

**REFORMA TRIBUTARIA Y FISCALIDAD
INTERNACIONAL:
EL CASO DE COSTA RICA**

Adrián Torrealba

Navas¹

**CAPÍTULO PRIMERO: LAS
LIMITACIONES DEL
TRADICIONALES DEL
ORDENAMIENTO DEL
TRIBUTARIO COSTARRICENSE**

El objetivo de este trabajo es comentar las tendencias actuales de reforma tributaria en Costa Rica, evidenciando en particular la influencia de los condicionantes de la fiscalidad internacional en los procesos de reforma tributaria de un país latinoamericano pequeño, como es Costa Rica.

Para el año 2001, Costa Rica presentó cifras de déficit fiscal del 2.9% del P.I.B, operándose un descenso en el 2001 en relación al 2000, en que el porcentaje fue de 3.8% y el servicio de la deuda consumió el 30.44% de los ingresos tributarios, ubicándose la deuda del Gobierno central en un 39.8% del PIB al inicios del 2002. Sin embargo, el Informe de la Comisión ad-hoc de Ex Ministros de Hacienda² prevé un escenario pasivo, esto es, uno en que no se tomen medidas correctivas en el conjunto de las finanzas públicas, que arroja un deterioro constante e inquietante –sino caótico- en los próximos años. Así, a finales del 2002 el déficit se ubicaría en el 3.9% del PIB³, pasando al 7% en el 2003, al 8.5% en el 2004, al 10.4% en el 2005 y al 11.6% en el 2006. Fruto de medidas provisionales, como la aprobación de la Ley de Contingencia Fiscal y recortes fuertes de gasto, para el 2003 se proyecta cerrar con un déficit del 4.1%.

Pese a los esfuerzos de reforma que se han venido realizando en los últimos años, el resultado ha sido insuficiente y, por ello, hoy el país se encuentra en una etapa de estudio y análisis de las reformas que deben hacerse para lograr resolver sus graves problemas de déficit fiscal, relacionados con el excesivo peso de su

¹ La versión inicial de este trabajo fue presentada como ponencia del Encuentro de Altos Funcionarios Tributarios Iberoamericanos, celebrada en marzo de 2002 en Cartagena de Indias. Posteriormente, una segunda versión fue publicada como parte de la serie “Temas de interés tributario”, editada por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda bajo la coordinación de Gerardo Durán Ortiz y Rosaura Bermúdez Bermúdez: **A. TORREALBA**, *Reforma tributaria y fiscalidad internacional: el caso de Costa Rica*, Imprenta Nacional, 2003. Se presenta ahora una tercera versión, actualizada y ampliada.

² Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo. Informe al Presidente de la República Dr. Miguel Ángel Rodríguez Echeverría, San José, abril del 2002, p. 9.

³ El déficit del 2002 cerró en.....

deuda pública. En ese sentido, el citado Informe de la Comisión de Ex Ministros, entregado al Presidente de la República el 4 de abril del 2002, ha sido acompañado por la presentación a la Asamblea Legislativa, el 10 de abril del 2001, del Proyecto de Ordenamiento Fiscal, al cual se le ha asignado el número de expediente 14664., el cual traduce en normas las recomendaciones planteadas en el mencionado informe.

Una característica histórica de la Hacienda Pública costarricense ha sido la de su escasa vocación “tributaria”, lo que la ha llevado a apoyarse excesivamente en el recurso de deuda e, incluso, en alguna etapa –en especial, la del sandinismo en el poder de Nicaragua- en donaciones. Esa falta de vocación tributaria se refleja en la ausencia de una reforma tributaria sistemática, entendiéndose por tal aquella que se basa en el diseño de un plan general del sistema tributario deseado, para a partir de ahí configurar las figuras tributarias concretas y los mecanismos formales y sancionadores necesarios para su aplicación. Por el contrario, el ordenamiento tributario costarricense ha sido construido sin planos, por lo que ha padecido históricamente de profundas deficiencias estructurales que podríamos sintéticamente describir de la manera siguiente:

1. Un exceso de impuestos dispersos, muchos de ellos de escasa relevancia recaudatoria.
2. Un abuso de los destinos específicos de los ingresos de los impuestos, algunos establecidos incluso a nivel constitucional y otros a nivel legal, que ha llevado prácticamente a una crisis institucional al haber ordenado la Sala Constitucional al Ministerio de Hacienda el giro de todos esos destinos específicos, orden inejecutable por imposible, ya que éstos suman cerca del 144% de los ingresos en el año 2001.
3. Dependencia recaudatoria de los aranceles aduaneros.
4. Imposición sobre el consumo basada, por una parte, en un impuesto general sobre las ventas que es apenas una aproximación al moderno modelo de valor agregado, construido con claras deficiencias técnicas y restricciones en su materia imponible, como es el caso del gravamen de los servicios solo por excepción –esto es, según un sistema de lista taxativa de servicios gravados. Por otra parte, un impuesto selectivo al consumo que ha gravado una larga lista de bienes con tipos disímiles dentro de una ancha banda de más de 50 puntos porcentuales, con facultades excesivas del Poder Ejecutivo para fijar el tipo y las lista misma de bienes a incluir, todo lo cual ha redundado en una figura generadora de distorsiones económicas claras, dada su falta de neutralidad.
5. Imposición sobre la renta de corte cédular y basada en un criterio de territorialidad, técnicamente deficiente en su construcción, que deja zonas importantes de capacidad económica sin gravar por basarse en un concepto de “renta producto” y que impone tratamientos tributarios distintos a las rentas de distinta fuente sin criterios suficientemente razonables.

6. Un amplio conjunto de regímenes de incentivo tributario al sector industrial, al sector exportador no tradicional, al turismo, a la reforestación y a la inversión extranjera directa (zonas francas) que convirtió a la recaudación tributaria en inelástica en relación con el crecimiento del PIB: siendo estas actividades las de mayor dinamismo y aporte a dicho crecimiento, su no contribución ha creado un divorcio entre el crecimiento del PIB y el aumento de la recaudación.
7. Una Administración Tributaria con potestades jurídicas limitadas, recursos materiales y humanos insuficientes, no organizada, en fin, en torno a conceptos modernos de administración tributaria.
8. Una regulación absurda de los incentivos financieros hacia el cumplimiento voluntario exacto de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, caracterizada por el no cobro de intereses por las diferencias de impuesto liquidadas por la Administración luego de un procedimiento determinativo sino hasta 30 días después de firme la resolución administrativa, que convertía a dicha Administración en la financiera más barata del mundo. Asimismo, no se preveía sanción administrativa alguna para el comportamiento consistente en declarar en forma inexacta o en la simple no declaración de ingresos que luego son detectados.
9. Un régimen sancionador deficiente.

Este panorama tradicional ha venido siendo atacado, con limitaciones, en los últimos años, generando lo que podríamos llamar un proceso de reforma lento y gradual y, quizá por ello, es decir, por su lentitud y gradualidad, aun insuficiente. Dicho proceso puede ser descrito, siempre en el mayor espíritu sintético, así:

- En 1992, la Ley Derogatoria de Todas las Exoneraciones intentó atacar el problema de la excesiva proliferación de regímenes de incentivos, derogando o restringiendo los entonces existentes. Sin embargo, los efectos de esa ley recién empiezan a notarse, en virtud de la supervivencia de los derechos adquiridos por las empresas con contratos de incentivos sujetos a un plazo. Un intento posterior de atacar el problema de la inelasticidad de la recaudación en relación con el PIB lo encontramos en 1995 cuando, mediante la llamada Ley de Ajuste Tributario, se crea el impuesto a los activos de las empresas (1% sobre el activo fijo), que tenía entre sus fines básicos poner a contribuir a las empresas que disfrutaban entonces exención en el impuesto sobre la renta. No obstante, primero por una interpretación discutible de la Procuraduría General de la República, se llegó a entender que debía deducirse de la base imponible del impuesto el valor de los activos destinados a la generación de rentas exentas del impuesto, cuando la ley hablaba de “rentas no sujetas” al impuesto. De esta forma, confundiendo los conceptos de exención y no sujeción, el impuesto quedó desprovisto de una de sus finalidades básicas. Para colmo de sus desgracias, este impuesto fue derogado a finales de 1999 y, por si fuera

poco, declarado inconstitucional en el año 2000, obligándose a la Administración a devolver lo pagado.

- En 1995, la Ley de Justicia Tributaria intenta introducir una reforma integral del régimen sancionador –incluyendo la introducción del delito de defraudación fiscal - y otorga mayores potestades administrativas a la Administración Tributaria. Sin embargo, la ley salió plagada de deficiencias técnicas que frustró su aplicación plena –entre ellas, el condicionamiento de la denuncia penal a una intimación previa al incumplidor luego de agotada la vía administrativa. Asimismo, no se corrigió el problema del no pago de intereses ni sanción por las inexactitudes u omisiones de declaración de las obligaciones tributarias materiales.
- En 1999, la Ley de Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios corrige en forma razonable los defectos de la Ley de Justicia Tributaria recién apuntados, con lo que puede decirse que se cambian positivamente las reglas de incentivos hacia el cumplimiento tributario voluntario.
- Desde 1996 se pone en marcha el llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria, con fondos del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), y con la ejecución técnica a cargo de funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España. Dicho programa sienta las bases conceptuales de una Administración Tributaria moderna en sus distintas funciones de gestión, fiscalización y recaudación, con el apoyo de un sistema informático moderno. Este programa sufre problemas de continuidad con el cambio de gobierno en 1998, si bien luego es retomado y se encuentra aun en etapa de desarrollo.
- En 2001, se aprueba la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria que aporta lo siguiente al proceso de reforma: a) eliminación de una relevante cantidad de impuestos menores; b) la eliminación del ámbito de gravamen del impuesto selectivo de consumo de un buen número de productos y la limitación de las potestades del Poder Ejecutivo para incluir nuevos artículos y para aumentar los tipos impositivos vigentes; c) la introducción de un impuesto específico a los combustibles, que se cuantifica según una cantidad monetaria por litro de combustible, el cual busca controlar la incidencia inflacionaria de un aumento en el precio del petróleo en el mercado mundial; d) una ampliación en la lista de servicios sujetos al impuesto general sobre las ventas, sin dar el paso hacia un gravamen general de éstos; e) reformas menores en la imposición sobre la renta; f) reformas adicionales al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, entre las que cabe mencionar la liberación de la compensación obligatoria por parte de la Administración con toda la cuenta integral del contribuyente o sujeto pasivo como requisito previo a cualquier devolución, que permite simplificar la gestión de las devoluciones, así como la introducción de la posibilidad de que la Administración Tributaria otorgue descuentos de hasta el 5% de la cuota

tributaria líquida a aquellos contribuyentes que hagan uso de la declaración por medios telemáticos o electrónicos.

- En 2001 se conforma la Comisión de Exministros de Hacienda, a la que se le confiere el encargo de proponer un conjunto de reformas integrales a la Hacienda Pública costarricense para atender el problema de su déficit fiscal y, en general, de su falta de sostenibilidad. Lógicamente, queda enmarcado dentro del objeto de la Comisión el tema de la reforma tributaria. Los trabajos de esta Comisión rindieron sus frutos recientemente con la emisión del informe final ya citado. En forma paralela a los trabajos de la Comisión y desde que en el mes de noviembre de 2001 ésta se decanta por un sistema tributario que modifique radicalmente tanto la imposición sobre la renta como la imposición sobre el consumo, el Ministro de Hacienda giró lineamientos internos a la Dirección General de Tributación para la elaboración de proyectos de ley de reforma en la imposición sobre la renta, en el impuesto general sobre las ventas, en el acceso a la información bancaria y financiera, en estructura de la Administración Tributaria y en la atribución de la fase de cobro ejecutivo de las deudas tributarias a la propia Administración, lo que marca un cambio con la situación actual, en que dicho cobro está a cargo del Poder Judicial. Como se dijo anteriormente, este Proyecto fue presentado a la Asamblea Legislativa el 10 de abril del 2001.

Este proceso de reforma se ha visto impulsado tanto por factores internos como externos. Los internos tienen que ver con la propia insostenibilidad de una Hacienda Pública con las características expuestas, que termina frustrando los objetivos constitucionales y legales que están atribuidos al Estado costarricense y termina ahogando el crecimiento económico al subir las tasas de interés como producto de la demanda pública por recursos de deuda. Los externos son producto de la globalización y tienen que ver: a) con las presiones de los organismos financieros internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y demás acreedores internacionales; b) con las exigencias preceptivas de instrumentos jurídicos internacionales formalmente adoptados por Costa Rica y que, en virtud del artículo 7 de la Constitución Política, quedan incorporados en el ordenamiento interno con rango superior a la Ley; y c) con las tendencias de reforma que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha venido impulsando en los últimos años no sólo a nivel de sus países miembros sino también a nivel de países no miembros, quienes de alguna manera han sido incorporados a procesos formales patrocinados por esta organización. Me refiero, naturalmente, al Proyecto sobre Prácticas Fiscales Nocivas o Perjudiciales que viene desarrollándose especialmente a partir de 1998, con la publicación del reporte “Competencia Fiscal Nociva: un tema global emergente”. En este trabajo dejaré de lado la incidencia de la presión de los organismos financieros internacionales, para concentrarme en los otros dos factores. Asimismo, en la última sección, ofreceré un vistazo panorámico del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal en sus aspectos tributarios esenciales.

CAPÍTULO SEGUNDO: LOS ACUERDOS SOBRE LIBRE COMERCIO

1. Planteamiento general

Costa Rica es firmante del Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales, tratado internacional suscrito y aprobado por Ley 7475, publicada en el Alcance No. 40 a La Gaceta No. 245 de 26 de diciembre de 1994. Dentro de ese tratado, resulta de especial relevancia el “Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (en adelante “ASMC”). Asimismo, Costa Rica fue uno de los 34 países que en 1994, en la llamada Cumbre de las Américas en la ciudad de Miami, lanzaron 23 iniciativas, en lo que se conoce como la Visión de Miami. Dentro de esas iniciativas, la número 9 planteó el establecimiento de un área de libre comercio hemisférica (ALCA, por sus siglas), mediante un proceso de negociaciones que deben concluir en el año 2005, proceso en el que Costa Rica ha tenido activa participación⁴. Por último, valga mencionar que Costa Rica tiene suscritos Tratados de Libre Comercio con México, República Dominicana, Chile, Canadá y tiene uno en proceso de aprobación con Panamá.

La primera consecuencia lógica de esta apertura hacia las reglas internacionales del libre comercio en el campo tributario es el de la necesaria y progresiva sustitución del peso en el financiamiento de la Hacienda Pública de los aranceles aduaneros por los tributos internos. Ello explica la preocupación en el proceso de reforma por reestructurar los impuestos internos, por liberarlos de los excesivos regímenes de incentivos, por conferirle a la Administración Tributaria interna –la Dirección General de Tributación- mayores potestades y mejores herramientas, por implantar un régimen sancionador interno capaz de disuadir eficientemente conductas de incumplimiento tributario.

Aparte de esta consecuencia general, merece una especial atención la consecuencia derivada de la suscripción del ASMC, por cuanto ésta plantea delicadas cuestiones que se suscitan entre el objetivo de atracción de inversión extranjera directa –central para un país mayormente importador de capitales como Costa Rica- y las limitaciones a los sistemas de incentivos hasta ahora utilizados para atraer dicha inversión.

⁴ De 1995 a 1998 ocupó la Presidencia del Grupo de Trabajo sobre Inversión; de 1997 a 1998 ocupó la Presidencia del ALCA y fue sede de la IV Reunión Ministerial (1997-1998); de 1998 a 1999 ocupó la Presidencia del Grupo de Negociación sobre Inversión (1998-1999) y de 1999 a la fecha ha ocupado la Presidencia del Grupo de Negociación sobre Solución de Controversias.

2. El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias y el régimen de zonas francas

2.1. El problema jurídico

Como vimos, desde 1992 Costa Rica derogó buena parte de sus regímenes de incentivos y, sobre todo, excluyó las exenciones del impuesto sobre la renta de los regímenes que sobrevivieron, aunque, como también explicamos, tales exenciones previas se han mantenido hasta recientemente por obra de la teoría de la supervivencia del derecho abolido, reconocida por la Sala Constitucional con base en el principio de irretroactividad de todas las leyes consagrado en el artículo 34 de la Constitución Política. No obstante, la gran excepción ha sido el régimen de zonas francas, que se mantiene vigente como una herramienta para promover inversiones en industrias orientadas a la exportación. Entre los principales beneficios fiscales de este régimen podemos citar los siguientes: exención del 100% de aranceles y otros impuestos internos de importación en materia prima, partes y componentes, así como en combustibles, aceites y lubricantes no producidos localmente y en cierta maquinaria, equipo y vehículos; exención del 100% en impuestos de ventas y selectivo de consumo en compras locales de bienes y servicios; exención del 100% de impuestos sobre las utilidades o ganancias por un período de 8 años –o 12 si la industria se ubica en una zona de menor desarrollo- y del 50% por los siguientes 4 años –o 6, si la industria se ubica en una zona de menor desarrollo; exención del 100 % de impuestos al capital por 10 años⁵; exención del 100% de impuestos municipales por 10 años; exención del 100% de impuestos a la exportación⁶; exención del 100% de impuestos de retención a no domiciliados.

El ASMC contempla 3 tipos de subvenciones: subvenciones prohibidas, subvenciones recurribles y subvenciones no recurribles. De conformidad con el artículo 3, párrafo primero del ASMC, se consideran prohibidas las siguientes subvenciones⁷:

- a) las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a títulos de ejemplo en el anexo I;

⁵ El impuesto al capital social de las sociedades se conoce en Costa Rica como “Timbre de Educación y Cultura”, por su destino específico y tiene una cuantía despreciable de cerca de US\$30 anuales.

⁶ No se aplican impuestos de exportación más que al banano.

⁷ Se considera subvenciones recurribles aquéllas que no constituyen subvenciones prohibidas en los términos del artículo 3, pero caen dentro de la definición general de subvenciones del artículo 2 y, además, causan efectos desfavorables para los intereses de otros países miembros de la Organización Mundial del Comercio (OMC). Según el artículo 5, por efectos desfavorables se entiende: a) daño a la rama de producción nacional de otro Miembro; b) anulación o menoscabo de las ventajas resultantes para otros miembros, directa o indirectamente, del GATT de 1994, en particular de las ventajas de las concesiones consolidadas de conformidad con el artículo II del GATT de 1994; c) perjuicio grave a los intereses de otro Miembro. Las subvenciones no recurribles son las que no presentan conflicto alguno para el libre comercio.

- b) las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.

Previamente el artículo 1 ASMC establece la definición del término “subvención”, del que cabe destacar el inciso a, iii), que dispone que se considera que hay una subvención si se da una contribución financiera por un gobierno o cualquier institución pública dentro del territorio de un Miembro, señalando como una de sus formas la exención o no recaudación de una renta gubernamental que de otra manera se generaría, de la que ilustra como ejemplo los incentivos fiscales. En el párrafo segundo del mismo artículo se establece la prohibición a los Estados miembros de conceder o mantener las subvenciones a que se refiere el párrafo primero.

El artículo 27, párrafo 2 b) establece una norma transitoria según la cual la prohibición de conceder o mantener subvenciones prohibidas no será aplicable a “otros países en desarrollo Miembros por un período de ocho años a partir de la fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre la OMC”. Costa Rica califica dentro de la categoría de país en desarrollo, por lo que la prohibición en principio desplegaría sus efectos a partir del 1 de enero de 2003.

Buena parte de los incentivos del régimen de zona franca entran dentro de la categoría de las subvenciones prohibidas. En efecto:

- la exención del 100% de los impuestos de exportación está concedida en la medida en que las compañías exporten el 75 por ciento de su producción, por lo que está condicionada a los resultados de exportación;
- la exención del 100% en la importación de materias primas, partes, componentes, maquinaria y equipo viola la prohibición en el tanto se aplica no sólo a los insumos importados que se consumen en la producción de producto exportado, sino también a la maquinaria y equipo o a otros insumos distintos de los mencionados⁸;
- la exención del 100% en los impuestos indirectos que recaen en las compras locales de bienes y servicios constituye una subvención prohibida, en tanto es aplicable el párrafo g) de la Lista Ilustrativa del ASMC, que dispone que la subvención es prohibida si su cuantía es superior a la de los impuestos percibidos por productos similares cuando se venden en el mercado interno. En efecto, esta exención aplica a todas las compras de bienes y servicios aunque no se exporten o se utilicen en la producción de productos exportados. Asimismo, la exención el impuesto de traspaso de bienes inmuebles

⁸ La nota al pie No. 61 del Anexo II del ASMC, al que hace referencia el párrafo i) de la Lista Ilustrativa, aclara que los insumos consumidos en el proceso de producción son “los insumos materialmente incorporados, la energía, los combustibles y el petróleo que se utilizan en el proceso de producción y los catalizadores que se consumen al ser utilizados para obtener el producto exportado.”

es prohibida en virtud del párrafo h) de la Lista Ilustrativa, que dispone que este tipo de exención constituye una subvención prohibida cuando sea mayor que la de impuestos que recaigan sobre bienes o servicios utilizados en la producción de productos similares cuando se venden en el mercado interno, salvo que se aplique a insumos consumidos en la producción del producto exportado. Así, como la exención se aplica sólo a las empresas de zonas francas y los inmuebles no son insumos ni se consumen en el producto exportado, constituye una subvención prohibida.

- la exención de los impuestos a las utilidades y a las remesas al exterior resulta prohibida en virtud del párrafo e) de la Lista Ilustrativa, el cual tipifica entre las subvenciones prohibidas: “e) la exención, remisión o aplazamiento total o parcial, relacionados específicamente con las exportaciones, de los impuestos directos o de las cotizaciones de seguridad social que paguen o deban pagar las empresas industriales y comerciales.

Por la incorporación plena del ASMC al ordenamiento jurídico interno con rango preeminente a la ley, parece claro que, cumplido el plazo transitorio, todos estos incentivos prohibidos quedarían implícitamente derogados. Igualmente, los contratos de zona franca con plazo vigente a la fecha de entrada en vigencia de las prohibiciones del ASMC quedarían sin efecto desde ese momento, pues desde la vigencia la Ley que aprobó la Ronda de Uruguay en 1995, los contratos de operaciones suscritos con las empresas beneficiarias no podían aprobarse en forma contraria al Tratado, lo cual de hecho no se hizo al incluirse sistemáticamente la siguiente cláusula: “Los términos de las exoneraciones previstas en la Ley No. 7210 –la Ley de Zonas Francas- quedan sujetos a los compromisos internacionales suscritos y aprobados por el país.”

2.2. Las opciones de solución

Ante esta perspectiva, desde finales del año 2000 el Gobierno de la República estableció una comisión interinstitucional para estudiar las alternativas del país, asumiendo que el país cumpliría con sus obligaciones derivadas del ASMC dentro del plazo transitorio fijado. Resultaba especialmente sensible la exención del impuesto sobre la renta y el efecto de su supresión tanto en la permanencia de las empresas de zona franca ya establecidas (como INTEL) como en la atracción de futuras inversiones, por lo que en ese aspecto se concentró el estudio de la comisión. Es decir, se planteaba el problema de cómo mantener al país competitivo en la atracción de inversiones directas, dentro de un esquema de competencia fiscal no dañina. Como apoyo técnico se contó con una consultoría de la Foreign Investment Advisory Service (FIAS, en adelante) , que produjo su reporte final en marzo del 2001⁹.

⁹ **FIAS.** Costa Rica. Business Taxation and Investment Incentives, March, 2001.

El reporte FIAS se concentra en el estudio de la reforma del impuesto de renta a las personas jurídicas, actualmente con una tarifa del 30%. En esa dirección, fija como criterios básicos los siguientes¹⁰:

- La estructura básica del impuesto a las sociedades debe ser tan neutral como sea posible entre los sectores, los factores de producción y los mercados; debe cumplir con los requisitos del ASMC; debe tratar a las empresas de manera igual independientemente de la nacionalidad de los propietarios; debe ser sencillo de administrar y controlar para el gobierno y fácil para los contribuyentes de cumplir.
- Las tipos impositivos y clases de impuestos sobre la renta corporativa deben buscar un balance eficiente entre las metas de recaudación, por una parte, y el mantenimiento de la competitividad de Costa Rica, por otra.
- El impuesto corporativo debe funcionar adecuadamente con otros impuestos para minimizar las oportunidades de evasión o de elusión fiscal y para mejorar la recaudación.

De este modo, se sugiere como estrategia básica la reducción del tipo impositivo, con una base imponible más amplia –en principio la derivada de las empresas antes exentas- y pocas exenciones. Se resalta cómo este enfoque ha sido exitoso en varios países, tales como Chile, Hong Kong, Hungría y Mauricio, y cómo ha sido recientemente adoptado por Estonia, Latvia y Polonia. Igualmente, se valora la posibilidad de introducir otros incentivos: por inversión, por entrenamiento del personal, por actividades de investigación y desarrollo, así como la eliminación del impuesto sobre los dividendos (hoy del 15%).¹¹

En cuanto a la reducción del tipo impositivo, se argumenta que un tipo del 20% o mayor pondría en riesgo al país de perder muchos inversionistas potenciales, mientras que un tipo ubicado en algún punto entre el 10% y el 20% reduciría dicho riesgo para muchas inversiones. Luego, aplicando una metodología que parte de los datos de recaudación del año 1999 como año base, se estiman los factores que implican aumentos en la recaudación y los factores que implican pérdida recaudatoria:

Los factores que aumentan:

- Las facturas de impuestos de compañías que actualmente disfrutaban zona franca: como estas compañías en 1999, pese a estar exentas, presentaban sus declaraciones, se tiene el dato de su renta gravable, para un total de 61.823 millones, que en colones del 2003 sería de 90.516 millones de colones. Suponiendo actividades de planeación fiscal por estas compañías en el 2003, se castiga el monto con una

¹⁰ Cfr. Ibíd., p. 10

¹¹ Cfr., Ibíd., p. 11

reducción del 30% para una estimación de 63.361 millones de colones.

- Ganancias derivadas de la introducción de la no deducibilidad de la parte de los intereses atribuibles al ajuste de inflación: Con datos de los 100 más grandes contribuyentes de 1999 (27.800 millones de deducción de intereses), se estimó el total para todos los contribuyentes mediante la aplicación de la ratio conocida de la recaudación total de todos los contribuyentes en relación con los 100 más grandes (un múltiple de 1.4) y su actualización a colones del 2003.
- Aumentos derivados de un mayor cumplimiento de los contribuyentes existentes, sea por la reducción de la tarifa, sea por la simplificación del sistema para la Administración. Se estima conservadoramente un aumento del 5% sobre una base de 180.436 millones de colones en 1999, o de 264.176 en colones del 2003.

Los factores que disminuyen:

- Eliminación del impuesto a los dividendos: pérdida de 1.846 colones de 1999, 2.700 del 2003.
- Reducción del impuesto corporativo en las empresas que hoy lo pagan: se aplicó la tarifa disminuida a la recaudación de 1999, con los ajustes correspondientes por inflación. Ésta sería la mayor causa de pérdida recaudatoria.
- La introducción de un crédito de impuesto por inversiones: con base en las importaciones de bienes de capital de Costa Rica en 1999, se le aplicó el porcentaje del crédito.

Con estos factores, se hicieron varias simulaciones, para llegar a la recomendación preferida: derogar el impuesto al dividendo, limitar la deducibilidad de los intereses y bajar el tipo impositivo al 15%, lo cual arrojaría una pérdida bastante manejable de 19.000 millones de colones en precios del 2003, la cual podría compensarse con reformas en el impuesto general sobre las ventas. También se recomienda estudiar la posibilidad de incluir algún incentivo por entrenamiento del personal.

En julio del 2001 el Gobierno hizo pública una propuesta basada en el reporte FIAS y otros estudios relacionados con los incentivos admisibles bajo el ASMC. Así, se propuso optar por un sistema neutral basado en la generalización del tipo impositivo del impuesto corporativo en un 15% para todas las compañías –locales y extranjeras-, practicar corrección monetaria en los intereses deducibles y eliminar el impuesto al dividendo, así como reestructurar algunos de los incentivos de la actual Ley de Zonas Francas para hacerlos compatibles con el ASMC¹². Esta

¹² En particular: mantener la exención del 100% de los aranceles e impuestos de importación en las materias primas, partes y componentes exportados, físicamente incorporados en los productos exportados o consumidos como energía o usados como catalizadores en la producción de los productos exportados;

propuesta recibió varias críticas, como la de su falta de coordinación con la imposición personal. En especial, se inició un proceso de toma de opinión de empresas grandes establecidas en Costa Rica bajo el régimen de zona franca las que, por una parte, plantearon la posibilidad de obtener una prórroga por parte de la OMC en cuanto a la entrada en vigencia para Costa Rica del ASMC y, por otra, sugirieron una alternativa seguida por países como Malasia y Singapur, consistente en la creación de un sistema de incentivos para un “sector pionero” de la economía¹³, basado en la selección de empresas que generan importantes externalidades positivas a la economía.

En cuanto a esta alternativa, el Gobierno, sin descartarla, la ha sometido a estudio y le ha encontrado diversos obstáculos: en primer lugar, en cuanto a que no hay guías teóricas y empíricas claras que ofrezcan elementos para seleccionar las industrias que calificarían como “sectores pioneros”. Presumiblemente, esta selección se haría sobre la base de externalidades positivas generadas en el país, las cuales podrían provenir del entrenamiento de la fuerza laboral, de encadenamientos productivos y de la difusión del conocimiento. Sin embargo, es difícil saber qué industrias generan externalidades más fuertes y todavía más difícil es encontrar criterios objetivos para estimar esto. Existe, en consecuencia, un problema de conocimiento para implementar esta idea. Esto significa que, aun suponiendo que las personas que van a tomar decisiones están libres de presiones y de corrupción, pueden existir errores, por lo que no está claro, desde el punto de vista del bienestar social, si sea un enfoque superior al sistema neutral. Adicionalmente, el problema de corrupción no es para nada descartable, en especial por el amplio espacio de discrecionalidad en los funcionarios administrativos para conceder el régimen. Esto eventualmente podría superarse con una redacción legal que defina con precisión criterios objetivos que deban ser considerados para determinar cuáles industrias obtienen el status de sector pionero. Esto, por supuesto, nos lleva de nuevo al problema de conocimiento, pero bien podría asumirse que un conjunto de reglas como las que siguen podría ser apropiado para lograr este objetivo:

- la compañía debe invertir al menos \$10 millones y generar por lo menos 500 empleos
- la compañía tiene que establecerse en un parque industrial (para asegurarnos de que se trata de una compañía que sea

mantener la exención del 100% en los combustibles, los aceites y lubricantes no producidos localmente siempre que sean consumidos como energía o usados como catalizador en la producción de productos exportados; mantener la exención del 100% de los impuestos de venta y consumo en compras locales de bienes y servicios en la medida que la exención cubra los bienes y servicios que sean exportados, incorporados físicamente en los productos exportados o consumidos como energía o usados como catalizadores en la producción de los productos exportados; reembolso del 100% de los impuestos de ventas pagados en bienes de capital.

¹³ Cfr. “Costa Rica: Alternatives to Comply with the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures by the Year 2003”, Workshop on Alternative Options to the Elimination of Export Subsidies, celebrado en San José el 1 de noviembre de 2001, p.p. 4 ss.

- efectivamente de “pies sueltos”, esto es, que puede emigrar fácilmente a otro país con mejor oferta.
- la compañía tiene que ser parte de una industria que satisfaga las siguientes características (las cuales sugieren que la compañía tiene procesos que son técnicamente avanzados, requiriendo gastos importantes en entrenamiento y generando oportunidades interesantes para encadenamientos económicos y difusión del conocimiento: a) aumento de las ventas mundiales totales a más del 10% en promedio en los últimos 3 años, de modo que b) las inversiones en todo el mundo en investigación y desarrollo sea mayor del 5%

Un sistema con estas características parece fácil de administrar en la práctica; el problema surge en el proceso de aprobación de la ley en el Congreso. Éste es el problema legislativo: en efecto, cuando un proyecto de este tipo sea llevado al Congreso, habrán presiones de distintas compañías y grupos industriales orientados a modificar los criterios de modo de que éstas puedan encajar en ellos y, por tanto, disfrutar de los incentivos. Finalmente, la posición gubernamental inicial a este respecto sugiere que existe otra alternativa: proveer incentivos para actividades tales como entrenamiento de personas o inversión en investigación y desarrollo que genere externalidades¹⁴, lo cual –agrego- de hecho viene sugerido en el informe FIAS como posibles incentivos a introducir en el impuesto de sociedades.

En cuanto al tema de obtener una prórroga en el plazo para que el ASMC entre en vigencia, es de recordar que este mismo acuerdo prevé varias opciones para obtener esta prórroga:

- i) Solicitud al Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias de una extensión temporal bajo el artículo 27.4, o bien una dispensa temporal bajo el Artículo IX del Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (OMC). En el primer caso, la solicitud debe ir acompañada de información suficiente para demostrar que la extensión se justifica por razones económicas, financieras y de desarrollo y requiere una decisión de consenso. En el segundo caso, se requiere del consentimiento de $\frac{3}{4}$ partes de los miembros de la OMC, aunque, en la práctica, también se toman las decisiones por consenso.
- ii) Acción colectiva por parte de los miembros de la OMC, que puede darse a través de dos instrumentos: a) una interpretación de autoridad que establezca que el artículo 27,4 dispone que cuando un país no obtiene la aprobación por consenso de su solicitud de prórroga, automáticamente tiene dos años más

¹⁴ Cfr., *Ibíd.*, p.p. 8-9.

para dismantelar sus subvenciones prohibidas; b) una enmienda al ASCM, aprobada por una mayoría de 2/3.

Pues bien, en la reciente conferencia de Qatar, se ha aprobado una enmienda al ASCM de acuerdo con la cual se ha acordado una prórroga de 5 años –hasta el 2008-, para que entre en vigencia las limitaciones a las subvenciones expuestas.

Este desenlace sin duda ha quitado presión a la necesidad de reforma. No obstante, en el Proyecto de Ordenamiento Fiscal se ha introducido una Disposición Modificatoria Especial que establece que para el período impositivo 2007 la tarifa del Impuesto de Sociedades se reducirá al 25%, en tanto que las empresas de zona franca tributarían al 5%. Para el período 2008, la tarifa se reducirá al 20% y las zonas francas pasarían a tributar al 10%, culminando el proceso a partir del período 2009 en que todos los contribuyentes de ese impuesto tendrían una tarifa del 15%.

CAPÍTULO TERCERO: EL PROYECTO SOBRE PRACTICAS FISCALES NOCIVAS DE LA OCDE

1. Planteamiento general

Es de recordar que en mayo de 1996 los Ministros de los Estados Miembros de la OCDE le pidieron a la organización el desarrollo de medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes de la competencia fiscal nociva en las decisiones de inversión y financiamiento y las consecuencias para las bases imponibles nacionales y emitir un reporte en 1998.¹⁵

En acatamiento de dicha instrucción, se publica en 1998 el reporte llamado “Competencia Fiscal Dañina: una cuestión global emergente”, que pone en la mira tanto a países miembros de la OCDE como a no miembros, con el objetivo de desarrollar una mejor comprensión de cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios. Distinguiendo entre regímenes preferenciales aceptables y nocivos, se intenta analizar cuidadosamente los rasgos de los sistemas tributarios basados tanto en el sistema de residencia como en el de la fuente que puedan llevar a los impactos nocivos de los regímenes preferenciales dañinos. Se llama la atención de las limitaciones de las respuestas unilaterales o bilaterales a un problema que es inherentemente multilateral y se identifican maneras en que los gobiernos pueden establecer de la

¹⁵ Cfr. **OCDE**, *OECD Reports on Harmful Tax Practices*, “1998: Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue”, folleto elaborado para la Reunión sobre Prácticas Tributarias Dañinas, celebrada en París del 24 al 25 de septiembre del 2001, p. 3.

mejor manera un marco común dentro del cual los países puedan operar individual y colectivamente para limitar los problemas presentados por los países y territorios fiscales soberanos involucrados en prácticas fiscales dañinas. Así, buscando, por una parte, desincentivar la difusión de los paraísos fiscales y de los regímenes fiscales preferenciales dañinos y, por otra, incentivando a aquellos países que actualmente están involucrados en esas prácticas para revisar sus medidas actuales, el Reporte espera servir para fortalecer y mejorar las políticas tributarias a escala internacional.¹⁶

El Reporte se enfoca en las actividades geográficamente móviles, tales como actividades financieras y de otro tipo de servicios, incluyendo la provisión de intangibles. Se deja por fuera, en esta etapa, lo relativo a los incentivos fiscales diseñados para atraer inversiones en plantas, edificios y equipo, esto es, inversión directa, lo cual marca una diferencia respecto de la tendencia marcada por los acuerdos de la OMC que hemos comentado en el apartado anterior. En todo caso, se busca eliminar los efectos distorsivos de esta competencia nociva en la globalización y la expansión del comercio internacional, propiciando una competencia equitativa por la atracción de actividades económicas reales, de modo que las decisiones sean fundamentadas en consideraciones económicas y no en factores puramente tributarios, favoreciendo así el desarrollo del “campo de juego nivelado” (level playing field) como escenario idóneo para la expansión del crecimiento económico global.¹⁷

Las prácticas dañinas, orientadas a atraer el capital financiero y otras formas geográficamente móviles del capital, pueden erosionar las bases tributarias nacionales de otros países, pueden alterar la estructura misma de la imposición – trasladando el peso de la imposición de lo móvil a lo inmóvil, y de la renta al consumo, frustrando así la aplicación de las tarifas fiscales progresivas y de la consecución de objetivos redistributivos. Los inversionistas en paraísos fiscales, que logran trasladar ficticiamente su residencia a zonas de imposición 0 o nominal, se convierten en verdaderos “viajeros gratuitos” (free riders) en sus propios países, al disfrutar de las ventajas de los bienes y servicios públicos sin contribuir adecuadamente.¹⁸

El Reporte distingue entre dos tipos de prácticas dañinas: por una parte, aquellas que pueden deberse simplemente a descoordinaciones no intencionales entre sistemas tributarios, que no implican que un país deliberadamente explota la interacción de los sistemas tributarios para erosionar la base imponible de otro y que, sin embargo, pueden ser utilizadas por contribuyentes en detrimento de uno o de ambos países; por otra parte, aquellas prácticas que derivan de la promulgación de disposiciones tributarias específicas por parte de un país directamente encaminadas a erosionar las bases imponibles de otro país, diseñadas para atraer inversiones o ahorros originados en otro lugar o para

¹⁶ Cfr., Ibíd., num. 4. p. 8.

¹⁷ Cfr. Ibíd., num. 6, 7 y 8, p.p. 8-9.

¹⁸ Cfr. Ibíd., num. 23 y 24, p. 14.

facilitar la evasión de los impuestos de otros países. Si bien las segundas son las más dañinas, también es necesario tomar medidas para eliminar las primeras.¹⁹

El Reporte dedica su Capítulo II a desarrollar los factores para identificar los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos. Así, para identificar un paraíso fiscal, se proponen los siguientes factores clave:

- a) Ausencia de impuestos o impuestos puramente nominales: Éste es el punto de partida para clasificar una jurisdicción como paraíso fiscal.
- b) Falta de intercambio de información efectiva: Los paraísos fiscales tienen típicamente en vigencia leyes o prácticas administrativas bajas que las empresas y los individuos pueden beneficiarse de reglas estrictas de secreto y de otras protecciones contra el escrutinio por las autoridades tributarias, de esa manera evitando el intercambio efectivo de información sobre contribuyentes que se benefician de la jurisdicción de baja imposición.
- c) Falta de transparencia: La falta de transparencia en la operación de las disposiciones legislativas o administrativas también es otro factor para identificar los paraísos fiscales
- d) Ausencia de actividades sustanciales: La ausencia del requisito de que la actividad sea sustancial es importante pues podría sugerir que la jurisdicción podría estar intentando atraer inversiones o transacciones que únicamente se justifican por razones fiscales.²⁰

De igual manera, para identificar regímenes preferenciales dañinos, se proponen los siguientes factores claves:

- a) Ausencia de impuestos o tipos impositivos efectivos bajos: Esto puede suceder sea porque el tipo mismo es muy bajo o por la manera en que el régimen define la base imponible a la que el tipo le es aplicable". En sí mismo, este factor no es suficiente para definir un régimen como dañino, sino que es necesaria su combinación con uno o más de los otros factores que se indican.
- b) "Cercado en anillo" (ring fencing) del régimen: El hecho de que el régimen preferencial sea aislado de los mercados domésticos del país que otorga el régimen, sea porque en forma explícita o implícita se excluyen a los contribuyentes residentes de las ventajas del régimen, sea porque las empresas que se beneficien del régimen pueden tener prohibido, en forma explícita o implícita, su operación en el mercado doméstico, constituye un indicio fuerte de que el régimen tiene el potencial de crear efectos dañinos. En efecto, de esta manera se puede vislumbrar la intención de erosionar la base imponible extranjera sin afectar la propia.

¹⁹ Cfr. Ibíd., num. 28 y 29, p.p. 15-16.

²⁰ Cfr. Ibíd., num. 52, p.p. 22-23.

- c) Falta de transparencia: Éste es un concepto que incluye, entre otras cosas, una aplicación favorable de las leyes y regulaciones, disposiciones tributarias negociables y el fracaso para poner a disposición ampliamente las prácticas administrativas. Así, la falta de transparencia en la operación de un régimen puede dificultarle al país afectado la adopción de medidas defensivas. En efecto, si los detalles del régimen en general y los detalles de su aplicación a contribuyentes particulares no está clara para el otro país, difícilmente podrá tomar medidas.
- d) Falta de intercambio de información efectiva: La falta de información efectiva en relación con contribuyentes beneficiarios de la operación de un régimen fiscal preferencial constituye un fuerte indicio de que el país está involucrado en competencia fiscal nociva.²¹

Adicionalmente, el Reporte identifica otros factores que pueden evidenciar la existencia de competencia fiscal nociva, a saber²²:

- a) Definición artificial de la base imponible: Si un país define su base imponible, sea legislativamente o por práctica administrativa, de forma tal que no se limita a reconocer las deducciones conectadas con la generación de la renta o a introducir reglas para la deducción de la doble imposición internacional o para reducir los efectos de la inflación o, en fin, cualesquiera otras reglas lógicas y racionales, sino que introduce medidas claramente de privilegio que socavan la base imponible, incurre en este factor crítico. Ejemplos de esto son la introducción de reglas que permiten costos a ser deducidos aun cuando el ingreso relacionado no es gravable, reglas que permitan la deducción de gastos presuntos que no son efectivamente incurridos, etc.
- b) Falta de adherencia a los principios internacionales sobre precios de transferencia: La OCDE ha sistematizado en sus Lineamientos (Guidelines) de 1995 los principios que deben regir el tratamiento de los precios de transferencia entre sociedades pertenecientes a un grupo económico transnacional, basándose en el principio de arm's length o libre competencia, es decir, el principio de valoración de las transacciones al valor que pactarían partes independientes. Así, si un país permite el traslado de beneficios a una sociedad residente en éste sin que dichos beneficios se correspondan con las funciones económicas reales que realice la sociedad en el contexto del grupo, podría estar propiciando la competencia fiscal nociva respecto de países en que sí se desarrollan dichas funciones económicas. Igualmente, la aceptación de ciertos acuerdos de precios, como el de la aplicación del

²¹ Cfr. Ibíd., num. 57 a 67, p.p. 25-30.

²² Cfr. Ibíd., num. 68 a 79, p.p. 30-34.

sistema cost-plus –costo más un porcentaje fijo-, impide la aplicación del principio del valor de mercado pues el ajuste es negociable o calculado sobre bases restrictivas. El riesgo se hace mayor cuando el tratamiento acordado a un determinado contribuyente no es transparente ni se garantiza la igualdad de trato respecto de los demás. De la misma manera, el uso inapropiado de consultas vinculantes u otros acuerdos con la Administración sobre precios de transferencia, en que el tratamiento no se basa en un completo y detallado examen de los hechos y circunstancias sino que busca garantizar al contribuyente completa certeza de su tratamiento tributario mediante la determinación directa de los precios de transferencia y no, como establecen las guías OCDE, mediante la fijación de la adecuada metodología de fijación de los precios de transferencia, constituye otro indicio de práctica nociva. Tales distorsiones pueden ocurrir también si se ignora la recomendación contra los “refugios seguros” (safe harbours) contenida en el punto 4.123 de los Lineamientos y se utiliza la discrecionalidad administrativa para fijar precios y márgenes que constituyan refugios seguros.

- c) Exención de la renta de fuente extranjera del impuesto sobre la renta del país de residencia: Si el régimen tributario es de carácter territorial, este factor lo hace particularmente atractivo pues dicha exención reduce el tipo impositivo efectivo y estimula la localización de actividades más por razones fiscales que por razones de negocio.
- d) Tipo impositivo o base imponible negociable (s): Esta posibilidad permite a las autoridades del país que promueve el régimen competitivo dañino y al contribuyente ponerse de acuerdo para evitar, por ejemplo, la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional del país de residencia, que normalmente va a estar condicionado a la existencia de una tributación de cierta intensidad en el país de la sociedad no residente controlada por el contribuyente residente.
- e) Existencia de disposiciones sobre secreto tributario o confidencialidad: La falta de acceso a la información, sea por secreto bancario, instrumentos de deuda anónimos o acciones al portador, puede constituir una de las características más dañinas del régimen. La disponibilidad de protección frente a los cuestionamientos de las autoridades tributarias es una de las atracciones más grandes de muchos regímenes dañinos.
- f) Acceso a una amplia red de convenios o tratados tributarios: Si bien la OCDE estimula a los países a extender sus redes de convenios tributarios, esta misma red puede ser utilizada con propósitos o efectos dañinos si contribuyentes de terceros países utilizan los beneficios de un convenio en el país de prácticas nocivas en perjuicio de las bases impositivas de dichos terceros países.

- g) Regímenes que son promovidos como vehículos de minimización tributaria: La publicidad que se haga un país para atraer inversiones hacia sí basada que su régimen permite minimizar el pago de impuestos constituye un indicio fuerte de competencia nociva.
- h) El régimen estimula operaciones y arreglos que únicamente tienen fines tributarios: Se trata de la promoción de esquemas que no tienen más propósito que el ahorro fiscal, sin que subyazcan actividades sustanciales o razones claras de negocio.

2. La lucha contra las prácticas fiscales nocivas y su incidencia en el proceso costarricense

2.1. Nota introductoria

Para darle continuidad a la lucha contra los problemas tratados, el Reporte plantea varias propuestas:

- el establecimiento de Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos;
- la creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas;
- el desarrollo de una lista de paraísos fiscales a ser completada dentro de un año desde la primera reunión del Foro.
- un número de Recomendaciones para la acción a nivel de la legislación nacional y de convenios tributarios; y
- áreas para trabajo de seguimiento.²³

2.2. Los Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Dañinos

En cuanto a los Lineamientos sobre Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos, el Consejo de Ministros de la OCDE, el 9 de abril de 1998, instruye al Comité de Asuntos Fiscales la implementación de las medidas incluidas en el Apéndice, entre las cuales aparece la Recomendación 15 contenida en el Reporte de 1998, Lineamientos para el Tratamiento de los Regímenes Fiscales Preferenciales Dañinos en los países miembros.²⁴ Asimismo, también se ha iniciado la elaboración de borradores de notas aplicativas presentadas a la discusión de

²³ Cfr. Ibíd., punto 10, p. 9.

²⁴ En síntesis, los Lineamientos son: 1. Abstenerse de adoptar nuevas medidas o de extender su ámbito, o de fortalecer medidas existentes, en la forma de disposiciones legislativas o de prácticas administrativas relacionadas con tributación, que constituyan prácticas fiscales nocivas.. 2. Revisar las medidas existentes con el propósito de identificar aquellas medidas, en la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, que constituyan prácticas fiscales nocivas. Las medidas deben ser reportadas al Foro de Prácticas Fiscales Dañinas y éste deberá elaborar una lista de ellas. 3. Remover, antes de 5 años desde la aprobación de las Guías por el Consejo de la OCDE, las características dañinas de sus regímenes tributarios preferenciales. 4. Si un país tiene razones para dudar si una práctica no incluida en la lista es potencialmente dañina, debe someterlo al Foro. 5. Coordinar, a través del Foro, las respuestas nacionales y a través de tratados hacia las prácticas fiscales dañinas adoptadas por otros países. 6. Usar el Foro para estimular activamente a los países no miembros para asociarse con los Lineamientos.

países miembros y no miembros de la OCDE en el contexto del Foro Global sobre Prácticas Fiscales Dañinas, al que haré mención seguidamente. Así, por ejemplo, en la reciente reunión sobre Prácticas Fiscales Dañinas celebrada en París el 24-25 de setiembre se conocieron borradores en Precios de Transferencia y en Consultas o Directrices Interpretativas de las Administraciones Tributarias²⁵.

2.3. La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas

La creación del Foro sobre Prácticas Fiscales Dañinas fue instruida por el Consejo de Ministros de la OCDE el 9 de abril de 1998 y recogida en el Anexo I al Reporte de 1998. Este Foro ha sido incorporado en la estructura del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y se encuentra en plena operación. Ese Foro ha seguido la especial recomendación del Consejo de Ministros en cuanto al desarrollo del diálogo con países no miembros de la OCDE. En su última reunión plenaria (París, 24-25 de setiembre), ha planteado mecanismos de seguimiento de la lucha contra las prácticas fiscales nocivas. Costa Rica ha venido participando en las actividades del Foro.

2.4. El desarrollo de la lista de paraísos fiscales

En cuanto al desarrollo de una lista de paraísos fiscales, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a través del Foro, desarrolló un trabajo que se recoge en el Reporte para la Reunión del Consejo de Ministros del 2000 denominado "Progreso en la identificación y eliminación de prácticas fiscales nocivas". Este reporte recoge el trabajo desarrollado en dos líneas: la revisión de los regímenes preferenciales de los países miembro de la OCDE, por una parte, y la revisión de jurisdicciones bajo los criterios para identificar paraísos fiscales. Para los efectos de este trabajo, tiene relevancia este segundo proceso, en el cual Costa Rica fue precisamente objeto de revisión.

Inicialmente se identificó una lista inicial de 47 jurisdicciones que potencialmente podrían reunir los criterios desarrollados en el reporte de 1998. A estas jurisdicciones se les requirió información pertinente para la aplicación de los criterios en el contexto de sus hechos y circunstancias. El Foro examinó, discutió y revisó esta información, usando una serie de contactos bilaterales (bajo los auspicios de pequeños Grupos de Estudio conformados por miembros del Foro) y a través de consultas multilaterales con el Foro mismo. Los Grupos de Estudio prepararon reportes de hechos de las jurisdicciones con insumos de, y en algunos casos con acuerdo de, las jurisdicciones en cuanto a la exactitud fáctica de los reportes. En estos contactos y consultas, la plena participación de cada jurisdicción fue promovida. Sobre la base de este proceso, se llegó a

²⁵ Cfr. **OECD**, *Global Forum Taxation. Meeting on Harmful Tax Practices. Draft Application Notes*, París, 24-25 de setiembre, 2001

evaluaciones técnicas sobre cuáles jurisdicciones encajaban en los criterios básicos para identificar un paraíso fiscal recogidos en el reporte del 98.²⁶

Del análisis de las 47 jurisdicciones iniciales, se dieron tres tipos de resultado: a) el de las jurisdicciones que demostraron no cumplir los criterios y, por tanto, quedaron excluidas de la lista; b) el de las jurisdicciones que, adecuándose a los criterios, quedaron incluidas en la lista de paraísos fiscales; el de las jurisdicciones que, si bien cumplían con los criterios, aceptaron realizar “compromisos anticipados” al más alto nivel para iniciar un proceso de reformas orientadas a eliminar los rasgos críticos de sus sistemas tributarios, por lo que no se les incluyó en la lista; c) el de las jurisdicciones que quedaron incluidas en la lista., la cual fue presentada al Comité en enero del 2000, confirmada por el Comité en mayo del 2000 y endosada por el Consejo el 16 de junio del 2000.²⁷

Costa Rica estuvo entre las jurisdicciones del primer grupo, es decir, el de las que demostraron no cumplir con los criterios. En ese sentido, los argumentos fundamentales utilizados por el país para lograr dicho resultado pueden sintetizar de la siguiente manera:

- Costa Rica no es percibida en la comunidad internacional como un paraíso fiscal ni realiza políticas explícitas orientadas a atraer la localización de inversiones con el objetivo de minimizar su tributación en los países de residencia.
- Costa Rica mantiene un nivel de tributación que no puede ser considerado bajo: las corporaciones tributan al 30% y, además, existe un impuesto de retención a los dividendos del 15%
- Costa Rica tiene un sistema de derecho que se extiende al campo tributario, el cual se rige por el principio de reserva de ley; la Administración está sujeta al control jurisdiccional de legalidad y de constitucionalidad; con las reformas de 1995 se habían reforzado las potestades de la Administración, se estableció una normativa que exige que los individuos a ser fiscalizados sean escogidos con base en criterios objetivos de selección (su condición de Gran Contribuyente, su estado de cumplimiento de deberes formales, su separación de los resultados típicos de un sector económico, etc.) debidamente publicados, etc. Todos estos rasgos excluían la existencia del criterio de falta de transparencia.
- Costa Rica, en su normativa, permite la aprobación de convenios de intercambio de información con otros países, de lo cual ya era un ejemplo en el momento del examen el Convenio aprobado y ratificado por la Asamblea Legislativa para el intercambio de información con los Estados Unidos. Si bien con limitaciones, es posible para las

²⁶ Cfr. **OECD**, Towards Global Tax Co-operation. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee of Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris, 2000, p.p. 10-11, 16 ss.

²⁷ Cfr. Ibíd., p.p. 16-17.

autoridades tributarias obtener información bancaria, debiendo para ello demostrarle a un juez la presencia de indicios suficientes de la existencia de algún ilícito tributario. De esta manera, se excluía la presencia del criterio de falta de intercambio de información.

- Costa Rica ha enfocado su política de atracción de inversiones a la inversión directa, generador de actividad sustancial, con lo cual también se excluía el criterio de ausencia de actividades económicas sustanciales.
- Si bien el país mantiene un criterio de territorialidad en su imposición sobre la renta, éste, por sí mismo, es insuficiente para determinar la existencia de un paraíso fiscal.

Es interesante llamar la atención sobre el hecho de que si bien oficialmente Costa Rica quedó fuera de la lista de paraísos fiscales de la OCDE, algunos países han seguido manteniendo al país en sus listas de paraísos fiscales (v.gr., México, Brasil, Italia). Sin ánimo de explicar a fondo las razones por las que específicos países no coinciden con la conclusión de la OCDE, quizá una razón subyacente está en el hecho de que el criterio de territorialidad, si bien por sí mismo es insuficiente para que un país quede en la lista mundial “dura” de la OCDE, el hecho es que sí puede resultar en esa competencia fiscal nociva de carácter involuntario, generado por desempartes entre legislaciones, que el propio Reporte del 98 reconocía si bien no como el caso más grave, sí como potencialmente generador de perjuicios a determinados países en ciertas circunstancias. Así, por ejemplo, la utilización de sociedades inscritas en Costa Rica libres de tributación por contribuyentes residentes en México, donde se aplica un criterio de renta mundial, orientadas a deslocalizar capitales y evitar así la tributación de residentes mexicanos, puede sin duda constituir una práctica fiscal nociva que explicaría la inclusión de Costa Rica en la lista mexicana.

2.5. Las recomendaciones

En cuanto a las Recomendaciones planteadas por la OCDE en su Reporte de 1998, es el Capítulo 3 del Reporte que las recoge bajo el título “Contrarrestando la competencia fiscal nociva” y clasificándolas en 3 categorías: a) recomendaciones referidas a la legislación doméstica; b) recomendaciones referidas a tratados tributarios; c) recomendaciones para la intensificación de la cooperación internacional. En este sentido, es importante llamar la atención en cuanto a que estas recomendaciones constituyen una suerte de mínimos básicos que un ordenamiento tributario de cualquier país debe acoger para ser parte respetuosa de la convivencia internacional. En otras palabras, buscan sintetizar los rasgos básicos mínimos que un sistema tributario debe reunir para, por una parte, no incurrir en prácticas tributarias dañinas y, por otra, defenderse adecuadamente ante las prácticas dañinas de otras jurisdicciones. Y se trata de mínimos en el tanto el Reporte de la OCDE es claro en reconocer que no existen razones particulares de por qué dos países deben tener el mismo nivel y estructura de tributación.

Para terminar con este trabajo, conviene revisar el proceso de reforma costarricense a la luz de estas recomendaciones, que están llamadas a tener una indudable función persuasiva en dicho proceso, convirtiéndose el hecho mismo de que una reforma se justifique en una de las recomendaciones de la OCDE un argumento a su favor de indudable peso.

2.5.1. Las recomendaciones referidas a la legislación doméstica

2.5.1.1. Las recomendaciones que presuponen la adopción del criterio de residencia

2.5.1.1.1. Contenido de las recomendaciones

En cuanto a las recomendaciones de la primera categoría, la primera recomendación se refiere al llamado régimen de transparencia fiscal internacional (Controlled Foreign Corporations o CFC). Se recomienda a aquellos países que no tienen este tipo de reglas su adopción y que los países que lo tienen se aplique de una manera consistente con el objetivo de contrarrestar las prácticas fiscales nocivas. Como se sabe, las reglas CFC establecen que ciertas rentas, normalmente de carácter pasivo, si bien son obtenidas por la entidad no residente controlada, son imputadas en el mismo período de su generación en los accionistas residentes. Buscan eliminar los beneficios del diferimiento del impuesto doméstico o, en general, su evitación, lo cual se obtendría si ciertas rentas, especialmente las de carácter pasivo, son desplazadas hacia la entidad no residente, ubicada lógicamente en una jurisdicción de menor presión tributaria que en el país de residencia. Desde luego, un país que realiza competencia fiscal nociva convierte su territorio en un lugar ideal para este tipo de desplazamientos de las bases imponibles dado que, como hemos visto, es la nula o baja tributación un rasgo esencial de este tipo de prácticas. Por ello la recomendación de la OCDE insiste en que estos regímenes de transparencia fiscal internacional deben enfocarse debidamente en los casos de competencia fiscal nociva, aunque se extiendan a otros supuestos.²⁸

La segunda recomendación está muy relacionada con la primera, pues se refiere a las reglas sobre fondos de inversión internacionales o similares (reglas sobre Foreign Investment Funds o FIF), en que se recomienda igualmente a los países que no tienen este tipo de reglas consideren su adopción y que los países que las tienen consideren aplicarlas a rentas y entidades cubiertas por prácticas consideradas de competencia fiscal nocivas. Estas reglas tienen el mismo objetivo que las normas sobre transparencia, con la diferencia de que mientras las normas CFC presuponen un control relevante del residente de la entidad no residente, ello no se da cuando se constituyen fondos en los que participan muchas personas,

²⁸ OECD, “Harmful Tax Competition...”, cit., n. 97-100, p.p. 40-42.

cada una de las cuales no tiene un control relevante sobre el fondo. Así, las reglas FIF deben eliminar estos requisitos de alto control.²⁹

La tercera recomendación se refiere a las restricciones que deben introducirse para la concesión el método de exención como mecanismo para evitar la doble imposición internacional –esto es, las rentas obtenidas en otro país quedan exentas en el país de la residencia con tal que sean gravadas en el país de la fuente-, las cuales deben girar en torno al principio de que las rentas que se han beneficiado de prácticas fiscales consideradas de competencia dañina no califiquen para la aplicación del método.³⁰

La cuarta recomendación plantea la necesidad de establecer deberes especiales de información sobre transacciones internacionales y operaciones extranjeras de contribuyentes residentes, los cuales deben ser complementados con el oportuno intercambio de esa información entre países.³¹ La recomendación sugiere que los países que no tengan este tipo de reglas consideren su adopción, en especial referencia a la competencia fiscal dañina.

Está muy claro que estas cuatro recomendaciones presuponen la existencia de regímenes tributarios basados en el criterio de residencia o renta mundial y no en el criterio de territorialidad. En efecto, sólo cuando un país pretende gravar las rentas que se obtengan por sus residentes con independencia del lugar donde se obtengan, aparece el peligro de que se busque trasladar artificialmente la residencia a una jurisdicción de tributación más baja de modo que las rentas obtenidas por las sociedades no residentes controladas o por los fondos de inversión en que se participa escapen a la tributación del país de la residencia. Lo mismo puede decirse en cuanto lo recomendado en relación con el método de exención, cuya restricción puede plantearse sólo en la medida el principio general sea la tributación por residencia, así como con los especiales deberes de información sobre operaciones internacionales. . Estas recomendaciones son sin duda consistentes con la consideración en el reporte del criterio de territorialidad como uno de los “otros rasgos” que podrían conllevar competencia fiscal nociva. Si relacionamos estas recomendaciones con la consideración dicha del criterio de territorialidad, la OCDE está en el fondo recomendando la sustitución del criterio de territorialidad por el de residencia o renta mundial, si bien es cuidadosa en aclarar que ese sólo rasgo no es suficiente para calificar como un paraíso fiscal.

2.5.1.1.2. La propuesta de la Comisión de Exministros de Hacienda y del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal

La Comisión de Exministros de Hacienda ha recomendado emigrar hacia un sistema de renta basado en el criterio de residencia³² y así ha sido recogido en el

²⁹ *Ibíd.*, n. 101-103, p. 42

³⁰ *Ibíd.*, n. 104-105, p. 43.

³¹ *Ibíd.*, n. 106, p. 44.

³² Cfr. *Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo...*, cit., p. 31.

Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. En su Exposición de Motivos se sostiene lo siguiente:

a) Desde el punto de vista de la equidad y del principio de capacidad económica, el criterio de territorialidad discrimina indebidamente entre los residentes que obtienen rentas territorial y los que obtienen rentas del extranjero.

b) Con el criterio de territorialidad, el resultado de la tributación y la recaudación queda supeditada a las decisiones de los residentes entre invertir dentro o fuera del territorio.

c) Con el criterio de territorialidad, pueden sacrificarse más recursos de los necesarios para evitar la doble imposición internacional, pues se renuncia al gravamen de todas las rentas de procedencia extranjera con independencia de que hayan estado o no sujetas a tributación en el país de la fuente. Es decir, con un criterio territorial, se sacrifica el 100% de los recursos tributarios potenciales generados por estas rentas de procedencia extranjera. Para evitar la doble imposición internacional con un régimen de renta mundial, podría obtenerse un cierto porcentaje de esos recursos potenciales, que se comparten con el país de la fuente.

d) El criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior en la medida que, a igualdad de tasas marginales antes de impuestos de las inversiones, un comportamiento económicamente racional del sujeto pasivo lo llevará a realizar aquellas que no están sujetas a tributación, esto es, las realizadas en el exterior. 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.

e) El criterio de territorialidad disminuye la capacidad negociadora en los convenios para evitar la doble imposición, pues ya de plano se ha renunciado al gravamen de los propios residentes cuando éstos obtengan rentas en el país de la fuente. Es decir, el criterio de territorialidad implica la renuncia a una porción de la soberanía fiscal cuya existencia es lo que da sentido a su negociación en el contexto de un convenio para evitar la doble imposición.

f) De acuerdo con el Reporte de la OCDE sobre Prácticas Tributarias Dañinas (1998, p. 32, n. 73), uno de los factores que pueden ser considerados por los países como elementos para determinar la existencia de comportamientos fiscales nocivos en su perjuicio es el hecho de que “el país exonere todas las rentas de fuente extranjera del impuesto, ie, el régimen es un sistema territorial, puede ser particularmente atractivo pues

la exención reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocio. Desde que entidades que toman ventaja de estos regímenes pueden ser utilizados como mamparas o para involucrarse en el abuso de tratado (treaty shopping)³³.

Las dificultades administrativas de gestionar un sistema de renta mundial no resultan insuperables si se dan las siguientes condiciones:

- Un proceso de modernización y fortalecimiento de la Administración Tributaria. En este sentido Costa Rica se encuentra avanzada en un proceso de modernización que, con atrasos, lleva ya dos gobiernos de estar en marcha. Tal proceso podría consolidarse mediante la creación del Servicio Nacional de Administración Tributaria (SENAT), ente autónomo financiado con un porcentaje de la recaudación que cuente con los recursos materiales, tecnológicos y humanos necesarios para una gestión tributaria altamente profesional.
- Implementación de una red de convenios para evitar la doble imposición y para el intercambio de información. Hoy mismo, mediante el Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos, la Administración costarricense recibe rutinariamente reportes de rendimientos pasivos obtenidos por residentes de Costa Rica en los Estados Unidos, que quedan no sujetos a tributación por el criterio de territorialidad.

g) Una restricción a tomar en cuenta a la opción de pasar al criterio de renta mundial es que, mientras otros países centroamericanos mantengan el criterio territorial Costa Rica podría pasar de “perjudicial” a “perjudicada” ya que las inversiones costarricenses podrían deslocalizarse a los países vecinos si éstos siguen con la tributación territorial. Para contrarrestar esto, fuera de convenios centroamericanos, sería necesario implementar un régimen de transparencia internacional: sujeción a imposición de las rentas pasivas obtenidas por una entidad no residente, en cabeza de una entidad residente que la controle, cuando la tributación de la no residente sea inferior a la tributación de la residente.

En general, éste es precisamente el problema que se presenta a todo país con renta mundial con los paraísos fiscales y regímenes fiscalmente dañinos.

³³ “El *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.” **T. ROSEMBUJ**, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 111.

La OCDE recomienda, en su reporte de 1998, que los países adopten medidas internas básicas, como son: la introducción del régimen CFC (controlled foreign corporations o transparencia fiscal internacional) así como el FIF (foreign investment funds). En gran síntesis, el primero establece que las rentas pasivas obtenidas por una sociedad radicada en el exterior en que se tenga un cierto nivel de participación se consideran como obtenidas por el socio residente en el mismo año que se generan. El segundo es lo mismo, pero para inversiones pasivas en fondos de inversión en que no se requiere un nivel de participación o control. Pero estas medidas requieren montarse también en el carro internacional, en que la OCDE está intentando llamar a cuenta a todos los países que generen prácticas nocivas al permitir a este tipo de sociedades gozar de un régimen de secreto y ausencia de intercambio de información. Así, sería básico tener convenios de intercambio de información con los otros países centroamericanos, así como doble imposición para el tratamiento de este tipo de situaciones. El argumento es que siendo ésta una dificultad para la plena operatividad de un régimen de renta mundial, ello es un problema compartido con los países desarrollados y, por tanto, forma parte de un programa de mejora. No obstante, ello no impide que la sola implementación del sistema, con normas internas inteligentes, promueva el cumplimiento voluntario para aumentar la recaudación.”

Es claro que, de acogerse esta propuesta, el ordenamiento costarricense daría un paso significativo en la adopción de este conjunto de recomendaciones de la OCDE.

2.5.1.1.3. Reflexiones sobre el criterio de residencia o renta mundial

2.5.1.1.3.1. Nota introductoria

En el contexto de la reforma tributaria costarricense, el tema del tránsito del criterio de territorialidad al de renta mundial es uno de los más polémicos. Por ello, nos vamos a detener en éste con más detalle. Parto de la premisa de que este elemento del impuesto resulta fundamental si lo que se pretende es tener una imposición sobre la renta basada en el viejo principio de que cada uno debería contribuir de acuerdo con su capacidad económica. Si se prescinde totalmente de este elemento, tendremos una imposición sobre la renta basada en el principio de que el contribuyente de alta capacidad económica que quiera ubicar sus fuentes de riqueza fuera del país, lo puede hacer a plena luz del día, con total apoyo de la

ley, y así no contribuir de acuerdo con su riqueza en el país, pese a residir aquí y consumir todos los días los bienes y servicios que provee el Estado costarricense. Y, como contrapartida de este principio, tendremos una imposición sobre la renta también basada en el principio de que pagarán impuestos aquellos que tengan fuentes de renta que no pueden ubicar fuera del país: especialmente, los trabajadores.

2.5.1.1.3.2. Efectos en la equidad del sistema

El actual sistema de imposición sobre la renta en Costa Rica es sumamente defectuoso y primitivo, del cual se pueden apuntar tres grandes características negativas fundamentales:

1. Grava rentas de igual cuantía en forma distinta, según el tipo de renta de que se trate, sin que sea fácil identificar razones aceptables para ese trato diferenciado. Así, por ejemplo, una renta de 1.000.000 de colones obtenida por una persona física residente en Costa Rica: si proviene del salario, es gravada con una escala progresiva que va del 10% al 15%, previo reconocimiento de un mínimo exento; si proviene de una actividad profesional o empresarial de una persona física, es gravada con una escala progresiva que va del 10% al 25%, previo reconocimiento de un mínimo exento menor que el de la renta salarial; si proviene de una inversión de capital de mercado financiero, es gravada con un 8% fijo; si proviene de una ganancia de capital no habitual, no paga nada, lo mismo que si proviene de una fuente extranjera.
2. Deja sin gravar rentas que evidentemente manifiestan capacidad económica:
 - a) las ganancias de capital o patrimoniales: un caso ilustrativo es el de un señor que compra un edificio en 80.000.000 de colones en el centro de San José y a los 3 años lo vende en US\$3.000.000: la diferencia de casi 1.000.000.000 de colones no paga impuesto de renta alguno.
 - b) a las personas residentes de mayor capacidad económica les basta con colocar sus fuentes de renta en el extranjero para que las rentas que obtienen no paguen nada al Estado costarricense, pese a que viven aquí, usan los servicios públicos, etc.
3. No grava el conjunto de las rentas de una persona residente en Costa Rica. Esto es grave si lo que se pretende es que el sistema tributario haga pagar a cada cual de acuerdo con su capacidad económica, pues una persona es más o menos rica no por tal o cual renta, sino por el conjunto de su riqueza.

En contraste total, la imposición sobre la renta que se ha propuesto asume este enfoque: una persona es más o menos pobre o rica por el conjunto de sus rentas, no por tal o cual tipo de renta, ni por sólo la renta generada en el territorio nacional. De ahí que hay que gravar el conjunto de esas rentas, y hacerlo en función de su mayor o menor cuantía. Es decir, el proyecto propone un sistema de renta global y unitario, mediante el cual se intenta captar la capacidad económica global de una persona mediante un gravamen unitario de los distintos tipos de renta, sin diferenciarlos por su origen o destino conforme a una tasa progresiva y sin diferencias sustanciales entre un tipo de contribuyente y otro.

En este contexto, el excluir la imposición de las rentas que un residente obtiene de fuente extranjera, automáticamente cancela la aspiración del impuesto a gravar a las personas por el conjunto de su riqueza. Adicionalmente, deja a la opción del residente la ubicación de sus fuentes fuera del país como mecanismo legal de no pago de impuestos. Con renta mundial, esto deja de ser una opción legal. Sin renta mundial, la tributación recae sobre los residentes que no tienen la opción de ubicar sus fuentes de renta afuera – trabajadores, en primer lugar-, con total bendición de la propia ley. El costo para la equidad del sistema es evidente.

En esa dirección es preciso recordar que la introducción del principios 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 ROCH**³⁴, “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.

En contraste, los argumentos a favor del principio de la fuente o territorialidad se ligan, más bien, al llamado principio del beneficio, de acuerdo con el cual cada uno debería pagar impuestos en relación con los beneficios que recibe del Estado. Así, en términos internacionales, se plantea la cuestión de dividir los poderes tributarios entre los países según la siguiente alternativa: se debe ejercer su poder tributario o el Estado en el que el “beneficio” para el contribuyente se ha registrado o el Estado en el que se dan los elementos subjetivos y personales que indican la capacidad contributiva global del sujeto que produce la riqueza.³⁵ De este modo, la opción no tiene que ver estrictamente con

³⁴ “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.

³⁵ Cfr. en ese sentido, C. SACCHETTO, “The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residencia”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 2/2001, p. 66.

argumentos económicos, sino con argumentos jurídicos positivos. Esto es bien destacado por **C. SACCHETTO**³⁶ para el caso italiano: el disfrute de los servicios del Estado como criterio para distribuir el gasto público ha sido desplazado por el concepto de **solidaridad** introducido por la Constitución en 1948. En otras palabras, las obligaciones tributarias no se basan en una relación Estado-individuo, sino en la base de la pertenencia a una comunidad, lo que es identificado precisamente por la residencia. Así, concluye el profesor italiano, una disciplina que produzca más eficiencia y neutralidad internacional es irreconciliable con sistemas constitucionales nacionales, como el italiano, que aspiran a la idea de tributación de las actividades basadas en la redistribución y en la solidaridad.

Para el caso costarricense, debemos recordar que la jurisprudencia constitucional ha reconocido la presencia implícita del principio de capacidad económica en la Constitución, lo cual se aprecia ya en algunas sentencias de Corte Plena (ver Sesión Extraordinaria número 87 de 27 de octubre de 1988) y, claramente, de la Sala Constitucional (ver, entre muchos, Voto No. 2197-92, Considerando IV, en que se dice que “lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”).³⁷ En consecuencia, es claro que el criterio de la residencia es el que verdaderamente responde a este principio.

Lógicamente, el criterio de la residencia, para desarrollar el principio de capacidad económica, debe asimismo respetar el principio de la evitación de la doble imposición internacional. En esa dirección, es de subrayar que el Proyecto de Ley prevé todo un conjunto de mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

2.5.1.1.3.3. Practicabilidad administrativa

La practicabilidad administrativa del criterio de renta mundial puede sustentarse en 4 ejes fundamentales:

1. La consolidación del proceso de modernización de la Administración Tributaria. Este es un tema que está a la base del Proyecto de Ordenamiento Fiscal. Se parte de que ese proceso está muy avanzado y en la línea correcta. Se reconoce que para consolidarlo y acelerarlo es necesario dotar a la Administración de más recursos y darle mayor flexibilidad de contratación.

2. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y los Convenios para Intercambio de Información. Ciertamente los primeros

³⁶ *Ibíd.*, cit. p. 76

³⁷ En igual sentido: Votos 4788-93 y 5749-93. Sobre el desarrollo de la jurisprudencia constitucional costarricense en este tema puede verse **A. TORREALBA**, *Principios de Aplicación de los Tributos*, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, 2001, p.p. 100 ss.

se pueden suscribir antes de incorporar el criterio de renta mundial en la legislación, pero debe tenerse claro lo siguiente: un Convenio de Doble Imposición normalmente restringe el poder tributario del país de la fuente (donde un residente del otro país genera renta), previendo una tributación más suave. De este modo, queda abierto para que el país de la residencia grave parte de esa renta. Mientras no haya renta mundial, simplemente se desperdicia esa posibilidad. Si luego se aprueba, el país aprovecha esa posibilidad, sin necesidad de cambiar el convenio.

Como es bien conocido, la lógica de los convenios de doble imposición internacional se basa en la confluencia simultánea de criterios de vinculación al poder tributario entre dos Estados: ello sucede, fundamentalmente, cuando dos Estados adoptan, por una parte, un criterio de sujeción por residencia, de modo que sus residentes deben pagar impuestos por las rentas y/o patrimonios obtenidos en cualquier lugar del mundo. Asimismo, ambos Estados aplican el criterio de la fuente, es decir, gravan las rentas que se generan en sus respectivos territorios. En tal caso, el contribuyente residente en el Estado A y que genera rentas en el Estado B, estará sujeto a doble imposición.

Para resolver esta situación, hay dos vías:

- a. Ambos Estados, unilateralmente, prevén medidas para eliminar o atenuar la doble imposición.
- b. Los Estados suscriben un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional en que acuerdan repartirse la tributación de las rentas que están en la situación descrita atrás.

Cuando uno de los dos países no aplica el criterio de residencia, sino que sólo sujeta a gravamen lo generado por sus residentes en su propio territorio, no va a tener problemas de doble imposición de sus propios residentes, puesto que, a priori, ya ha cedido en forma plena la imposición al país de la fuente. En consecuencia, eso explica por qué un país en esas condiciones no tenga un interés natural en suscribir este tipo de convenios, en que la finalidad esencial es evitar la doble imposición internacional. Asimismo, en caso de negociar uno, su posición negociadora se ve disminuida, pues ya tiene cedido a priori la tributación de sus residentes. Éste es precisamente el caso de Costa Rica.

3. La presunción del incremento injustificado de patrimonio, incluida en el Proyecto, permitiría a la Administración cobrar el impuesto cuando los signos externos del contribuyente no coinciden con el monto de sus declaraciones. Al no poder ser justificación de éstos el que la renta proviene del extranjero, como sucede hoy, es posible también por esta vía indirecta gravar las rentas de fuente extranjera. En este punto se refleja la importancia de renta mundial para efectos de la equidad del sistema, así como sus efectos recaudatorios: en esencia, la reforma de la imposición

sobre la renta debe lograr que la persona física residente en el país tenga una declaración de impuesto sobre la renta que sea consistente con sus signos externos de riqueza. Esto es absolutamente básico. En esa perspectiva, la combinación presunción de incremento no justificado de patrimonio-renta mundial para esa persona física es el instrumento clave.

4. Sensación de riesgo subjetivo en los contribuyentes. Los elementos anteriores generarían una sensación de riesgo que motivaría a muchos contribuyentes hacia el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, esto es, motivaría a quienes no quieran arriesgarse a estar fuera de la Ley.

Ahora, es importante resaltar que el criterio de residencia se convierte, en sí mismo, en un esquema de protección de la propia base tributaria doméstica. Lo que en el fondo sucede es que, como ha manifestado el Profesor William G. Gale en una audiencia ante el Congreso norteamericano de fecha 9 de mayo de 2002, “los sistemas territoriales generalmente hacen más difícil defender la base tributaria doméstica, pues el moverse hacia fuera (offshore) resulta en ahorros de impuesto mayores bajo un sistema territorial que bajo un sistema de renta mundial. Esto es, los sistemas territoriales ensanchan y legitiman los métodos de elusión fiscal y evasión que deberían ser obstaculizados bajo cualquier regla de política sensata. Ir hacia un sistema territorial como respuesta a la deslocalización de las firmas por razones puramente tributarias (corporate inversions) es como escoger reducir la tasa de criminalidad mediante la legalización de ciertos crímenes.”³⁸

En efecto, como expone **D. GONZÁLEZ**³⁹, “la adopción de los mencionados *principios de imposición en forma combinada*-se refiere al uso del criterio de la fuente para los no residentes y el criterio de residencia para los residentes- se constituye también en un obstáculo a las comunes prácticas fraudulentas que se efectúan en los países con vinculación tributaria en la fuente, en los cuales los responsables ocultan ganancias obtenidas en el país para remitirlas subrepticamente al exterior, y de esta manera regularizar su situación tributaria-al no encontrarse las mismas gravadas.”

2.5.1.1.3.4. El efecto en la inversión

1. Hay una serie de consideraciones que sustentan el paso a renta mundial basadas en la inversión de los residentes en Costa Rica, a saber:

a) Con el criterio de territorialidad, el resultado de la tributación y la recaudación queda supeditada a las decisiones de los residentes entre invertir dentro o fuera del territorio.

³⁸

³⁹ “Características principales de la estructura del impuesto sobre la renta en los países americanos”, *Crónica Tributaria* No. 79/1996, Madrid, p. 42.

- b) El criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior en la medida que, a igualdad de tasas marginales antes de impuestos de las inversiones, un comportamiento económicamente racional del sujeto pasivo lo llevará a realizar aquellas que no están sujetas a tributación, esto es, las realizadas en el exterior. 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. REIG⁴⁰, “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.”⁴¹

Hoy día, podemos citar como países de América, además de Estados Unidos y Canadá, que aplican renta mundial, los siguientes: Argentina, Aruba, Antillas Holandesas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, Jamaica, México, Perú, República Dominicana, Suriname, Trinidad y Tobago y Venezuela.

2. En cuanto a la atracción de inversión extranjera, es hoy generalmente aceptado que la existencia de Convenio de Doble Imposición Internacional es un elemento importante que las empresas de los países desarrollados toman en cuenta para decidir invertir en un país, como desarrollamos más adelante.

3. También es de considerar que muchos países, en especial Estados miembros de la Unión Europea y de la OCDE, han venido introduciendo en sus ordenamientos internos la llamada “presunción de competencia fiscal nociva o perniciosa”, que desemboca en la aplicación de

⁴⁰ “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.

⁴¹ 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/onacinales 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.”

políticas de fiscalización o inspección mayores que los ordinarios para sus residentes que obtengan rentas de inversiones realizadas en países en el extranjero calificados como paraísos fiscales o, bien, países que tengan características propias de estos paraísos. Como destaca **G. GONZÁLEZ**⁴², “es aquí donde Costa Rica puede verse mayormente perjudicada, pues continuar con un régimen territorial implica estar catalogada a nivel internacional como un Estado con elementos característicos de países que ejercen la competencia fiscal perniciosa y, en consecuencia, las inversiones realizadas por residentes de estos países serán susceptibles de ser fiscalizadas bajo criterios más severos que los ordinariamente aplicados, situación que puede obstaculizar su actividad ordinaria y desincentivar su inversión.

4. El cambio de renta territorial a renta mundial no afecta a la inversión extranjera directa, esto es, aquella que se instala para realizar una **actividad empresarial** en Costa Rica. Si una empresa extranjera realiza actividad empresarial en Costa Rica, debe pagar impuesto de renta aun con un criterio de territorialidad. Si hasta ahora no ha sido así es gracias a los regímenes especiales de incentivos, como zona franca. Si éstos desaparecen, deben tributar, aun con un criterio de territorialidad. Por ello, decir que el tránsito a renta mundial provoca una estampida en la inversión extranjera directa carece totalmente de sentido.

5. Podemos considerar, por otra parte, el caso de una empresa trasnacional que maneja sus negocios desde Costa Rica. En este caso, podemos vislumbrar varias hipótesis:

a. Una empresa del grupo trasnacional realiza una función desde Costa Rica (por ejemplo, servicios que se ofrecen a las distintas subsidiarias). Tanto con renta territorial como con renta mundial tales servicios deben ser adecuadamente valorados, y el valor de esos servicios, realizados en Costa Rica, debe tributar en Costa Rica. Aquí entra en juego la normativa sobre precios de transferencia.

Un problema adicional puede plantearse por la presión que los ejecutivos residentes puedan ejercer si se considera que éstos perciben un salario que puede ser atribuido proporcionalmente a las labores que realizan para cada país, de modo que, con un criterio de territorialidad, sólo pagarían impuesto en Costa Rica por la parte del salario atribuible a Costa Rica. En cambio, el problema vendría si, con renta mundial, deberían pagar en Costa Rica por la totalidad de su salario. En ese sentido, debe decirse que este efecto tiende a neutralizarse en el tanto puede deducirse en Costa Rica los impuestos que deban pagarse en otros países. Una mayor tributación sí se daría en el tanto en los otros países se pague menos que lo que corresponda pagar en Costa Rica, por la diferencia.

b. Una empresa del grupo trasnacional residente en Costa Rica factura ventas que se dan entre terceros países sobre bienes que nunca entran a Costa Rica. Para atraer esta inversión se aspiraría a que esas ventas

⁴² “La renta territorial y la presunción de competencia fiscal perniciosa”, artículo inédito.

sobre bienes que no tocan el territorio nacional no tributen en Costa Rica. De este modo, la sociedad del país de fabricación vendería a un precio menor a la de Costa Rica, la cual revendería a la sociedad del país del consumo. La ganancia quedaría sin tributar en Costa Rica. Sobre esto hay que decir dos cosas: en primer lugar, es discutible que aun con un criterio de territorialidad esto no esté gravado, pues la actividad de comercialización se daría en Costa Rica, aunque la producción se haga en otro país: así se ha pronunciado hasta ahora la Dirección General de Tributación en respuesta a diversas consultas. En segundo lugar, habría que valorar si éste es el tipo de inversión que se querría atraer y, con ello, permitir ese esquema que, lógicamente, implica competencia fiscal nociva con el país de residencia del fabricante.

c. Una empresa costarricense realiza actividad empresarial real en otros países, directamente o a través de una filial, obteniendo la renta correspondiente. De existir interés en promover este tipo de actividades, se podría sustituir el método para evitar la doble imposición general – consistente en deducir del impuesto a pagar aquí lo que se pagó en el otro país, con el límite de lo que tributaría en Costa Rica- por el método de exención: los dividendos y beneficios entran exentos, siempre y cuando en el otro país se dé una actividad empresarial real y ésta esté sometida a un impuesto similar al impuesto costarricense sobre la renta de las sociedades. Éste es un esquema no previsto inicialmente en el Proyecto de Ley, pero que puede perfectamente ser incluido.

d. Este mismo esquema sirve para atraer inversión extranjera que se extiende hacia otros países desde el nuestro como centro de operaciones: con el método de exención para evitar la doble imposición internacional, las rentas de dividendos o beneficios empresariales provenientes de afuera podrían ingresar exentas.

e. Finalmente, en Costa Rica se establece una holding de empresas que desarrollan actividades empresariales reales en otros países: el proyecto de ley establece un régimen especial para que los dividendos entren exentos y sólo se graven al ser distribuidos a personas físicas.

6. Otra hipótesis a considerar es el de las personas físicas de otros países que vienen a residir a Costa Rica para evitar la residencia en sus países de origen y así no pagar impuestos. Esto tendría sentido en el caso de rentas pasivas que estas personas obtengan: intereses, dividendos. Con territorialidad, tales intereses y dividendos vendrían sin tributación en Costa Rica. Con renta mundial, vendrían con tributación en Costa Rica, sin perjuicio de los créditos por impuestos pagados en el país de la fuente. Al generarse rentas pasivas, el impacto en la generación de empleo no es muy alta y, a lo sumo, el beneficio viene por el lado del consumo que esas personas físicas realicen en Costa Rica. En todo caso, la propia política

de Convenios para Evitar la Doble Imposición podría utilizarse para dar un tratamiento favorable a estas rentas pasivas.

2.5.1.1.3.5. Una propuesta de regulación mixta

Con base en las consideraciones expuestas, el criterio de residencia podría introducirse con una serie de matices que permitan conciliar el objetivo básico de equidad y legitimidad general del sistema y algunos objetivos importantes en relación con las inversiones. En ese sentido, vale la pena reiterar, de entrada, que el criterio no afecta a la inversión extranjera directa que desarrolla actividades empresariales en Costa Rica, pues tales actividades son territoriales por definición. Así, por ejemplo, el problema del tratamiento de las zonas francas no tiene nada que ver con el criterio de renta mundial.

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:

1. 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.
2. 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.
3. 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. 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. Con esta regla se fomenta la instalación de empresas que desde Costa Rica realizan inversiones empresariales en otros países de la región.
4. 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.

5. 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).

En fin, 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.

2.5.1.2. Recomendación sobre consultas

Siempre dentro de la primera categoría, el reporte introduce una quinta recomendación relacionada con las consultas que puedan hacer los contribuyentes para asegurar su posición particular con antelación a la realización de determinadas transacciones planeadas. Fundamentalmente, la recomendación consiste en la publicidad de las condiciones para conceder, denegar o revocar dichas decisiones.⁴³ Esta recomendación es desarrollada con mayor detalle en la Nota Aplicativa sobre Consultas cuyo borrador fue presentado a la reciente conferencia sobre prácticas fiscales dañinas organizada por el Foro de la OCDE en París⁴⁴, la cual precisa las formas en que las consultas pueden ser vehículos en que se manifiesten los rasgos críticos de la fiscalidad nociva:

- En relación con el criterio de nula o baja tributación, éste es propiciado por:
 - las consultas que no son consistentes con las leyes tributarias y las prácticas administrativas y no se limitan a determinar cómo la ley y la práctica administrativa se aplica a transacciones particulares.
 - las consultas que determinan el monto de impuesto a pagar, sin seguir las reglas legales y prácticas administrativas generales, permitiendo incluso la negociación del impuesto a pagar.
 - los regímenes de consulta que permiten el uso de la discrecionalidad de manera no consistente con la ley y las prácticas administrativas y que van más allá de la determinación de la forma en que éstas aplican a las circunstancias particulares de un contribuyente
 - los regímenes de consulta que no contemplan los procedimientos necesarios para asegurar la determinación de la situación concreta con base en las leyes y las prácticas administrativas generales.
 - las consultas que se evacúan y conceden sobre la base de información insuficiente sobre los hechos.

⁴³ OECD, "Harmful Tax Competition...", cit., n. 108-110, p. 44.

⁴⁴ Op. cit., p.p. 8 ss.

-las consultas que no están sujetas a procedimientos administrativos para verificar subsecuentemente que el basamento fáctico en que fueron concedidas era completo y preciso.

-las consultas que no son canceladas o revocadas si el contribuyente malinterpreta o incurre en omisiones en la aplicación de la consulta que cuestionen su propia validez.

-las consultas que son válidas por un período ilimitado o son válidas por un período limitado pero no están sometidas a revocación, cancelación o revisión si las leyes o prácticas administrativas relevantes cambian o si las asunciones sobre las que la consulta fue adoptada dejan de ser válidas.

-las consultas que no están sujetas a procedimientos administrativos para verificar que son aplicadas únicamente de acuerdo a sus términos y condiciones.

- En relación con el criterio de ring-fencing, éste es propiciado por consultas que discriminan el tratamiento según que se trate de empresas cuyos dueños sean extranjeros o nacionales, según se trate de residentes o no residentes o, en fin, cuando no son accesibles a todos los contribuyentes que puedan satisfacer las condiciones para consultar.

- En relación con el criterio de falta de transparencia, éste es propiciado por:

-las consultas emitidas con base en consideraciones distintas de la ley tributaria y la práctica administrativa.

-las consultas cuyas condiciones de aplicabilidad y las condiciones para denegarlas, revocarlas, cancelarlas o revisarlas no están claras y públicamente accesibles de modo que puedan ser invocadas ante las autoridades tributarias.

-las consultas que se basan en políticas y circunstancias que no de acceso público.

-la respuesta no favorable por parte de la Administración en relación con las peticiones de otra Administración afectada por la consulta para entrar en procesos de conciliación o negociación.

-las consultas que no son notificadas a otras autoridades tributarias de una manera oportuna y espontánea, cuando éstas puedan afectar a los residentes de la otra jurisdicción.

- En relación con el criterio de falta de intercambio de información, éste es propiciado cuando las autoridades tributarias que dictan las consultas no son capaces o no tienen la voluntad para proveer de la información relevante relativa a sus regímenes de consulta, incluyendo copias de consultas y otros detalles de su aplicación a contribuyentes individuales, en respuesta a un requerimiento válido por otra autoridad tributaria. Lo mismo sucede si las autoridades tributarias no están organizadas de tal

forma que la información relevante sea fácilmente obtenida por la autoridad competente para poder ser intercambiada en respuesta a una solicitud válida.

Puede decirse que el ordenamiento costarricense tiene un régimen de consultas vinculantes que no incurre en los vicios indicados. Regulado su régimen en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) y en los artículos 122 y siguientes del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria (RGGFRT), condiciona su eficacia misma a que los hechos expuestos por el contribuyente sean exactos, de modo que si, en sede de liquidación de oficio (previa o definitiva) se determina que los hechos no eran tales como fueron presentados, la consulta pierde sus efectos vinculantes, esto es, que obligan a la Administración a no liquidar contra el criterio manifestado en una consulta. La firma de las resoluciones que responden a consultas competen al Director General de Tributación, sobre la base del estudio realizado por la División Normativa y, en general, se evacúan con base en la legalidad y las prácticas administrativas generales, debiendo responder al principio de imparcialidad administrativa (art. 3 RGGFRT). Asimismo, en forma reciente, la Dirección ha adoptado la práctica de convertir muchas consultas en directrices interpretativas generales sobre temas relevantes, las cuales incluso son publicadas en la página de Internet de la Dirección. Si la ley cambia, la consulta pierde su eficacia; si hay un cambio de criterio, es posible comunicar al contribuyente sobre éste, de modo que las situaciones que se den luego de dicha comunicación no sean cubiertos de ahí en adelante por el criterio original. Los requisitos para acceder al régimen están claramente estipulados, y giran en torno a la existencia de una situación actual y que se plantee con anterioridad a que venza el período para declarar la obligación tributaria sobre la que se consulta. Se trata de requisitos generales, que no discriminan en forma alguna entre contribuyentes locales y extranjeros.

Es cierto que en el pasado ha existido un claro problema de transparencia en el sentido de que las consultas y demás criterios administrativos no eran de fácil acceso. Desde el punto de vista jurídico, el problema siempre ha derivado de la praxis desarrollada en relación al deber derivado del carácter confidencial de las informaciones relativas a las bases gravables y a la determinación de los impuestos, previsto en los artículos 115 y 117 CNPT. Ciertamente, estos artículos aclaran que ese deber no impide la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles ni de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 del Código. Lo previsto en éste es que la Administración Tributaria tiene la potestad para publicar las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que, a su juicio, ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial del artículo 117. Aparte del

condicionamiento del deber de publica “al juicio de la Administración”, históricamente ésta se había abstenido de publicar tales resoluciones o sentencias. Luego, y en forma aun restringida y reducida, se empezó con la publicación de la llamada Revista de Jurisprudencia Tributaria. Más recientemente, se ha incluido las directrices interpretativas generales en la página de internet y se está cerca de poner a disposición del público todo el “digesto” tributario, mediante la implantación de una herramienta informática que permita el acceso a los criterios administrativos no sólo al interno de la Administración, sino a los sujetos pasivos y ciudadanos en general.

Sí puede decirse que las advertencias a otras autoridades tributarias es práctica ausente, lo cual no es sino un reflejo del atraso que presenta Costa Rica en materia de intercambio de información, como luego se detalla. A falta de convenios de intercambio de información válidamente incorporados al ordenamiento interno, la única forma de poner a disposición el contenido de las consultas es omitiendo el nombre del consultante, lo cual en todo caso es el sistema que adopta el Digesto Tributario Electrónico. Gracias a éste, podrá decirse que la Administración costarricense está organizada para poner a disposición en forma ágil esta información, la cual incluso puede ser de consulta pública en Internet.

2.5.1.3. La recomendación sobre precios de transferencia

La Recomendación sexta se refiere a las reglas sobre precios de transferencia y consiste en recomendar la adopción de los principios contenidos en los Lineamientos de la OCDE de 1995 y, con ello, evitar la aplicación o no aplicación de sus reglas de precios de transferencia en modo que pueda constituir práctica fiscal nociva.⁴⁵ En forma similar a lo sucedido con la recomendación sobre las consultas, se ha desarrollado un borrador de nota aplicativa en esta materia, presentada en la reciente reunión de París.⁴⁶ De acuerdo con ésta, constituyen factores críticos lo relacionado con la selección y aplicación de los métodos de determinación de los precios de transferencia, con los refugios seguros, con los aspectos administrativos y con los acuerdos previos de precios de transferencia⁴⁷.

En cuanto a la selección de los métodos de determinación de los precios de transferencia, se recuerda que éstos constituyen la vía para aplicar en la práctica el principio de arm's length. Por ello, la falta de

⁴⁵ Cfr. “Harmful Tax Competition...”, cit., n. 111-112, p.p. 45-46.

⁴⁶ “Draft Application Note on Transfer Pricing”, cit., n. 29, p. 10.

⁴⁷ En relación con estos acuerdos, es la nota sobre consultas la que en forma específica advierte sobre la necesidad de respetar los lineamientos OCDE en la adopción de acuerdos previos con los contribuyentes para regir las futuras aplicaciones de la normativa sobre precios de transferencia.

aplicación de estos métodos⁴⁸, o su aplicación inconsistente con los Lineamientos de 1995, tiene el potencial de bajar la base imponible resultante de transacciones intra-grupo, cuando de la aplicación de un método en forma consistente con dichos lineamientos habría resultado en un nivel mayor de utilidad. De ahí que resulta de especial importancia la aplicación detallada de los conceptos de análisis funcional –qué funciones cumple cada sociedad de un grupo- y de comparabilidad –con transacciones de mercado no vinculadas-, lo cual es esencial para la aplicación fiable de cualquier método de determinación de precios de transferencia. En síntesis, la indebida selección de dichos métodos puede provocar distorsiones en la base imponible resultante de transacciones intragrupo en comparación con la base imponible que resultaría si la selección hubiese sido adecuada. Existe una alta probabilidad de que tal distorsión resulte en una base imponible más baja y, por tanto, llevaría a la configuración del factor de baja o nula tributación recogido en el reporte de 1998. De la misma manera, la aplicación de métodos más beneficiosos a compañías relacionadas con grupos extranjeros puede llevar a la estructuración de un régimen de ring fencing. Dicha aplicación también puede hacerse con falta de transparencia, permitiendo métodos más beneficiosos de manera discriminatoria y poco transparente a favor de determinados contribuyentes. La aplicación de métodos simplificados, como el de un margen fijo sobre costos, hace innecesario el contar con información real sobre transacciones que permita verificar si las operaciones vinculadas se han pactado según el principio de libre competencia (*arm's length*), lo cual afecta las posibilidades reales de intercambio de información efectiva.⁴⁹

En cuanto a los refugios seguros, éstos pueden resultar en un tipo impositivo efectivo bajo si se establecen a un nivel diferente que el que resultaría en transacciones similares entre empresas independientes. El problema con los refugios seguros es que son tendencialmente arbitrarios pues raramente toman en cuenta de manera exacta los hechos y circunstancias específicas de empresas que incluso estén en el mismo comercio o negocio. Si estos refugios son aplicados discriminando a las empresas de mercados domésticos, se incurre también en ring fencing; si son aplicados a ciertos contribuyentes y no a otros sin un criterio claro, llevan a la falta de transparencia. Y hacen innecesaria la recolección de información relevante para la fijación de precios *arm's length*⁵⁰.

En cuanto a los aspectos administrativos, si la Administración no realiza un análisis funcional y de comparabilidad suficiente, se puede

⁴⁸ Recordar que los Lineamientos de 1995 describen los siguientes: a) el método de los precios no controlados comparables; b) el método de reventa; c) el método de costo más (*cost-plus*); d) el método de reparto transaccional de la utilidad; y e) el método del margen neto transaccional. Excede de los límites de este trabajo su descripción, aun cuando sintética.

⁴⁹ Cfr. "Draft Application Note on Transfer Pricing", cit., n. 42 ss., p.p. 13 ss.

⁵⁰ Cfr. *Ibíd.*, n. 54-60, p.p. 17-18.

incurrir en distorsiones que llevan a la baja o nula tributación. La incapacidad para obtener información relevante para identificar las transacciones intra-grupo y verificar que son consistentes con el principio arm's length impide también la correcta fiscalización de estas transacciones, con lo cual se generan tales distorsiones. La discriminación provocada por las prácticas administrativas excesivamente discrecionales, vagas o no públicas pueden llevar o al ring-fencing o a la falta de transparencia. Prácticas administrativas deficientes llevan en fin a la no disponibilidad de la información necesaria para un intercambio efectivo entre el país que ofrezca un régimen preferencial y el que pueda ser afectado.⁵¹

La situación costarricense puede considerarse de notable atraso en cuanto a estas recomendaciones. La característica más saliente del ordenamiento costarricense es la de no contar, sobre todo a nivel de la imposición sobre la renta, de normas que establezcan en forma expresa la potestad de la Administración de valorar las transacciones entre sociedades vinculadas según precios de libre competencia.

La única herramienta a disposición para la aplicación de ajustes por precios de transferencia podría intentarse encontrar en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Éste dispone que:

“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.”

“Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.”

“Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ellos se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.”

Este artículo es prácticamente una reproducción literal del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), preparado por los juristas sudamericanos C.M. GIULIANI FONROUGE, R. GOMES DE SOUSA y R. VALDES COSTA. A su vez, los autores del Modelo recogieron el criterio de la interpretación económica introducido originariamente en el N. 4 de la Ordenanza Tributaria Alemana (RAO) de 1919 con base en los trabajos de ENNO BECKER, según cual “se debía hacer prevalecer en la

⁵¹ Cfr. *Ibíd.*, n. 61-76, p.p. 19-22.

interpretación de los conceptos utilizados por el Derecho impositivo la finalidad de la disposición impositiva y su significación económica, por encima de su significación en el Derecho civil- hasta el punto de afirmar la irrelevancia de las formas jurídico-civiles en el Derecho impositivo...”⁵² No obstante, ya cuando se introduce este artículo en el Modelo, esta concepción original había evolucionado, sobre todo como consecuencia de las críticas que pronto se erigieron por los peligros que ésta planteaba para la seguridad jurídica y por el riesgo de favorecer tendencias fiscalistas ilimitadas. Ello se hace evidente por cuanto el propio Modelo, en su artículo 5, establece que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho”⁵³. En efecto, se refleja el resultado a que llegaron las tendencias revisoras del principio original en cuanto a que “la interpretación económica no es más que una expresión especial de la interpretación teleológica para el Derecho impositivo, que tiene en cuenta los fines económicos de tal ámbito del Derecho.”⁵⁴

Conviene plantearnos en qué medida éste constituye título legal habilitante suficiente para que la Administración Tributaria pueda suplir la carencia de legislación específica en torno a mecanismos correctores de los precios de transferencia y de la repartición oculta de beneficios. En ese sentido, poca duda cabe de que este criterio constituye un buen mecanismo para el desconocimiento de contratos ficticios o simulados entre compañías vinculadas, a través de un análisis directo de los hechos de cada caso en particular y ése ha sido, precisamente, el enfoque que habitualmente ha asumido la Administración Tributaria. Por esta razón, no profundizaremos sobre este punto que nos parece suficientemente pacífico. En cambio, sí me parece de interés analizar el tema respecto de los mecanismos del ajuste a precio de mercado entre partes independientes.

Una manera de enfocar este problema es entender que el criterio de la realidad económica implica un tipo de remedio de naturaleza distinta a la de una norma de ajuste a precios de mercado. Así, podría sostenerse que el criterio de la realidad económica, previsto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permite a la Administración prescindir de aquellos contratos que son simulados, que esconden un acuerdo diferente del que de su letra deriva. En cambio, en el caso de sociedades con algún grado importante de vinculación, lo normal es que los acuerdos existan. Es

⁵² **V. COMBARROS**, “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre el Patrimonio), Revista Española de Derecho Financiero, No. 44, 1984, p. 493. En Francia también se incorporó en su ordenamiento en la década del 20, por medio de su formulación por TROTABAS. Cfr. en ese sentido, **R. VALDES COSTA**, Curso de Derecho Tributario, 2ª edición, De Palma, Temis, Marcial Pons, Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid, 1996, p. 280.

⁵³ Norma que concuerda con el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

⁵⁴ **V. COMBARROS**, “La interpretación económica...”, cit., p. 494. Agrega esta autora que “Este reconocimiento tiene una especial relevancia puesto que significa que, frente a la contraposición que venía haciéndose entre “consideración económica” y “consideración jurídica”, la interpretación con arreglo a criterios económicos es también una interpretación jurídica.”

decir, la realidad es que los acuerdos existen, por lo que el criterio de la realidad económica exigiría reconocer esa realidad, no desconocerla aplicando un precio no pactado. Es decir, el remedio no es aplicar la realidad económica de la operación –pues ésta es la que efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican precisamente por el fenómeno de la vinculación-, sino crear la ficción de que el precio pactado fue uno distinto del real. Así lo expone V. COMBARROS⁵⁵, citando la doctrina del Tribunal Fiscal alemán (Bundesfinanzhof):

“...la imposición tanto de la sociedad como de los socios debe producirse como si hubiera tenido lugar un cambio de prestaciones a precios proporcionados y al mismo tiempo un reparto de beneficios descubierto...”

“...la ficción...consistiría en valorar las operaciones como si se hubieran realizado entre sociedades independientes, cuando el hecho es que esta última circunstancia no concurre en el caso de las operaciones vinculadas...”⁵⁶

Sin embargo, cabe una interpretación alternativa, proveniente de la llamada “teoría de la realidad” (Realitatstheorie), también de formulación alemana. De acuerdo con ésta, la verdadera realidad no es el ropaje jurídico-civil sino el sustrato económico que subyace en ella. “Realidad económica que no implica de ningún modo prescindir de las circunstancias particulares que concurren en las operaciones y, en concreto, de la existencia de un contrato. Sucede, sin embargo, que, para esta teoría, el supuesto de hecho del reparto oculto no viene constituido por la existencia de un “contrato de cambio”, sino por un negocio mixto, en el que, en efecto, una parte de la prestación responde a un negocio obligacional (contrato de venta, por ejemplo), pero por otra parte tiene su causa en las relaciones de Derecho societario (causa societatis), porque la ventaja que el socio obtiene de la sociedad la obtiene precisamente en consideración a su cualidad de socio... De ello deriva una importante consecuencia que ofrece la clave para la interpretación de las consecuencias jurídicas del reparto oculto o las operaciones vinculadas: la renta de la sociedad, en cuanto a que ha conferido aquella ventaja patrimonial al socio de modo efectivo, tiene que ser elevada en el valor de dicha ventaja porque, en definitiva, se trata de una aplicación de renta por parte de la sociedad.”⁵⁷

Esta tesis ha sido cuestionada en el sentido de que si bien en este tipo de negocios entre la sociedad y sus socios se da una atribución

⁵⁵ Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el impuesto sobre sociedades, Ed. Tecnos, Madrid, 1988, p.p. 27-28.

⁵⁶ En igual sentido explica **M.L. ESTEVE PARDO**, Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p.p. 105-106, que la ficción consiste en “valorar la operación *como si* se hubiera realizado a precios acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes, cuando la realidad es que ni se opera a precios de mercado ni las partes son independientes. *Subyace la tesis de la ficción la idea de que la cuantía en que se aumenta el beneficio de la sociedad es beneficio imputado, no realmente obtenido...*”

⁵⁷ **V. COMBARROS**, Régimen tributario...., cit., p.p. 30-31.

indirecta de ventajas patrimoniales, se debe distinguir entre atribuciones societarias y atribuciones contractuales. Así, PAZ-ARES⁵⁸ dentro “de las primeras incluye todas aquellas atribuciones que la sociedad hace a sus socios de manera unilateral y directa, en función de las más diversas circunstancias pero siempre en atención a su condición de socio. Su nota distintiva es la societatis causa que preside la atribución, que se produce, por consiguiente, sin contraprestación...Distinta calificación y valoración merecen, por el contrario, las que él denomina atribuciones contractuales. Bajo dicha denominación, engloba este autor aquellos casos en los que la transferencia de la ventaja se produce a través de contratos onerosos, celebrados en condiciones más favorables para el socio que las usuales del mercado, como son ejemplo la oferta de acciones propias a los socios con un descuento sobre el precio de mercado, la concesión de préstamos a un tipo de interés reducido o la compraventa de mercancías por precio inferior al usual de mercado. La diferencia con las anteriores radica en ser la causa onerosa del negocio, no la societaria, la que da lugar a la atribución. El hecho de que las contraprestaciones sean desproporcionadas no autoriza, en su opinión, a considerar que tal operación entraña en realidad un doble contrato (Doppelgeschäft) o un negocio mixto compuesto por un negocio obligacional, al que respondería la parte de la prestación correspondiente a condiciones normales de mercado, y por la atribución de la ventaja patrimonial que tendría su causa en las relaciones de derecho societario. Semejante construcción sólo se ajustaría al supuesto en que las partes hayan simulado la operación, pero en cualquier otro caso ello supondría viciar la voluntad negocial de las partes que quieren efectivamente celebrar un negocio obligacional, sin que el pacto de condiciones favorables para el socio le haga perder su carácter unitario. La ventaja patrimonial así conferida puede ser calificada de acto de mala administración realizado por los administradores en el ejercicio de sus competencias de gestión, pero no por ello cobra naturaleza de distribución encubierta de beneficios. El negocio obligacional tiene lugar en el ámbito de la realización del beneficio y, por lo tanto, no puede constituir un acto de aplicación del mismo.”

No obstante, se observa que esta construcción resulta artificiosa pues deja de lado el hecho de que aun en las llamadas atribuciones contractuales la ventaja a los socios tiene su causa en las relaciones societarias, independientemente de la forma contractual no asociativa. La desproporción entre las contraprestaciones no es la causa onerosa del negocio sino las relaciones jurídico-societarias que unen al socio con la sociedad. No se puede hablar de actos de mala administración cuando el desequilibrio entre las contraprestaciones no resultó ni si conoció a posteriori, sino que ya era bien conocido por los administradores, lo que

⁵⁸ “La llamada “reversión de dividendos”, en *Revista General de Derecho*, No. 577-578, p. 10.079-10.109, cit.por **M.L. ESTEVE PARDO**, *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996,p.p. 22-24..

habría impedido que actuaran de esa manera tratándose de un contrato con un tercero independiente.⁵⁹

En consecuencia, se afirma que las normas que disponen la valoración de las transacciones entre partes vinculadas al valor de mercado entre partes independientes tienen como fundamento la correcta calificación jurídica de los hechos, más allá de las formas empleadas, con el fin de que se les dé el tratamiento tributario que les corresponde de acuerdo con esa calificación. Así, en relación con el artículo 16,3 de la Ley del Impuesto de Sociedades española, sostiene M.L. ESTEVE⁶⁰ dicha valoración es “una técnica instrumental dirigida a lograr que las operaciones recibieran el tratamiento tributario previsto para ellas según la verdadera calificación jurídica que merecían, prescindiendo de la cobertura jurídico-formal que las partes les habían dado.”

Pues bien, la Dirección General de Tributación, ante la ausencia de normas expresas en el ordenamiento tributario, ha intentado fundamentar la aplicación del enfoque de ajustes de precios de transferencia a través de una reinterpretación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de acuerdo con la cual el criterio de realidad económica también es aplicable a la valoración económica real de las transacciones. Así, cuando el mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad. En consecuencia, la Administración tiene facultades para restablecer dicha identidad mediante los ajustes oportunos. De este modo, en la reciente Directriz Interpretativa No. 20-03, la Dirección General de Tributación adopta este último enfoque. Reconociendo que si bien en nuestro ordenamiento no existe una normativa específica sobre precios de transferencia, esta Directriz encuentra asidero para que la Administración proceda a los ajustes respectivos en el artículo 8 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así, sostiene que dicho artículo concede facultades a la Administración Tributaria “para crear la ficción de que el precio pactado fue distinto del real, en aquellos casos en que las condiciones establecidas o impuestas entre las empresas asociadas, en sus relaciones comerciales o financieras, difieren de las que se habrían establecido entre empresas independientes.” Asimismo, abandona decididamente el enfoque del desconocimiento de estas transacciones al afirmar que “en el caso de sociedades con algún grado de vinculación, lo normal es que los acuerdos que establecen un determinado precio de transferencia existen, por lo que el principio de realidad económica exige reconocer la realidad económica de la operación, pues ésta es la que

⁵⁹ Cfr. M.L. ESTEVE, Op.cit., p.p. 26-31.

⁶⁰ Op.cit., p.p. 74-75.

efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican por el fenómeno de la vinculación...En consecuencia, la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, al valor de mercado entre partes independientes, tiene como fundamento la correcta calificación de los hechos, prescindiendo de la cobertura jurídico-formal que las partes le hayan conferido, con el fin de que se les dé el tratamiento tributario que les corresponde de acuerdo con esa calificación.” A mayor abundamiento, agrega la Directriz que “Cuando el mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes, sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad.” Todo para llegar a la Conclusión: “La Administración Tributaria podrá valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. La empresa o parte relacionada podrá efectuar el ajuste correspondiente, una vez que la Administración Tributaria determine un nuevo precio a la entidad intervenida.”

Más allá de esta cuestión jurídica, la Dirección General de Tributación ha realizado esfuerzos para capacitar a sus funcionarios en esta materia, así como para aclarar el contenido que debe tener una futura reforma legislativa. En el año 2001, mediante acuerdo de cooperación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT) y financiamiento del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), desarrolló una consultoría técnica a cargo de la funcionaria de inspección española S. LOPEZ RIBAS, cuyos resultados se recogen en el correspondiente informe de cumplimiento.⁶¹ La asistencia tuvo dos objetivos: por una parte, la “capacitación de 44 funcionarios de la Dirección General de Tributación, para familiarizarlos con los principales aspectos tributarios en materia de precios de transferencia en un contexto de economía globalizada facilitándose, a través de la experiencia de otros países y de las recomendaciones de los organismos multilaterales, herramientas prácticas y conceptuales para desarrollar su propia normativa y efectuar inspecciones en dicha materia”; por otra parte, la “elaboración de un informe que contenga las recomendaciones sobre los principales aspectos que debería atender una política tributaria sobre precios de transferencia de acuerdo con las directrices emanadas de organismos internacionales”. Las recomendaciones abarcan temas tales como: los principios de fiscalidad internacional afectados; los aspectos fundamentales que debe resolver la legislación tributaria, la aplicación del principio de libre competencia, los acuerdos previos sobre precios de transparencia y la relación entre precios

⁶¹ Cfr. “Asistencia técnica en materia de precios de transferencia a la Dirección General de Tributación de Costa Rica. Informe de cumplimiento”, junio, 2001.

de transferencia y competencia fiscal nociva. En cuanto a esto último el Informe termina recordándonos sobre el reporte de 1998 de la OCDE que “entre las 19 recomendaciones relativas a leyes y prácticas nacionales que formula el Informe 98 para contrarrestar las prácticas fiscales nocivas, existe una relativa a los precios de transferencia en la que propone a los países que “se acaten a los principios establecidos en las Directrices de la OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia y así se abstengan de aplicar reglas sobre precios de transferencia de una manera que constituya competencia fiscal nociva””.

En el Informe de la Comisión de los Ex Ministros de Hacienda se establece claramente que el impuesto de sociedades “debe incluir una normativa que regule los ajustes por precios de transferencia entre compañías.” En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, se argumenta que “El impuesto de sociedades debe estructurarse para enfrentar adecuadamente el fenómeno de los grupos económicos y de las empresas transnacionales. Ello implica el conocimiento de la deducibilidad de los pagos por servicios y otros conceptos entre empresas vinculadas (como los intangibles), con normas sobre precios de transferencia y la posibilidad de realizar acuerdos previos sobre precios de transferencia con la Administración Tributaria. Asimismo, implica la admisibilidad de los prorrateos de gastos incurridos en beneficio de las subsidiarias de transnacionales, así como claridad en cuanto al régimen probatorio de la existencia de los servicios y los otros conceptos. En ese sentido, el proyecto presenta como importante avance en relación con el régimen actual la introducción de un régimen tributario para las sociedades vinculadas que abarque el tema de los ajustes por precios de transferencia, incluyendo la de acuerdos previos con la Administración sobre la materia, la regulación del régimen probatorio de las relaciones intragrupo, con base en los modelos desarrollados por la OCDE”.

2.5.1.4. La recomendación sobre el secreto bancario

La recomendación séptima⁶² se refiere al acceso a la información bancaria para propósitos impositivos y plantea la revisión de las leyes, regulaciones y prácticas que disciplinan el acceso a dicha información por las autoridades tributarias. En Costa Rica, el artículo 106 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios permite a las autoridades tributarias el acceso a información bancaria con autorización judicial, para cuya consecución es necesario demostrar la existencia de indicios sobre la comisión de un ilícito tributario. Esta norma impide que la Administración pueda recibir dicha información por suministro periódico, lo cual es sin duda una limitación para su pleno desarrollo.

El Proyecto de Ordenamiento Fiscal plantea una reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios en que se garantiza el acceso por

⁶² Cfr. “Harmful Tax Competition...”, cit., n. 112, p.p. 45-46.

suministro periódico, como uno de los apoyos fundamentales de todo el proceso de reforma.

2.5.2. Las recomendaciones sobre tratados tributarios

La segunda categoría de recomendaciones se refiere a los tratados tributarios e incluye⁶³:

-La octava, relativa a la intensificación y efficientización de los intercambios de información.

-La novena, relativa a la restricción de los beneficios de los convenios de doble imposición cuando éstos pretendan ser utilizados por empresas que realizan competencia fiscal nociva al obtener rentas pasivas de terceros países que intenten ser repatriadas al país de residencia en el convenio.

-La décima, relativa a la aclaración de que los convenios de doble imposición no son excluyentes de la aplicación de las normas domésticas anti-abuso.

-La undécima, dirigida más que todo al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para preparar y mantener una lista de disposiciones usadas por los países para excluir de los beneficios de los convenios tributarios ciertas entidades específicas o tipos de renta y que esa lista sea utilizada por los países miembros como punto de referencia al negociar convenios tributarios y como base de discusión en el Foro.

-La duodécima, que recomienda terminar los convenios tributarios con paraísos fiscales.

-La décimo tercera, que recomienda el desarrollo de regímenes de aplicación de las normas tributarias coordinado entre países (auditorías conjuntas, programas de entrenamiento conjuntos, programas específicos de intercambio de información).

-La décimo cuarta, que recomienda el desarrollo de cooperación internacional en el cobro de deudas tributarias, para que los países colaboren unos con otros en el cobro coactivo de éstas.

Costa Rica muestra también un notable subdesarrollo en cuanto a convenios tributarios se refiere. Hasta el momento, únicamente tiene firmado y ratificado un Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos. Conviene en este punto algunas reflexiones para orientar los caminos de reforma a emprender.

Dos hechos, la publicación del Decreto No. 31098-RE-H, firmado conjuntamente por el Ministro de Hacienda y el Ministro de Relaciones

⁶³ Cfr. Ibíd., n. 113-137, p.p. 46-52.

Exteriores, mediante el cual se aclaran las competencias entre ambos Ministerios de materia de negociación de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y la Evasión Fiscal, así como de Convenios de Intercambio de Información Tributaria, por una parte, y la creación de la Subdirección de Fiscalidad Internacional en la División Normativa de la Dirección General de Tributación mediante Resolución General No. 45 del 11 de noviembre del 2002, por otra, marcan un viraje en la política nacional en relación con este tipo de Convenios.

En efecto, hasta ahora, Costa Rica había mostrado un notable subdesarrollo en esta materia. Únicamente tiene firmado y ratificado un Convenio de Intercambio de Información con los Estados Unidos. Como parte de la época anterior a los hechos señalados, también se tiene un Convenio prácticamente negociado con Alemania –requerirá algún esfuerzo negociador adicional- y un Convenio negociado y no ratificado con Rumania. Ya como efecto de la nueva política, en forma reciente se han completado las dos rondas de negociación con España y y una ronda de negociación con Canadá, y se tiene en la agenda el inicio de negociaciones con Chile y México. En este trabajo, quiero sostener la hipótesis de que este tipo de Convenios son esenciales en dos sentidos: a) como parte de una nueva era en la política de atracción de inversión extranjera al país; b) como parte de la modernización del sistema tributario hacia un criterio de renta mundial en la imposición sobre la renta.

Como es bien conocido, la lógica de los convenios de doble imposición internacional se basa en la confluencia simultánea de criterios de vinculación al poder tributario entre dos Estados: ello sucede, fundamentalmente, cuando dos Estados adoptan, por una parte, un criterio de sujeción por residencia, de modo que sus residentes deben pagar impuestos por las rentas y/o patrimonios obtenidos en cualquier lugar del mundo. Asimismo, ambos Estados aplican el criterio de la fuente, es decir, gravan las rentas que se generan en sus respectivos territorios. En tal caso, el contribuyente residente en el Estado A y que genera rentas en el Estado B, estará sujeto a doble imposición.

Para resolver esta situación, hay dos vías:

- c. Ambos Estados, unilateralmente, prevén medidas para eliminar o atenuar la doble imposición. Lo usual es que el Estado de la residencia ceda, reconociendo créditos por los impuestos pagados en el Estado de la fuente (método de imputación) o, bien, exonerando de la renta imponible las rentas obtenidas en el Estado de la fuente (método de exención). Normalmente, el método de imputación no es íntegro, sino que viene limitado a la parte de la carga equivalente a la carga que soportaría la renta de conformidad con la legislación del Estado de la residencia. El método de exención normalmente se ve limitado por la cláusula de progresividad, que busca que la exención de la renta no

provoque una disminución del tipo medio aplicable en la imposición progresiva del país de residencia. Además, muchos países utilizan el método de exención como un mecanismo para incentivar la internacionalización de sus economías, promoviendo que las empresas del país de residencia inviertan afuera, condicionándose a que dichas inversiones sean activas, esto es, en actividades empresariales, no pasivas, y que en el país en que la actividad se desarrolle exista un impuesto sobre la renta que las grave. Algunos países, como Canadá, exigen, además, que con el país donde se desarrolle la actividad empresarial se tenga suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición.

- d. Los Estados suscriben un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional en que acuerdan repartirse la tributación de las rentas que están en la situación descrita atrás. Así, según el tipo de renta, el Estado de la residencia obtendrá un trozo mayor o menor de su tributación. Por ejemplo, se acuerda que las rentas pasivas de los residentes en el Estado A no tributen al tipo de retención ordinario del Estado B sino a un tipo menor, con lo cual el crédito a reconocer en el Estado A será menor que el usual.

Ahora, cuando uno de los dos países no aplica el criterio de residencia (renta mundial), sino que sólo sujeta a gravamen lo generado por sus residentes en su propio territorio, no va a tener problemas de doble imposición de sus propios residentes, puesto que, a priori, ya ha cedido en forma plena la imposición al país de la fuente. En consecuencia, eso explica por qué un país en esas condiciones no tenga un interés natural en suscribir este tipo de convenios, en que la finalidad esencial es evitar la doble imposición internacional. Asimismo, en caso de negociar uno, su posición negociadora se ve disminuida, pues ya tiene cedido a priori la tributación de sus residentes: ello obliga a incluir en el Protocolo de los Convenios algunas salvedades, como que el país que sí aplica el criterio de residencia (Estado A) no reconozca los tratamientos tributarios favorables a los residentes del otro Estado (Estado B) cuando inviertan en el primer país (A) mientras se mantenga el criterio territorial en dicho Estado B. Éste es precisamente el caso de Costa Rica.

Siendo así, ¿cuál puede ser el interés del país en suscribir Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional? Al estar ausente la finalidad de evitar la doble imposición de los propios residentes, subsisten otras finalidades muy importantes, entre ellas una básica: la atracción de inversiones del país con el que se negocia. En efecto:

- a. Los países desarrollados, que aplican el criterio de residencia, tienen interés en suscribir Convenios con un país como Costa Rica, para evitar la doble imposición de sus residentes sin renunciar a obtener para sí parte de la tributación de sus rentas y patrimonios o, bien, como

requisito para aplicar el método de exención en las utilidades provenientes de la inversión en Costa Rica. La suscripción de un Convenio aumenta la seguridad jurídica de los inversionistas, al resolverse problemas de colisión que no son bien resueltos por las normas unilaterales. Asimismo, a través de la disminución de la tributación en Costa Rica en rentas como dividendos, intereses y cánones, se incentiva las inversiones, especialmente cuando el propio país de la residencia tiene mecanismos de incentivo interno que redundan en la aplicación del método de exención –situación cada vez más usual. Lo más llamativo es que esta disminución en los tipos impositivos aplicables termina generando –la experiencia internacional así lo corrobora– un aumento en la recaudación. ¿Cómo? Simple: al aumentarse las inversiones, el pastel sobre el cual recaudar aumenta. Así, da mayor recaudación un 5% de dividendos por 100 millones que 15% de dividendos por 20 millones. Si a esto se le suma la propuesta del Proyecto de Ley de Imposición sobre la Renta de reducir para el 2008 la tributación de las sociedades al 15%, el paquete para atraer las inversiones puede ser muy interesante. Pero lo más interesante es el cambio de paradigma: con el tradicional, para atraer inversiones había que sacrificar totalmente la recaudación; con el nuevo, se pueden atraer inversiones aumentando la recaudación.

Veamos el ejemplo de cómo se podrían atraer inversiones de un país como Canadá: Si Costa Rica tiene Convenio con Canadá, una empresa canadiense puede abrir una subsidiaria en Costa Rica para desarrollar aquí una actividad empresarial y los dividendos recibidos entran exentos a Canadá. La subsidiaria pagaría un 15% de impuesto sobre la renta en Costa Rica. Al salir los dividendos, pagarían un 5% adicional (ésta es la disminución que recogería el Convenio en relación con el 15% usual). Con el actual sistema, a esta empresa sólo la atraeríamos por zona franca, con 0 recaudación para el país.

- b. También los países que aplican el criterio de residencia pueden tener la finalidad de intercambio de información, para controlar mejor la tributación de sus residentes. Los convenios de doble imposición incluyen una cláusula de intercambio de información
- c. La suscripción de Convenios de Doble Imposición es visto en la comunidad internacional como símbolo de ausencia de prácticas tributarias nocivas
- d. A Costa Rica le puede interesar el intercambio de información, para controlar pagos por actividades realizadas en Costa Rica que se realizan en el exterior, para controlar incrementos no justificados de patrimonio, etc.

En consecuencia, pese a que Costa Rica no haya incorporado el criterio de residencia en su legislación del impuesto sobre la renta, tiene interés en iniciar una política más agresiva en la suscripción de Convenios de Doble Imposición. No obstante, la aprobación del criterio de residencia en nuestra legislación es el paso lógico siguiente, pues los Convenios están diseñados para ser negociados entre países con el criterio de residencia. No tenerlo obliga a salvedades que perjudican al país. Esto explica en mucho la tendencia de los países latinoamericanos de pasar de renta territorial a renta mundial.

2.5.3. Las recomendaciones para la intensificación de la cooperación internacional

La tercera categoría de recomendaciones del Reporte de 1998 se refiere a la intensificación de la cooperación internacional en respuesta a la competencia fiscal nociva. Así, las recomendaciones de la 15 a la 19 incluyen temas a promover en general por los países a través de los foros internacionales pertinentes, en especial los establecidos por la propia OCDE⁶⁴. En cuanto a estas recomendaciones resta insistir en su importante peso persuasivo para un país como Costa Rica, tradicionalmente respetuoso de las normas de convivencia internacional, lo cual puede constituir sin duda un motor poderoso que impulse y acelere los procesos de reforma que hemos intentado ilustrar en este trabajo.

CAPITULO CUARTO: EL PROYECTO DE LEY DE ORDENAMIENTO FISCAL

1. Nota introductoria.

Como ya se adelantó, el Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal tiene su germen en las recomendaciones de la Comisión de Exministros de Hacienda, cuestión que no conviene perder de vista pues no es, estrictamente hablando, un proyecto del Poder Ejecutivo, sino cabe decir, impulsado por éste pero que nace del seno de las propuestas de los Exministros. Si bien el Proyecto se presenta a la Asamblea Legislativa a escasos 6 días de entregado al Presidente de la República el Informe de dicha comisión -10 de abril del 2002-, es preciso aclarar que ya desde el mes de noviembre del año pasado la

⁶⁴ Adopción de los lineamientos sobre regímenes preferenciales nocivos y el establecimiento del Foro de implementación de dichos lineamientos y otras recomendaciones del reporte (15); elaboración de la lista de paraísos fiscales (16); reconsideración de los lazos especiales mantenidos con paraísos fiscales por razones políticas, económicas o de otra índole (17); desarrollo y promoción activa por el Foro Estratégico de Administración del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de Principios de Buena Administración Tributaria de los que se puedan nutrir los países miembros y no miembros (18); asociación de países no miembros al Foro (19).

Comisión de Exministros se había decantado por la reforma de los impuestos de renta y de ventas hacia formas modernas (renta global y universal; IVA). Siendo así, el señor Ministro de Hacienda giró la orden de que se iniciara el trabajo de preparación de los proyectos. Desde entonces me correspondió coordinar, como Director General de Tributación, una Comisión de redacción conformada por asesores internacionales de primer nivel provistos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España – D. Juan Manuel López-Carbajo- y por el Instituto de Estudios Fiscales- D. Luis Cremadas-, así como por funcionarios calificados de la Dirección.

El proyecto es antecedido por una Exposición de Motivos de 62 páginas que condensa las intenciones del mismo en cada una de sus secciones y nos adelanta lo que vamos a encontrarnos, cuando dice, “ se presenta como unidad, precisamente por la necesidad de que se adopten medidas sistémicas y no aisladas, de modo de poder alcanzar los objetivos de estabilizar y sanear nuestras finanzas públicas”.

De hacerse ley sería ésta solo de 8 artículos. Su primer artículo, sin embargo, cuenta con 269 páginas y establece el nuevo orden en cuanto a imposición sobre la renta, con tres títulos, uno que crea la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) , otro el Impuesto sobre Sociedades y el tercero que crea el Impuesto sobre la Renta de No residentes. Se deroga en el último artículo de esta nueva Ley de imposición sobre la renta, la Ley 7092.

El artículo segundo del proyecto LOF (Ley de ordenamiento fiscal) establece el impuesto sobre el valor agregado (IVA).

El tercer artículo del proyecto propone reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al Código de Comercio. Conviene adelantar que se sustituye todo el título tercero (Ilícitos Tributarios) por uno nuevo y se eliminan los impedimentos para que la Administración Tributaria pueda obtener información bancaria sin que medie autorización judicial.

En su artículo cuarto se crea la Agencia Nacional de Recaudación Tributaria (ANAT por sus siglas) como una forma de mejora en la recaudación y gestión de los tributos.

En el numeral cinco la LOF estaría promoviendo la Ley de Control del Crecimiento de la Deuda Pública normativa que, sobre el tema del gasto, viene a intrumentalizar las decisiones de la comisión de exministros.

El artículo sexto del proyecto sirve para controlar las pensiones de privilegio y el sétimo y último elimina impuestos menores, crea un único nuevo impuesto y sube dos que ya conocemos: Gasolina y propiedad de vehículos. El artículo octavo se encarga de las vigencias.

Nos concentramos en la descripción de los primeros 4 artículos, que son los de mayor relevancia en cuanto a sistema tributario se refiere.

2. Las reformas del impuesto sobre la renta

2.1. Introducción.

La reforma a la imposición sobre la renta que conoce la Comisión Especial Mixta para la Reforma Fiscal y que debería estar dictaminada, según acuerdo de la propia Comisión a más tardar el 10 de octubre del 2003, se estructura en torno a tres grandes figuras: el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que gravaría a las personas físicas residentes en Costa Rica; el impuesto sobre sociedades, que gravaría a las sociedades y demás personas jurídicas residentes en Costa Rica; el impuesto sobre la renta de los no residentes, que gravaría la renta de fuente costarricense obtenida por personas físicas y jurídicas no residentes en Costa Rica.

Las dos grandes líneas maestras de la reforma son: a) El tránsito a hacia una forma de imposición sobre la renta de carácter global, en sustitución del actual sistema cedular; y b) La migración hacia una forma de imposición sobre la renta total del contribuyente residente, independientemente del lugar donde genere u obtenga dicha renta, a diferencia del actual modelo territorial.

Costa Rica cuenta actualmente con un sistema que grava las diferentes manifestaciones de riqueza de acuerdo a su origen. Así, si bien todas las actividades de los agentes económicos, a través de las cuales producen ingresos (propiedad, rentas del mercado de valores, salarios, ejercicio liberal de profesiones, alquileres, etc), son tratadas a nivel de la actual ley de renta, ésta hace un tratamiento específico de cada una de ellas tratando con diferente intensidad impositiva las diferentes manifestaciones de riqueza. Esto se conoce como un sistema cedular. El proyecto propone un sistema de renta global y unitario, mediante el cual se intenta captar la capacidad económica global de una persona mediante un gravamen unitario de los distintos tipos de renta, sin diferenciarlos por su origen o destino conforme a una tasa progresiva a nivel de las personas físicas y una tasa proporcional a nivel del impuesto sobre sociedades.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

A nivel de las personas físicas se propone el establecimiento de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sus características básicas son:

1. Se sustituye el modelo cedular de imposición sobre la renta por un sistema unitario y global sobre la renta, en que se suman las rentas sin distinción de su origen en una sola base imponible y se someten a una única

escala progresiva moderada, salvo la presencia de una base imponible especial para las ganancias patrimoniales. Así, se establece lo que podríamos llamar un sistema dual de liquidación del impuesto compuesto por una base imponible general y una especial.

2. La base general se conforma con la suma de rendimientos del trabajo (pecuniarios y en especie), los rendimientos de actividades económicas (empresariales y profesionales), los rendimientos del capital inmueble o inmobiliario, ciertas rentas imputadas por ley (las de inmueble propio, las de transparencia internacional), con una cláusula de cierre que presume gravables los incrementos injustificados de patrimonio.

3. Cada uno de estos tipos de rendimiento son calculados, en forma separada, al neto. Así:

a) A los rendimientos íntegros del trabajo se le deducen las cuotas de la seguridad social y las cuotas a sindicatos o colegios profesionales de afiliación obligatoria. Luego se les aplica una reducción de 1.697.000 colones.

b) A los rendimientos de actividades económicas se le deducen los gastos necesarios para producirlas, siguiendo en general las reglas del impuesto de sociedades.

c) A los rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario se le deducen algunos gastos específicos necesarios para producirlas.

4. Obtenidos los netos, se suman. A este total debe restársele las aportaciones a planes de pensiones –con límite-, el mínimo exento personal y familiar -91.200 colones por cónyuge, 61.200 por cada hijo o ascendiente, estos últimos con un límite de 2- un porcentaje de gastos médicos (15% con límite de 120.000 colones) y de alquileres (5%, con un límite de 60.000 colones), una deducción de 35.000 colones anuales por gastos de material escolar, una deducción de 35.000 colones anuales por gastos de guarda y crianza tempranas, para obtener así la base liquidable general.

5. Esta base liquidable general es sometida a una tarifa progresiva por escalones con tramos que van del 10% al 30% -con algunas correcciones de progresividad para las rentas irregulares-, de la cual se obtiene la cuota íntegra general que es igual que la cuota líquida. A la cuota líquida se le aplican las deducciones por doble imposición internacional, por doble imposición interna (sociedades) y las retenciones o pagos a cuenta realizados, para obtener la cuota a ingresar con la declaración o a devolver.

6. La base especial grava las ganancias y pérdidas patrimoniales, declarables y compensables entre ellas únicamente, que tributarían, en

general, al 12%, salvo las adquisiciones gratuitas por herencia que, con generosos mínimos exentos, tributarían al 3%.

7. . Régimen de retenciones a cuenta: La imposición global sobre la renta descansa en un sistema de retenciones e ingresos a cuenta, que permitan garantizar el control de cumplimiento. Es decir, los pagadores de renta deben tener la obligación de retener un cierto porcentaje de ésta, con la obligación de ingresarlo al Fisco. Este porcentaje opera como un crédito de impuesto que el contribuyente se puede aplicar al determinar su obligación tributaria al final del período, compensando contra su deuda o solicitando una devolución, en caso de que lo retenido sea superior a lo determinado. En la legislación actual del impuesto de utilidades se tiene este sistema, sólo que reducido a muy pocas hipótesis, como las contrataciones con el Estado y otros entes públicos. De hecho, no existe impedimento para que tales retenciones a cuenta incluso puedan ser establecidas, previa autorización legal genérica, por la propia Administración, según las posibilidades reales de crear supuestos en que el pagador de renta retenga a cuenta del impuesto. La propuesta del proyecto va en este sentido.

De este modo, se acompaña al sistema unitario y global sobre la renta con la previsión de una autorización legal genérica para que la Administración fije supuestos de retención a cuenta del impuesto finalmente liquidado, si bien dentro de ciertos límites previstos en la propia ley. Así, el sistema se basa en el esquema de retenciones a cuenta con posibilidad de devolución o de liquidación por parte de la Administración, según la diferencia con el impuesto final que corresponda. En particular, el proyecto plantea el siguiente sistema de retenciones:

- a) los rendimientos del trabajo estarían sujetos a una retención mensual ajustada a la cuota íntegra anual. La retención se vuelve liberatoria o definitiva si se dan las condiciones que excluyen el deber de declarar; de lo contrario es a cuenta.
- b) Los rendimientos de actividades económicas tendrán pago a cuenta trimestral, si bien puede sustituirse éste por retenciones a cuenta, según se fije reglamentariamente.
- c) Los rendimientos del capital inmobiliario no tendrían retención si se trata de alquiler de vivienda; tendrían retención a cuenta del 10% si se trata de alquiler de locales de negocios o de alquiler de vivienda para empleados o funcionarios de la empresa.
- d) Los rendimientos de activos y depósitos de mercados financieros tendrían retención a cuenta del 10%.
- e) Los dividendos no tendrían retención, visto que se diseña un mecanismo para eliminar la doble imposición a nivel del IRPF.
- f) Los rendimientos del capital cedido a terceros tendrían retención del 10%.
- g) Las ganancias patrimoniales, en general, no tendrían retención, salvo en casos excepcionales, como podrían ser los fondos de inversión, en que

la retención a fijarse reglamentariamente no puede ser superior al tipo especial de gravamen del 12%.

8. Un sistema de imposición global sobre la renta plantea el problema administrativo de gestionar una cantidad excesiva de declaraciones. Para evitar este problema, el proyecto propone exonerar del deber de declarar a los contribuyentes que únicamente reciben rentas del trabajo sujetas a retención o que tienen además rentas complementarias que no superan un cierto porcentaje de las del trabajo y están sujetas a retención a cuenta. En esta dirección, estarían obligados a declarar los empresarios, profesionales, trabajadores en ciertas situaciones especiales de complejidad (altos directivos), rentistas sin retención, rentistas con retención y con rendimientos superiores a determinada cuantía y las rentas de fuente extranjera. Por el contrario, estarían excluidos del deber de declarar: los trabajadores con rendimientos exclusivos del trabajo que no superen un cierto límite anual; los trabajadores con rendimientos complementarios que no superen el 20% de sus rendimientos de trabajo y estén sujetos a retención, o que estén sujetos a retenciones liberatorias; en general, quienes tengan rentas del capital inferiores al mínimo vital.

9. Se prevé un sistema de tributación simplificada para las actividades empresariales de reducida dimensión, que se caracteriza, en primer lugar, por la previsión de límites conjuntos de ingresos brutos, consumo de kilovatios, trabajadores contratados y salarios pagados, superficie del local, etc., orientados a asegurar la dimensión pequeña de quienes accedan al régimen; en segundo lugar, por la estimación objetiva, mediante módulos y variables, del rendimiento neto y, por otra, por un tipo de gravamen que puede oscilar entre el 10% y el 15%, según se defina reglamentariamente, cuya fijación aspira a aproximarse a lo que en la normalidad de los casos, sería el tipo de gravamen marginal de las personas físicas de esa dimensión en el régimen general. Este régimen se extiende a las sociedades y entidades sujetas al IS.

10. El mecanismo de integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se plantea se basa en el principio de que la imposición de las rentas del capital propio invertido en sociedades tribute a nivel societario y, a nivel de la persona física perceptora de dividendos, éstos contribuyan a fijar el tipo medio dentro de la escala progresiva aplicable al conjunto de las rentas del contribuyente. Hecho esto, se prevé una deducción en la cuota tributaria del IRPF que sea el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al monto íntegro de los dividendos. Constituye éste un mecanismo razonable para evitar la doble imposición, por una parte y, por otra, tutelar el carácter global de la imposición sobre la renta de las personas físicas. En relación con la situación actual, que implica la tributación al 30% a nivel de la sociedad y al 15% a nivel del socio, se alivia sensiblemente la tributación de este tipo de rentas. El paso de convertir el IS en una especie de impuesto a cuenta del

IRPF no es posible en estos momentos por razones recaudatorias y por cuanto el tipo del IS coincide con el marginal del IRPF. En efecto, en los países en que se asume este enfoque, el IRPF tiene marginales superiores al del IS. No obstante, el proyecto tiene la previsión de reducir el tipo del Impuesto sobre Sociedades a 15% -según se explica más adelante-, por lo que también se incluye la modificación a este régimen de integración, que debe emigrar hacia uno en que el IS sea tendencialmente a cuenta del IRPF, el cual no puede ser aplicado desde ya pues el tipo impositivo del IS implica una tributación más alta que la que corresponde a IRPF.

11. Se sustituye el criterio de territorialidad por el criterio de residencia o renta mundial (universal, como también se le denomina), de modo que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, independientemente del país o Estado en que se generen y se introduce un régimen de transparencia fiscal internacional, el cual establece que las rentas pasivas obtenidas por una sociedad radicada en el exterior en que se tenga un cierto nivel de participación se consideran como obtenidas por el socio residente en el mismo año que se generan. Para evitar la doble imposición internacional, se adopta el método de imputación ordinaria, a saber, se puede deducir del impuesto a pagar el monto de los impuestos pagados en el extranjero, con el límite de lo que se pagaría en Costa Rica.

3. Impuesto sobre Sociedades

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades propuesto, al igual que en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), se estructura la imposición sobre sociedades y entes colectivos bajo el modelo unitario, global y mundial sobre la renta. Además:

1. Se amplía el concepto de renta para que abarque el gravamen de las ganancias de capital realizadas, si bien con ajustes para no potenciar indebidamente el efecto de la progresividad por el hecho de que si bien las ganancias se acumulan a través de varios períodos se realizan en uno solo.

2. La base imponible busca acercarse a los principios contables (Normas Internacionales de Contabilidad) y se prevé la publicación de un Plan General Contable, el cual tendrá por objetivo uniformar el registro contable de las operaciones de los diferentes sectores y actividades económicas en que se ubiquen los sujetos pasivos, para obtener estados financieros que muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos.

3. En la determinación de la base imponible, cabe destacar algunas regulaciones relativas a gastos deducibles:

- a. Se incluye una normativa mucho más razonable que la actual para la deducción de deudas incobrables, eliminándose el requisito rígido del agotamiento de todas las instancias judiciales.
 - b. En materia de depreciaciones, se vuelve al sistema anterior a la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria en que se admitía la revaluación de activos, limitándose lo métodos que se entienden aceptables para la Administración, y eliminándose el actual sistema de depreciaciones aceleradas.
 - c. Se incluye una regulación específica para la deducción o amortización de intangibles.
 - d. Se introduce una regla para la identificación de los contratos de arrendamiento financiero y su diferencia con los operativos: se entenderá la existencia del primero cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o la renovación sea inferior al importe resultante de deducir del precio de adquisición o costo de producción del bien, la suma de las cuotas de depreciación que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.
4. Se introducen reglas de valoración de los elementos patrimoniales, en especial algunas relativas a los supuestos de transmisiones gratuitas o aportaciones societarias, las cuales son importantes para determinar las ganancias patrimoniales gravables.
5. Se establece un régimen de transparencia fiscal internacional en términos análogos al del IRPF.
6. Se establece una serie de reglas especiales de valoración para supuestos de transmisiones gratuitas y societarias y se establecen reglas claras de valoración para operaciones vinculadas –los llamados precios de transferencia-, para que las transacciones así efectuadas, sean valoradas conforme a valores normales de mercado.
7. Se establecen reglas para la subcapitalización cuando las empresas o entidades tengan pasivos con entes no domiciliados y excedan ciertos límites razonables. Se equiparan tales pagos por pasivos con dividendos.
8. Se varía el período impositivo: Irá del 1 de enero al 31 de diciembre.
9. Se establece un régimen especial de deducciones para evitar la doble imposición interna, esto es, cuando una entidad sea dueña íntegramente de otra.
10. Se establecen normas para evitar la doble imposición internacional en el impuesto soportado por el sujeto pasivo por impuestos similares a éste, en el extranjero, tanto para evitar la doble imposición jurídica (impuesto pagado sobre los dividendos distribuidos) como para evitar la doble imposición

económica (impuesto sobre la renta de la entidad que distribuye dividendos).

11. Se da la potestad para que la Administración Tributaria pueda reglamentariamente, definir retenciones a cuenta en el pago que el Estado y sus instituciones hagan en caso de licitaciones y contrataciones en general con privados, que no superen un 10%. Lo mismo se establece para el caso de sociedades y otras entidades privadas.

12. Se crean las figuras de las sociedades transparentes y las de mera tenencia de bienes. La primeras, serán aquellas cuyo capital social pertenezca en más de un 50% a un grupo familiar. Las segundas, las que más de la mitad de su activo, no se emplee en actividades profesionales o empresariales.

13. Se establece un régimen de inclusión en la base imponible, de determinadas rentas obtenidas por entidades de inversión colectivas no residentes en Costa Rica para efectos de vincular ingresos obtenidos por entidades off shore como sociedades anónimas de paraísos fiscales utilizadas para el manejo de carteras de inversión.

14. Se crea un régimen de grupos de sociedades para que sea optativo para tales grupos, tributar en régimen individual o consolidado. El grupo de sociedades que así lo opte, tendrá la consideración de sujeto pasivo. También se crea un régimen de uniones temporales de empresas para proyectos específicos imputándoseles rentas y pérdidas a los contribuyentes que constituyen la entidad.

15. Como un importante matiz al régimen de renta mundial, y con el fin de promover la inversión empresarial desde Costa Rica a terceros países, se establece un régimen de tenencia de valores extranjeros, para entidades cuyo objeto sea la administración y gestión de valores de entidades no residentes en territorio costarricense. La finalidad de este régimen es el diferimiento de la tributación al momento en que se operan distribuciones a los socios, siempre y cuando sean residentes. Este régimen aplicaría para entidades cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios (patrimonio) de entidades no residentes en territorio costarricense que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5% y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Requisito para que opere este régimen es que las rentas de las que procedan los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero, de modo que al menos el 90% de los ingresos de la entidad participada proceda de este tipo

de actividades. Este requisito se presume no cumplido si la entidad participada opera en un paraíso fiscal.

De aplicarse este régimen, los dividendos no se incluyen en la base imponible de la sociedad local, es decir, están exentos.

A la hora de distribuir los dividendos a una persona física residente, los dividendos son gravables en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Si distribuye a un no residente, persona física o jurídica, los dividendos no están sujetos al impuesto de los no residentes, siempre y cuando el no residente no resida en un paraíso fiscal.

16. Se establece una disposición modificatoria especial para la reducción a partir del año 2007, de la tarifa de este impuesto, a un 25%, 20% en el 2008 y 15% en el 2009. Para las empresas de zonas francas, aplica por el contrario, el inicio de contribución por este tributo, en un 5%, 10% y 15% en la mismo orden por año. O sea, para el 2009, el proyecto plantea que todas las sociedades tributen al 15%.

4. Imposición de los No Residentes

En el título tercero de la Ley a nivel del artículo 137, se establece este impuesto que, como nota introductoria, puede decirse, simplifica el régimen tributario de los no domiciliados en hoy vigente impuesto sobre remesas al exterior.

Es un tributo directo que grava toda renta o beneficio obtenido en territorio costarricense por los contribuyentes no residentes en territorio nacional. Es importante establecer que el proyecto advierte sobre la necesidad de interpretar este impuesto en armonía con el IRPF y el impuesto a las sociedades y otros entes colectivos. En particular:

1- Se establecen reglas claras sobre el domicilio fiscal de los no residentes, respecto de establecimientos permanentes y de tenencia de bienes inmuebles, y se delimitan con precisión las reglas para entender cuando se constituyen establecimientos permanentes en Costa Rica, para efectos de tener a los mismos como contribuyentes del tributo.

2- Se delimitan y delinear con exactitud los rendimientos afectos con este tributo en los casos de actividades o explotaciones económicas obtenidos sin que exista establecimiento permanente alguno.

3- Se definen con claridad cuales son las rentas obtenidas en territorio costarricense que deben tributar los no residentes. Especial mención merece la afectación de las ganancias patrimoniales, hasta hoy, no sujetas.

4- El tipo de gravamen para establecimientos permanentes es de un 30% con una imposición complementaria a un 12% sobre las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas del establecimiento permanentes.

5- El tipo de gravamen para rentas obtenidas sin que medie establecimiento permanente se asimila a las reglas actuales del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con 12% para los dividendos y 0% para los que provengan de sociedades inscritas en Bolsa y un 12% para las ganancias patrimoniales.

6- Se mantiene el impuesto especial de 125.000 Dólares EEUU para bancos y entidades financieras no residentes.

3. La creación de un impuesto al valor agregado en sustitución del actual impuesto de ventas.

El actualmente vigente impuesto general sobre las ventas en Costa Rica constituye una aproximación al modelo de impuestos sobre el valor añadido. El proyecto se estructura según el esquema de la Sexta Directiva Comunitaria de la hoy Unión Europea, modelo adoptado por los distintos países europeos, introduciendo simplificaciones orientadas a adaptar el modelo a nuestra realidad y estado de desarrollo de nuestra economía. Resulta ser un verdadero IVA que grava tanto los bienes como los servicios. En particular:

- 1- En relación con el concepto de venta de mercancías sobre el que se estructura parte esencial del hecho generador se ha ampliado la cobertura del impuesto a todas las formas de consumo: Traspaso de bienes por el empresario aunque no forme parte de su giro habitual y "autoconsumo".
- 2- Se sustituye el criterio de deducción física por el de deducción financiera para la admisibilidad de la aplicación del crédito fiscal.
- 3- Respecto del hecho generador se adopta el esquema de que tanto los bienes como los servicios se gravan por concepto, sin perjuicios de las exenciones que luego se establecen, para lo cual se delimita tanto el concepto de entrega de bienes como de prestación de servicios, tanto a nivel objetivo, como a nivel subjetivo mediante la precisión de los conceptos de empresario y profesional.
- 4- Se define con precisión las hipótesis de autoconsumo para bienes y servicios.

- 5- Se delimitan las situaciones no sujetas, en particular, la no sujeción de los bienes inmuebles cuya transmisión está sujeta al impuesto de traspaso de bienes inmuebles.
- 6- En exenciones se regulan también los servicios exentos y se diferencian las exenciones en operaciones interiores, en las exportaciones de bienes y las relativas a regímenes aduaneros especiales.
- 7- Se establecen reglas para identificar el lugar de realización del hecho generador.
- 8- Para el devengo se definen reglas para la entrega de bienes-puesta a disposición, para la presentación de servicios-realización, y demás operaciones de tracto sucesivo- exigibilidad de la parte del precio que comprenda cada percepción y la de pagos anticipados-realización del pago aunque el bien no se haya entregado o el servicio no se haya prestado. También se regula el devengo en las importaciones –cuando se devengan los derechos de importación.
- 9- Respecto de la base imponible del impuesto, junto a la regla de que está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, se desglosan los distintos rubros que se incluyen en el concepto de contraprestación. También se aclara cuáles rubros no forman parte de la contraprestación. Encontramos algunas reglas especiales, como la relativa a la valoración de la base imponible a valor de mercado cuando la contraprestación no es dineraria y la relativa a la valoración de la base imponible en los casos de autoconsumo y de operaciones entre partes vinculadas.
En determinadas circunstancias, cabe la modificación de las base imponible mediante reducciones: cuando hay devolución de envases y embalajes; cuando hay descuentos otorgados con posterioridad; cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas resulten incobrables.
- 10-El sujeto pasivo del impuesto lo constituye las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y que realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, en las operaciones interiores, y quienes realicen las importaciones en el otro supuesto del hecho generador.
- 11-Se detallan cuáles cuotas tributarias soportadas en las adquisiciones son deducibles, los requisitos subjetivos de la deducción, las operaciones cuya realización original el derecho a la deducción, las limitaciones del derecho a deducir las exclusiones y restricciones del derecho a deducir, los requisitos formales de la deducción, el nacimiento y formas de ejercicio del derecho a la deducción. En particular, se introduce un régimen especial para la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión o capital.

12- En cuanto a las devoluciones, se prevé la posibilidad general de solicitarlas cuando el sujeto pasivo no haya podido efectuar las deducciones originales en un período de liquidación por el procedimiento usual, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de las cuotas devengadas, en los términos que reglamentariamente se determine. También se incluye un régimen especial de devoluciones a exportadores y se deja abierta la opción administrativa de poner en operación un sistema de exoneración del deber de soportar el impuesto o su repercusión cuando la deducción no sea normalmente posible por cuanto se entregan bienes o se prestan servicios exentos (las hoy llamadas “órdenes especiales”).

13- Se establecen regímenes especiales del impuesto: el régimen simplificado, que mantiene de la legislación actual con ligeras precisiones; el régimen especial de los bienes usados y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

4. Reformas relacionadas con la mejora en la aplicación del sistema tributario

4.1. Reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios

4.1.1. Vistazo general

Se plantea una serie de reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Notable, entre otras reformas, la sustitución integral del título relacionado con ilícitos tributarios, de donde habría que recalcar la incorporación de un sistema de bandas para las sanciones, sistema que ya se había planteado en el 95 para Justicia Tributaria. Este sistema permite a la Administración graduar las sanciones respecto de la capacidad económica del contribuyente, la gravedad del perjuicio económico, el dolo, la reincidencia, etc. haciendo la sanción no solo más efectiva sino también mas proporcionada. En materia del delito de defraudación tributaria se propone el aumento de 200 a 300 salarios base, para determinar cuando una actuación defraudatoria sea sancionada con prisión.

Se crea también un Título Séptimo al Código mediante el cual se traslada el cobro de las deudas en fase ejecutiva a la Administración Tributaria sacándose tal competencia del ámbito judicial. Se establecen claramente las formas de garantizar la deuda tributaria y como novedosa figura se incorpora el uso del fideicomiso de garantía como vehículo garante de las deudas con el fisco.

Se rompe el secreto bancario en asuntos fiscales y se le permite a la Administración contar con información bancaria en forma de suministro general de información así como solicitar la situación individual de algún contribuyente, ante una inspección.

Se obliga al contribuyente, de quien se tengan sospechas de querer mover sus bienes para evitar un embargo, a garantizar el monto de impuestos en diferencia o contienda para poder seguir litigando.

Otra novedad en reformas al CNPT tiene que ver con la incorporación expresa de las facturas digitales y la sustitución de libros contables en papel, por el uso de softwares contables para la llevanza de contabilidades. Se le traslada la legalización de libros legales al Registro Público.

4.1.2. Referencia de reformas

1. Se sustituye íntegramente el Título III (Hechos Ilícitos Tributarios). Ahí, conviene puntualizar algunas reformas novedosas:

- A. Se clarifican reglas sobre tipicidad y sobre autoría y participación, especialmente respecto de los órganos en personas morales, dotados de poderes de decisión.
- B. Se establecen con exactitud, a nivel del artículo 80 del nuevo Título, las causas eximentes de responsabilidad.
- C. Se establece un sistema de graduación de sanciones que reconoce la diversa capacidad económica de los sujetos pasivos.
- D. Se respeta el sistema actual de reducción de sanciones.
- E. En materia de delitos, se aumenta el umbral de punibilidad a 300 salarios base.
- F. Se regula claramente la tentativa.

2. Se crea un Título VII y se deja el actual VI, donde se regula lo concerniente a la oficina de cobros para que esta se encargue de todo tipo de cobro administrativo o judicial de todo tipo de acreencias del Estado, que no sean tributos. Los tributos serán recaudados, en fase administrativa o ejecutiva directamente por la Administración. Conviene puntualizar algunas reformas novedosas:

- A. Se establecen medidas cautelares nuevas y se autoriza a que los gerentes de las administraciones tributarias las apliquen ante tributos retenidos o repercutidos por terceros, que no hayan sido enterados por el agente retenedor (vg. el patrono respecto de la retención salarial) o por el agente preceptor (vg. bancos domiciliados respecto del impuesto a la banca off shore). Estas medidas cautelares podrán convertirse en definitivas y podrán adoptarse cuando en el procedimiento de liquidación de oficio se aprecien indicios de levantamiento o alzamiento de bienes del inspeccionado.
- B. El apremio es administrativo, competencia exclusiva de la Administración Tributaria y no del Poder Judicial.
- C. Se habilitan nuevas formas de garantía de la deuda tributaria, como por ejemplo, el uso de fideicomisos de garantía.

- 3- Se limita la dación en pago relegándola solo a la dación de inmuebles que sean de interés arquitectónico, histórico o artístico.
- 4- En materia de devoluciones, se varía el interés que se le reconoce al contribuyente cuando ha pagado de más, manteniendo la tasa activa cuando el pago ha sido forzado por la propia administración pero bajándolo a tasa pasiva cuando ha sido error del mismo contribuyente.
- 5- Se posibilita la delegación de firmas de los gerentes en subgerentes de las administraciones territoriales, tanto en determinaciones de tributos como en devoluciones.
- 6- Se establece que el no ingreso de pagos parciales, generará intereses a tasa activa a favor de la Hacienda Pública.
- 7- Se incorpora a nivel del CNPT, la lotería fiscal, como medio de control de cumplimiento.
- 8- Se habilitan una serie de reformas para hacer optativo el uso de facturas digitales, llevanza de contabilidades por sistemas informáticos y uso de contralores fiscales electrónicos, sistemas de facturación como puntos de venta y almacenamiento de comprobantes en forma digital.
- 9- Se traslada la legalización del libros al Registro Público.
- 10- En cuanto al tema del secreto bancario debe explicarse lo siguiente:
 - a. La información propia de una entidad bancaria no está cubierta por secreto bancario alguno ni con la legislación actual ni con la propuesta: la Administración puede fiscalizarlas normalmente, como a cualquier otro contribuyente.
 - b. Si la entidad recibe intereses de otra entidad residente en el país, ésta tendrá deber de retención única y definitiva en la legislación actual y de retención a cuenta de los intereses en el Proyecto. En ambos casos, hay deber de declaración y, por tanto, de información, sin que medie tampoco restricción para la Administración en cuanto a esta información. Esta retención a cuenta y la correspondiente información es lo que permite el control cruzado para asegurarse que las sumas recibidas sean luego incluidas como ingresos en la declaración global. Así funciona en toda el mundo y no hay razón para que no funcione aquí.
 - c. En la regulación actual, el secreto bancario absoluta para efectos tributarios ya no existe. Desde 1995, la Administración Tributaria, con autorización de un juez y

sobre la base de indicios de existencia de un ilícito tributario, puede acceder a las cuentas bancarias de cualquier contribuyente, en todos sus movimientos. Éste es un mecanismo al que viene echando mano la fiscalización de la Administración, especialmente en los últimos tiempos. Sólo el año anterior, en 26 casos se accedió a cuentas bancarias. Incluso, una reciente denuncia penal contra una cadena de tiendas se basó en el acceso a cuentas bancarias.⁶⁵

d. El paso que el proyecto de reformas al Código de Normas y Procedimientos Tributarios pretende dar es que la Administración obtenga, de manera periódica y masiva, información sobre el saldo de las cuentas de los contribuyentes –no de sus movimientos, para eso se requeriría orden judicial-, para poder medir la evolución patrimonial de los contribuyentes y poder así comparar esta evolución con sus declaraciones de renta. En caso de que haya una desproporción notoria, eso encendería las alertas para la Administración y podría así enfilar con mucha mayor precisión sus recursos de control y fiscalización.

11- Se posibilita la inspección de locales, en casos en los que se prevea negativa, sin notificación previa al contribuyente pero con autorización judicial.

12- Se reforma el instituto de la consulta para delimitar sus características y clarificar en que situaciones puede utilizarse por parte de los contribuyentes.

4.2. El fortalecimiento de la Administración Tributaria

En este aspecto la reforma planteó desde un inicio el relanzamiento una idea que ya se había planteado años atrás: la transformación del modelo organizativo de la Administración Tributaria hacia un esquema dotado de una mayor autonomía y flexibilidad y de una mayor y mejor dotación de recursos materiales, tecnológicos y humanos. A nivel de la Comisión de Exministros de Hacienda, se planteó la propuesta de creación de la Agencia Nacional de Administración Tributaria, la cual fue acogida en el Informe rendido por esta comisión. Ello se tradujo en la introducción dentro del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal el artículo de creación de esta Agencia, el cual luego se transformó en un proyecto específico.

⁶⁵ Un matiz propuesto en los recientes trabajos de la Mesa Técnica Tributaria, que asesora a la Comisión Especial Mixta, es el de eliminar el requisito de que deba demostrarse ante el Juez la existencia de indicios fehacientes de la comisión de un ilícito tributario.

Se partía de que, a pesar de avances importantes que se han dado en el proceso de modernización de la Administración Tributaria, todavía se observan deficiencias tanto en la insuficiente dotación de recursos como en su estructura organizativa, que lleva a que elementos fundamentales para la gestión tributaria no estén bajo la esfera de decisiones de la Administración Tributaria, restándole así la capacidad de gestión necesaria para alcanzar óptimamente sus resultados y, peor aún, permitiéndole a los responsables excusas lógicas con las cuales evadir la responsabilidad por los resultados de su gestión.

En efecto, de conformidad con el “Manual para las Administraciones Tributarias” del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)⁶⁶, una “Administración Tributaria tiene un componente altamente técnico que debe mantenerse independientemente de los cambios políticos que se puedan producir en el gobierno. La autonomía es básica para el buen desempeño de una Administración Tributaria, especialmente por razones de efectividad y eficiencia en su operación y en la asignación de recursos. Otra razón por la que debe existir la autonomía es para eliminar la influencia política (particularmente en casos específicos e individuales). Con frecuencia la autonomía tiene una base estatutaria, aunque hay muchos ejemplos en que éste no es el caso. Un ejemplo de autonomía que no está estatutariamente definida es la Administración Holandesa de Impuestos y Aduanas, la cual se basa en un sistema de delegación. Un ejemplo de autonomía con base estatutaria es el IRS en los E.U.A.”

“Una Administración Tributaria debe ser responsable del manejo de su propio presupuesto a fin de llevar a cabo sus programas. La autonomía presupuestaria debe incluir la posibilidad de generación de crédito presupuestario, dependiendo del cumplimiento de los objetivos, vinculando esto directa o indirectamente con la creciente recaudación global y cobranza gracias al desempeño de la Administración Tributaria (evaluación, auditorías y aplicación de los impuestos). Conjuntamente con los esfuerzos por lograr mayor flexibilidad en la administración interna de recursos está ganando aceptación el concepto de asignación de un porcentaje fijo de los ingresos tributarios a la Administración Tributaria para financiar sus requerimientos. Aunque la asignación de un porcentaje fijo de ingresos tributarios para financiar las Administraciones Tributarias puede ser un instrumento efectivo a corto plazo, existe un número de argumentos válidos contra su uso como medida a mediano o largo plazo. (...) Es por ello que luego de que se haya concluido la etapa de fuerte inversión en infraestructura, y una vez que las sumas necesarias para cubrir los requerimientos reales de la Administración Tributaria hayan sido determinados, deberá restaurarse un sistema presupuestario más tradicional.”

⁶⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Manual para las Administraciones Tributarias. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, Ministerio de Finanzas, Países Bajos, julio, 2000, p.p. 30 ss.

Por otra parte, “las administraciones tributarias deben estar en capacidad de diseñar una política flexible de recursos humanos y materiales, adaptada a las necesidades funcionales de la organización.”

Asimismo, “las administraciones tributarias deben tener la capacidad para determinar sus propios objetivos: para lograr resultados, una Administración Tributaria autónoma requiere definir un horizonte de desempeño.”

Otro elemento en que se requiere alguna dosis de autonomía es en la “política de incentivos”. “Esta autonomía se refiere a la relación entre objetivos e incentivos ocupacionales: la última demostración de autonomía es el vínculo entre el logro de los objetivos y un esquema de incentivos que afecte el salario de los funcionarios civiles. Esta es una forma efectiva de involucrarlos en el logro de las metas e igualmente estimula las iniciativas personales, favoreciendo la efectividad del desempeño administrativo.”

La falta de estos elementos estructurales básicos de las Administraciones tributarias modernas es clara en la Administración tributaria costarricense. A ellos habría que añadir la falta de desarrollo uniforme y coordinado entre las Direcciones de Tributación, Aduanas, Hacienda y Policía de Control Fiscal.

Con el propósito de solventar estas limitaciones, el proyecto planteaba la idea modificar la estructura de la Administración Tributaria, en la línea del citado “Manual” de Administraciones Tributarias”, en los siguientes aspectos básico que pueden ser resumidos como sigue:

- a. Creación de un órgano con personalidad jurídica instrumental dependiente del Ministerio de Hacienda
- b. Atribución a este órgano la competencia para establecer un sistema de recursos humanos para la fijación de salarios, la selección y reclutamiento de personal, carrera administrativa, capacitación y evaluación de desempeño, así como aprobar la relación de puestos de trabajo y la oferta de empleo del Servicio Nacional de Administración Tributaria.
- c. Atribución de la competencia de elaborar su presupuesto y someterlo a la aprobación de la Contraloría General de la República.
- d. Atribución de la competencia para contratar administrativamente, de acuerdo con la Ley de Contratación Administrativa.
- e. Atribución de potestades de autororganización, pero se ven limitadas en caso de reestructuraciones, en cuyo caso debe someterse a la aprobación de MIDEPLAN y del Servicio Civil.
- f. Financiamiento mínimo basado en la previsión de un porcentaje de la recaudación, con retorno a la Caja Unica de los excedentes por encima de las estimaciones presupuestarias.

g. En materia laboral, se mantendría en el Servicio Civil a los funcionarios actuales, mientras que los nuevos entrarían en un régimen laboral ordinario.

Esta propuesta original no contó con buen ambiente en la Asamblea Legislativa, lo que obligó a la reelaboración de un proyecto alternativo, esta vez denominado de creación de la “Dirección Nacional de Tributos”. En éste, se abandonan las ideas de la personalidad jurídica instrumental, del financiamiento mínimo, del presupuesto aprobado por la Contraloría, del régimen laboral ordinario. A cambio, se mantienen otros elementos que permitirían lograr los objetivos básicos inicialmente planteados.

De hecho, en el proyecto de la Dirección Nacional del Tributos se retoman algunos elementos de fortalecimiento de la Administración Tributaria que ya se habían logrado introducir en la Ley de Contingencia Fiscal. Por ello, conviene recordar cuáles son esos avances logrados en esta ley.

La Ley de Contingencia Fiscal, aprobada a final del año 2002 pero con vigencia limitada a un año, se plantea como uno de sus objetivos básicos el reforzamiento de la Eficiencia en la Administración Tributaria. Esto se traduce normativamente en la Sección II, bajo el título de Fortalecimiento del Control Tributario.

De este modo, se prevén 4 medidas básicas de fortalecimiento:

1. La contenida en el primer párrafo del artículo 8, que implica la dotación de recursos presupuestarios adicionales con el fin de dotar de recursos económicos para las áreas tecnológicas, recursos materiales, capacitación del personal y recursos humanos, todo lo cual debe enmarcarse en un Plan de Inversión que refleje los objetivos, estimación presupuestaria, impacto de la inversión en la recaudación y un plan de rendición de cuentas.

Esta medida es importante y constituye un paso hacia la consolidación el principio estructural de que la Administración Tributaria requiere de mayores recursos.

2. La contenida en el segundo párrafo de dicho artículo 8, que introduce la idea de que el proceso de selección y nombramiento del personal nuevo se base en pruebas que valoren el conocimiento específico propio de las funciones tributarias y aduaneras relativas a cada puesto. Le concede la iniciativa al Viceministro de Ingresos, quien deberá presentar una propuesta a la Dirección General del Servicio Civil, la que debe resolver en el plazo de un mes.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación de dos principios estructurales:

- a. Que los funcionarios deben ser reclutados con base en conocimiento específico.
 - b. Que la Administración Tributaria debe tener una ingerencia fundamental en la definición de los perfiles de sus funcionarios, y no quedar tales decisiones en el ámbito exclusivo de un órgano que, como la Dirección General del Servicio Civil, carece de conocimiento específico en Administración Tributaria y no está vinculado por las prioridades de ésta.
3. La contenida en el artículo 9, que establece la regla de que los altos mandos de la Administración Tributaria deben estar sujetos a criterios de idoneidad para su permanencia en el puesto, pudiendo ser removidos con base en una valoración de rendimiento por parte de sus superiores.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación del principio estructural de que la Administración Tributaria moderna debe funcionar con base en criterios de gestión empresarial, que permita la evaluación de resultados y la rendición de cuentas.

4. La contenida en el artículo 11, que autoriza a la Dirección General del Servicio Civil para definir una nueva escala salarial en la Administración Tributaria con base en un diagnóstico de los salarios que prevalezcan para puestos análogos en instituciones como el Poder Judicial y la Contraloría General de la República, además del Poder Ejecutivo.

Esta medida es importante y representa un avance en la consolidación del principio estructural de que los funcionarios de la Administración Tributaria deben tener remuneraciones adecuadas a las exigencias de la función, de modo de que se pueda atraer y retener a personal altamente calificado, que es el único capaz de desarrollar eficientemente las complejas funciones de la tributación moderna.

El Proyecto de DNT recoge, en esencia, la mayoría de estos avances de la Ley de Contingencia. En sesiones con la Subcomisión de asesores de diputados para producir un texto mejorado, se consensuaron los aspectos que faltaban. Así, bajo un esquema de desconcentración mínima que agrupa las Direcciones de Aduanas, Policía de Control Fiscal y Hacienda, la DNT tendría bajo su competencia las funciones tributarias y aduaneras sustantivas y, además, las funciones adjetivas relativas a recursos humanos y a proveeduría institucional, éstas bajo la jerarquía técnica de la Dirección General del Servicio Civil y de la Dirección General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa, con lo cual se logra esa flexibilidad que permita que todos los elementos del negocio estén bajo una misma unidad jerárquica. Tendría la competencia para proponer al Servicio Civil el régimen de personal, incluyendo una escala salarial competitiva, una remuneración por incentivos por cumplimiento y superación de metas y un sistema de selección basado en conocimiento específico.

