento de las prácticas tributarias nocivas.