

La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal

Dr. Diego Salto van der Laat¹

“...las decisiones de política fiscal, incluyendo las relacionadas con el tratamiento tributario de las rentas extraterritoriales, deben ser, e inevitablemente son, decisiones basadas en la capacidad, cultura, economía, política e historia de cada país...”²

I Introducción

En los últimos meses se ha llevado a cabo un intenso debate en torno a si el sistema tributario costarricense debe adoptar un régimen de sujeción basado en un criterio de renta mundial o, por el contrario, mantener el actual criterio de territorialidad. Dada la importancia del tema y con el fin de colaborar en la búsqueda de alternativas, hemos planteado la elaboración de este documento con un triple objetivo.

En primer lugar, buscaremos aclarar los conceptos necesarios para poder llevar a cabo un análisis coherente que nos permita alcanzar una correcta decisión en relación a este tema. La dinámica de la tributación fiscal internacional involucra una serie de supuestos y principios que no deberían confundirse en aras de obtener un adecuado resultado a la hora de redactar y aprobar la Ley. No debe olvidarse que la claridad normativa es uno de los pilares de la seguridad jurídica, siendo que una norma clara incita a su cumplimiento, mientras que una norma confusa invita a la evasión.

Un segundo objetivo consiste en determinar cuál es el contenido del principio de territorialidad tanto desde una perspectiva dogmática como empírica. De esta forma, analizaremos los fundamentos que respaldan la utilización de este principio de sujeción, deteniéndonos necesariamente en la experiencia empírica que han tenido otros países tanto en su desarrollo como en su modificación. Al conocer la realidad de los demás países con respecto a este tema, tendremos oportunidad de aprender de sus experiencias así como de obtener más y mejores herramientas para construir un criterio de sujeción que se adecue a la realidad de nuestro país.

Dados los anteriores objetivos, hemos esbozado un tercero a modo de *lege ferenda*. De esta forma, se pretende proponer un esquema de sujeción espacial en la imposición sobre la renta en Costa Rica. Con este tercer objetivo pretendemos cerrar el círculo de análisis que iniciamos con la descripción de los conceptos y que continuamos con el estudio del principio de territorialidad dogmática y empíricamente, tanto en Costa Rica como en relación con los sistemas tributarios de otros países que se mencionarán a lo largo de las siguientes páginas.

¹ El autor es Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Sevilla. Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Costa Rica y de cursos de maestría en asesoría fiscal y doctorado en Derecho en la Escuela Libre de Derecho, Ulacit y Universidad para la Cooperación Internacional. Socio de la firma Asesores Fiscales Corporativos.

² Así indicado por: Graetz, Michael J.; The David R. Tillinghast Lecture. Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. Tax Law Review, Vol. 54, No.3-2001, New York University School of Law. Traducción libre del texto “...tax policy decisions, including decisions regarding a country’s tax treatment of international income, should be, and inevitably are, decided based on a nation’s capacity, culture, economics, politics, and history.”

Durante el desarrollo de esta investigación se ha tomado como punto de partida la información disponible en relación con el efecto que la implantación de un sistema de renta territorial o mundial ha ocasionado en diversos países del mundo. Tal análisis se ha realizado mediante la revisión de leyes, tratados internacionales para evitar la doble imposición así como de información, monografías, revistas e informes jurídicos y económicos, todos los cuales han sido citados según corresponde.

2 Los criterios de sujeción: conceptos y cuestiones básicas

De previo a realizar el análisis en relación con el principio de territorialidad así como a la conveniencia o no de implantar un sistema de renta mundial en Costa Rica, debemos dedicar las siguientes páginas aclarar las principales conceptos relacionados con esta materia.

Eliminado:

2.1 El poder tributario: la potestad de sujeción

Cada Estado tiene la potestad de crear normas para regular las relaciones establecidas dentro de su territorio nacional. De esta manifestación de soberanía deriva el poder tributario del Estado, el cual le permite establecer los tributos para obtener los recursos necesarios para solventar las necesidades públicas.

El concepto de poder tributario ha evolucionado a través de los años, siendo que inicialmente se refería a la potestad coactiva y coercitiva del Monarca o Señor Feudal de cobrar los tributos durante la Edad Media. A partir de la reforma tributaria llevada a cabo en Alemania a inicios del siglo XX por medio de la promulgación de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, el sistema tributario inicia una nueva etapa de desarrollo al transformar la relación de poder inherente a la dinámica tributaria en una relación jurídica. En otras palabras, el derecho de un Estado a cobrar los tributos ya no se realizaría impulsado por las motivaciones de poder sino por las fundamentaciones jurídicas establecidas en la propia Ley.

El concepto de poder tributario en Costa Rica se puede obtener de la lectura del inciso 13) del artículo 121 de la Constitución Política.³ Así, nuestro país posee un poder tributario Estatal y absoluto, el cual le permite a la Asamblea Legislativa determinar y aprobar los tributos que sustentarán las arcas del Estado, así como un poder tributario Local y relativo, reflejado en la potestad de las Municipalidades de determinar su propio presupuesto pero mediante la aprobación de la Asamblea Legislativa. Este concepto ha sido, además, correctamente desarrollado por nuestra Sala Constitucional.⁴

³ El artículo 121 13) de la Constitución Política dice lo siguiente: Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.

⁴ El llamado "Poder Tributario" -potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones- no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (artículos, 33, 40, 45, 121 inciso 13 de la Constitución Política). Considerando No.2, Resolución No.1513-93 de la Sala Constitucional de la Corte

A partir de esta potestad nace uno de los mayores problemas del Derecho Tributario: la aplicación de la Ley en el espacio, cuyo estudio debe abarcar tanto la noción de eficacia como de extensión de ésta. En cuanto a la eficacia, la situación se fundamenta en determinar los territorios en los cuales tendrá vigencia la normativa, mientras que al referirnos a la extensión de la ley, debemos determinar las situaciones fácticas que se incluyen dentro de la regulación legal en cuestión, en otras palabras, delimitar la posibilidad de que las leyes de un determinado Estado regule hechos realizados total o parcialmente fuera del territorio nacional. Tal situación resulta de suma importancia toda vez que pueden acaecer situaciones en las cuales exista un conflicto en cuanto a la aplicación de dos o más poderes tributarios de diversos Estados, tal y como veremos más adelante.⁵

2.2 Los criterios de sujeción

Con el fin de determinar la extensión de la ley en el espacio, los sistemas tributarios definen los denominados criterios de sujeción, es decir, los elementos determinantes para que una renta o un sujeto estén afectos a un determinado sistema tributario.

Los criterios de sujeción pueden ser personales o reales. Los criterios personales hacen referencia a situaciones en las que existe un vínculo relacionado con la propia naturaleza del individuo o del contribuyente. De esta forma, la sujeción a las leyes tributarias de un determinado territorio vienen definidas por la condición de nacional o de residente fiscal del mismo. Por su parte, el criterio de sujeción real no toma en consideración al individuo sino a la renta. Es decir, la vinculación con las leyes tributarias nace a consecuencia de la generación de renta en un determinado territorio. A partir de esta clasificación, podemos observar que puede existir una pertenencia personal o una económica con un determinado sistema tributario, la cual definirá la potestad tributaria que un Estado posee frente a un individuo o una renta.

Con fundamento en los anteriores criterios de sujeción, el sistema de la imposición directa refleja dos obligaciones distintas en razón de la determinación de la residencia de un sujeto en un territorio específico: la obligación real y la personal de contribuir. De tal forma que si un sujeto es considerado residente fiscal con base en la legislación de un determinado tributo, la obligación de contribuir será de índole personal gravando la renta mundial producida por éste con independencia del lugar de generación de la misma. En contraposición a esta situación, quien no sea considerado residente también estará sujeto a las obligaciones fiscales que resulten de su capacidad económica dentro de un territorio determinado, pero únicamente en relación con las

Suprema de Justicia de las trece horas veintidós minutos del veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y tres.

⁵ La importancia y distinción de las dos manifestaciones del ámbito material espacial de la ley tributaria fue puesta de manifiesto por Antonio Berliri al señalar que "el problema de la eficacia de la ley en el espacio, o sea de la determinación del espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal, no debe confundirse (como no espero que suceda) con el problema de extensión de la ley, es decir, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando los mismos se realicen total o parcialmente fuera de su territorio o por obra de súbditos de otro Estado". Así citado por: Díaz Alvarez, Genaro y Abad Fernández, Mariano, Aplicación e interpretación de las normas tributarias, En: Manual General de Derecho Financiero: Derecho Tributario Parte General, (coordinador: Lasarte Alvarez, Javier), Volumen II, Editorial Tomares, Granada, 1997, pág. 147

situaciones concretas allí ocurridas y por lo tanto, solo se considerará renta gravable a estos efectos la generada dentro del territorio.⁶

Con base en lo anterior, debemos tener claro que cuando se hace referencia a un sistema de renta mundial se está estableciendo un criterio de sujeción personal, a partir del cual un individuo estará afecto a las leyes de un determinado Estado independientemente del lugar en que las obligaciones tributarias hayan nacido. Por su parte, un sistema de territorialidad establece un criterio de sujeción real que busca gravar las rentas generadas dentro de una determinada jurisdicción, siendo relevante la renta en sí y no quién la genera.

La presencia de criterios personales hace posible la existencia de problemas de doble imposición, ya que pueden coexistir dos o más jurisdicciones legitimadas –según sus propias leyes– para gravar la renta generada por un individuo. Es decir, podría existir –como efectivamente sucede– un conflicto entre los poderes tributarios de dos o más Estados a la hora de determinar cuál sistema tributario sujetará a gravamen una determinada renta. A partir de esta situación, los Estados deben establecer mecanismos para corregir los fenómenos de doble imposición a través de métodos externos o internos.

Los mecanismos externos se manifiestan a través de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición que distribuyen la potestad tributaria de los Estados, determinando si el gravamen se realizará en el Estado de Residencia (criterio personal), en el Estado de la Fuente (criterio real) o en ambos Estados. Por su parte, los mecanismos internos se establecen a partir del reconocimiento de impuestos pagados en el extranjero –mecanismo denominado “de acreditación”– o ya bien, a través del otorgamiento de exenciones sobre algunas rentas generadas extraterritorialmente. Para un país importador de capital como Costa Rica y con el fin de fomentar la competitividad de las empresas costarricenses en el extranjero, resulta conveniente que se adopten mayores mecanismos de exención y no de acreditación. Asimismo, cabe indicar que independientemente de que el método sea interno o externo, siempre le corresponderá al Estado de Residencia llevar a cabo la corrección de la doble imposición. Por ello, podemos asumir que el Estado de la Fuente, característico de la territorialidad, tiene prevalencia sobre los criterios personales.

El Derecho es una disciplina de conceptos y de ahí la importancia de los mismos. Muchas veces las discusiones en torno a una determinada figura jurídica vienen precedidas por conceptos dispares y no coincidentes. Por ello, resulta importante la siguiente aclaración. El concepto de renta mundial también es conocido como “renta universal”. No obstante, tales conceptos no son equivalentes al de “renta global” establecido en el proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. La renta global –en la acepción allí utilizada– hace referencia al procedimiento de determinación de la obligación tributaria, es decir, a la forma de cálculo del impuesto, equiparándose al concepto de renta sintética y en contraposición al de renta analítica.

Si bien se aleja del objeto de este trabajo, conviene indicar que un impuesto sintético es aquel en el que todas las rentas obtenidas por un contribuyente forman parte de una misma base imponible a partir de la cual se determina la obligación tributaria. Es decir, todas las rentas tendrán un mismo tratamiento tributario. Por su parte, un impuesto analítico –tal y como lo constituye nuestro actual ISR– establece diversas formas de determinación de la obligación tributaria en razón de la

⁶ Cfr.: Salto van der Laet, Diego, “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, Revista Crónica, No.93-2000, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España.

naturaleza de la renta. No existe un impuesto sintético en puridad, por cuanto razones de política económica, social y fiscal hacen necesaria la determinación de un tratamiento distinto entre las diversas manifestaciones de renta obtenidas por un contribuyente. Por lo tanto, podemos concluir que el proyecto viene a plantear un impuesto tendencialmente sintético, cuya naturaleza y objeto así lo disponen, pero con crecientes rasgos analíticos. O lo que es lo mismo, teóricamente desea ser un impuesto sintético pero no ha logrado materializarse en la práctica.

Conceptos básicos

Principio de territorialidad: criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinada por la fuente de la renta, es decir, se gravarán las rentas en el lugar de generación de las mismas. También referido como criterio de sujeción en la fuente.

Principio de renta mundial: criterio de sujeción a partir del cual la vinculación a un sistema fiscal está determinado por las características personales del contribuyente, sea mediante la consideración de la nacionalidad o de la residencia fiscal. También referido como criterio de sujeción universal.

Renta global: concepto que caracteriza el método de determinación de la obligación tributaria y que en el proyecto de LOF se ha equiparado al concepto de renta sintética, es decir, que todas las rentas obtenidas por un contribuyente tributarán bajo los mismos parámetros independientemente de la naturaleza de las mismas.

3 El principio de territorialidad

En las siguientes páginas analizaremos el contenido del principio de territorialidad desde una perspectiva dogmática y empírica. En otras palabras, intentaremos desmembrar este principio desde sus propias bases con el fin de determinar su efectiva aplicación. Posteriormente y como fase indispensable de nuestro estudio, incursionaremos directamente en el contenido del principio de territorialidad en la legislación costarricense del impuesto sobre la renta tanto desde la perspectiva normativa como jurisprudencial. Y, más adelante, como complemento a nuestra visión global del principio de territorialidad, repasaremos la experiencia de algunos países con respecto a su desarrollo y, en algunos casos, modificación.

3.1 Concepto y características

El principio de territorialidad ha sido el criterio de sujeción utilizado desde los inicios de la actividad financiera de los Estados. De esta forma, el vínculo que dio origen al nacimiento de un determinado tributo se ha fundamentado —principalmente— en los criterios de la fuente. Esta situación se enmarca dentro del concepto estricto de territorialidad, en donde el elemento geográfico ha mantenido su vigencia a lo largo de muchas décadas. Aún hoy día, hay que tener claro que todos los sistemas fiscales del mundo aplican, de una u otra forma, el criterio de territorialidad, incluso aquellos cuyos sistemas se fundamentan parcialmente en el criterio de renta mundial. Lo anterior se debe al hecho de que cada país se considere legitimado para participar de las ganancias producidas dentro de su territorio y, por ello, grava de acuerdo al criterio de territorialidad a los no-domiciliados que generan rentas dentro de su territorio.

El criterio de territorialidad, tal y como lo hemos definido anteriormente, implica que el gravamen se determinará con respecto a la fuente de la renta, es decir, en relación con el territorio en el cual se generó la renta.⁷ Es el criterio de sujeción más generalizado por cuanto siempre existirá el deseo y la legitimación de los Estados de considerar gravable aquello que se genera o se encuentra dentro de su territorio.

Como desarrollaremos más adelante, el concepto de territorialidad ha evolucionado a través de los años y actualmente incluye una concepción más allá de la meramente territorial. Por tal razón, las respuestas ante una eventual polémica que pueda suscitarse en Costa Rica ante un eventual cambio de criterio de sujeción, no debe limitarse a los conceptos teóricos, sino que por el contrario, deben adaptarse a las necesidades propias de cada jurisdicción.

No obstante lo anterior, algunos autores consideran que existen dos planteamientos a partir de los cuales se puede resolver el problema de la territorialidad: uno jurídico y otro económico. A través de un método jurídico, la territorialidad deberá fundamentarse en lo establecido por la normativa vigente, indicándose expresamente los hechos y supuestos que determinan la territorialidad. Por su parte, la metodología económica tomará en consideración el efecto micro y macro de la sujeción de una determinada renta a una jurisdicción específica, tomando en consideración elementos tales como la neutralidad, la equidad y la eficiencia.⁸

Con base en las anteriores consideraciones, resulta necesario indicar que existen cinco fundamentos teóricos que justifican la utilización de un sistema de tributación territorial. Dichos elementos han sido desarrollados principalmente por la doctrina económica y hacendística, tomando en consideración las ventajas y desventajas que genera este principio tanto al Estado como al contribuyente⁹, los cuales comentamos a continuación.

3.1.1 Principio de Beneficio.

Existen dos teorías que han influenciado la fundamentación del criterio de territorialidad: la del beneficio y la del sacrificio. En la primera de ellas, el derecho de gravamen de una jurisdicción se basa en la totalidad de beneficios y servicios públicos ofrecidos al contribuyente que interactúa en dicha jurisdicción. Por su parte, la teoría del sacrificio presupone un elemento moral, entendido como el sacrificio que un ciudadano debe realizar hacia un determinado Estado anteponiendo la colectividad a la individualidad. La teoría del beneficio ha prevalecido durante los años –no así la

⁷ Existen diversas definiciones de este principio, a efectos meramente ilustrativos, ver: Hamaekers, Hubert, "The source principle versus the residence principle", Revista dos Tribunais, Ano 1, No. 3, Abril-Junho de 1993, Cadernos de Direito Tributario e Financas Públicas, Sao Paulo, Brasil, Pag. 164 "The principle of levying tax only within the territorial jurisdiction of a sovereign state. Consequently both residents and non-residents of a state adopting this principle are only taxed on income sources in that country and on property situated within that country. Residents are not taxed on any foreign source income."

⁸ A estos efectos, ver entre otros, a.: Sacheto, Claudio, op.cit, Pag. 60. "It can be said that there are two approaches to the problem of territoriality of taxation. One is judicial, positive and normative, and has been prevalently expressed in the last 50 years by German doctrine. The other one is economic, expressed (apart from the singular figure of Benvenuto Griziotti) by the scholars of American finance."

⁹ Estos fundamentos se toman como base del análisis realizado por algunos autores, especialmente: Vogel, Klaus, Worldwide vs source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments op.cit., Pinto, Dale, E-Commerce and Source-based income taxation, op.cit., Sacchetto, Claudio, The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residence, op.cit., Graetz, Michael, op.cit..

del sacrificio— siendo considerada uno de los pilares básicos que sustentan el concepto de territorialidad de los tributos.

Siendo uno de sus fundamentos, conviene reiterar que mediante tal teoría se consideran a los impuestos el precio pagado por los servicios públicos siendo que los Estados delimitan su poder tributario con respecto a los servicios proveídos. Según establece Karl Vogel (quizás el autor más reconocido actualmente en fiscalidad internacional), es usual que el país de la fuente del ingreso sea el que provee la mayor parte o la totalidad de los beneficios relevantes para la producción del ingreso y que al haberse incurrido en tales costos, la totalidad del gravamen debe realizarse sobre la base de la territorialidad con el fin de que el Estado fuente puede compensar sus gastos.¹⁰

Esta posición ha sido compartida y desarrollada en las últimas décadas por varios economistas y especialistas en Hacienda Pública, tales como Charles McLure Jr., Richard Bird, Arthur Harding, Thomas S. Adams, George von Schanz y Norman Ture, entre otros.¹¹

3.1.2 Principio de Neutralidad

El principio de neutralidad constituye una de las metas de todo sistema fiscal. Podríamos definirlo como la necesidad de que el sistema tributario no genere distorsiones internas y externas a la hora de tomar decisiones en las relaciones entre los contribuyentes y, entre éstos y los Estados.¹²

Desde una perspectiva internacional, la neutralidad del sistema tributario se determinará con respecto a dos conceptos: neutralidad en la exportación de capital (NEC) y neutralidad en la importación de capital (NIC). Bajo esta perspectiva, la NEC presupone que el inversor deberá pagar la misma carga tributaria independientemente de que perciba sus ingresos de fuente local o

¹⁰ Vogel, Klaus, *Intertax*, No. 11-1988, pag. 398; “the only valid legitimation, therefore, can be derived from benefit aspects. Usually it is the state of source that has provided most or all of the benefits relevant for production of the income. Without this state’s economic opportunities the income normally would not have been generated. Thus, inter-nations equity, like individual equity, tends to favor strongly taxation exclusively by the state of source.”

¹¹ A estos efectos, ver: McLure Jr., Charles, *Source-based taxation and alternatives to the concept of permanent establishment*, op.cit.; Bird, Richard M. and Wilkie, J.Scott, *Source- vs residence-based taxation in the European Union: the wrong question? Taxing Capital Income in the European Union. Issues and Options for the Reform*. Edited by Sijbren Cnossen, Oxford University Press, 2000; Harding, Arthur, *Double Taxation of property and income, a study in the judicial delimitation of the conflict claims of taxing jurisdiction advanced by the American states (1933)*, citado por Pinto, Dale, op.cit., y Vogel, Klaus, entre otros.

¹² Resulta explícita la definición de este concepto incluido en el informe para la reforma del IRPF preparado en España por la denominada Comisión Lagares en 1998, en la que se determinó que “neutralidad impositiva significa, sobre todo, que los impuestos no reduzcan sustancialmente el nivel de actividad económica de los individuos o no reduzcan su ahorro, no disminuyan los riesgos que están dispuestos a asumir quienes adquieren activos financieros y no afecten negativamente a las inversiones de los empresarios, pues todas ellas son decisiones de gran trascendencia para la actividad económica que pueden ser muy negativamente alteradas por el sistema impositivo en su conjunto o por algún impuesto en concreto.” Otra definición que consideramos de utilidad es la consignada por Norman Ture, al indicar que la neutralidad presupone “...that taxation does not alter the (explicit or implicit) relative prices of goods, services, activities, production inputs, and so forth, in the private sector.” Citada por Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An Institutional Approach (1994)*.

extranjera. Por su parte, la NIC establece que las rentas provenientes de varias jurisdicciones deberán competir en igualdad de condiciones en el mercado de cualquier otro país.

El principio de territorialidad favorece la NIC, en el entendido que los individuos y las empresas podrán competir en igualdad de condiciones internacionalmente. A la hora de escoger entre un criterio de renta territorial y otro de renta mundial, estamos ante la encrucijada de optar entre el hecho de que nuestras empresas sean internacionalmente competitivas (lo cual sucede con la territorialidad y la NIC) o de establecer un sistema que sólo sería eficiente desde una perspectiva teóricamente económica (lo que sucedería con la renta mundial y la NEC). Adicionalmente, la búsqueda de una NEC podría causar un efectos económico adicional reflejado en la distorsión de precios.¹³

3.1.3 Principio de Equidad

La equidad es uno de los elementos a los cuales nuestro sistema fiscal debe aspirar. De hecho es la propia Constitución Política la que delega al Estado la obligación de buscar un equitativo reparto de la riqueza. A partir de esta situación, es un concepto que debemos analizar con detenimiento.

La equidad, tal y como sucede con algunos otros conceptos como el de justicia, presuponen posiciones subjetivas. Es decir, la determinación de que una situación es equitativa o justa dependerá del parámetro a partir del cual midamos dichas acciones. Por lo tanto, siempre es justificable una acción como equitativa para una o varias personas, siendo que la misma acción no lo será para otra u otras personas.

La discusión en torno a la implantación de un sistema de renta mundial en Costa Rica se ha encauzado a través de la necesidad de introducir un elemento de equidad dentro del sistema. Bajo esta premisa, se busca que las rentas tributen de igual manera independientemente de que se generen o no dentro del territorio nacional. Al igual que sucede con el propio concepto de equidad, debemos indicar que la posición indicada en este párrafo no es compartida por un gran sector de economistas y especialistas en la materia.¹⁴

A estos efectos, cabe indicar lo afirmado por Vogel al hacer referencia a lo indicado por diversos autores alemanes (Hans Flick, Klaus Tipke, Arno Schulze-Brachmann y Horst-Walter Endriss) con respecto a la falta de equidad que resulta de la aplicación de un sistema de renta mundial, favoreciendo la equidad personal e inter-estatal resultante de la aplicación del principio de territorialidad.¹⁵

“...time and again authors of high renown and scholarly standing have criticized the residence and nationality principles and have spoken in favour of a source-based taxation. In doing this, authors with legal training generally, have raised equity considerations, arguing that world-wide income taxation by the country of residence may be unjust to the taxpayer who has earned his income in

¹³ Cfr.: Pinto, Dale, op.cit.

¹⁴ Entre otros ver: Graetz, Michael, op.cit., Pag. 307 “...basing US International income tax policy solely on the principle of worldwide economic efficiency is wrong both because it fails to give adequate priority to the goals and interests of the American people and omits from consideration important demands of fairness, of justice.” Luna, Rafael “Renta mundial versus renta territorial”, inédito, 2003.

¹⁵ Cfr.: Vogel, Klaus, World-wide vs source taxation of income. Intertax No. 8-9, 1988, Pag. 222

other countries, possibly under adverse conditions, and that residence country taxation is unjust to the source country because it disrupts the source country's tax policy decisions.”

Los argumentos a favor o en contra de la equidad en los sistemas territoriales dependerán del prisma a través del cual se observe. Por lo tanto, estamos ante un tema que nuevamente nos demuestra la inevitable abstracción del concepto “equidad”, el cual resulta imposible delimitar o utilizar a efectos de la definición de un sistema tributario debido, precisamente, a su falta de objetividad.

3.1.4 Principio de Legitimación

Este principio, conocido en lengua inglesa bajo el concepto de “entitlement”, es por sí mismo explícito. La sujeción territorial de una renta producida en una determinada jurisdicción presupone un derivación de la legitimación activa que posee el Estado de participar en las ganancias generadas dentro de su territorio. Este principio, cuyo desarrollo es acreditado a Peggy Musgrave, viene a completar el fundamento dogmático del principio de territorialidad.¹⁶

3.1.5 Principio de Eficiencia

Sin duda uno de los principios más característicos de los sistemas territoriales es el de eficiencia. Las rentas territoriales son eficientes por cuanto facilitan la recaudación tributaria, tanto de forma directa por medio de la autodeterminación y autoliquidación por parte del contribuyente, como mediante la eventual fiscalización de tales rentas por parte de la Administración Tributaria en los supuestos en los que aquellos intentan defraudar. A diferencia de la territorialidad, las rentas que tributan en los sistemas estructurados con base en el principio de renta mundial son difícilmente recaudados, lo cual resulta evidente a la luz de las recientes y constantes amnistías tributarias que han ofrecido diversos países tales como Italia, Sur África y Estados Unidos, entre otros. Este punto será desarrollado ampliamente en las próximas páginas.¹⁷

Fundamentos del criterio de territorialidad

- Se adecua al principio de beneficio, es decir, grava la renta en el lugar en el cual el contribuyente se benefició de los servicios públicos de un determinado Estado
- Facilita la neutralidad en la toma de decisiones, y promueve la Neutralidad en la Importación de Capitales, situación que favorece a un país importador de capital como Costa Rica.
- Respeto el principio de equidad y de legitimación, tanto desde una perspectiva individual como inter-estatal.
- Facilita la eficiencia del sistema tributario al ser fácilmente recaudado.

¹⁶ Pinto, Dale, op.cit.

¹⁷ Bird, Richard M. and Wilkie, J.Scott, op.cit., pág. 82, “Administrators and those more concerned with what can be done than with what should be done have, on the other hand, tended to favour the source principle for pragmatic reasons, reflecting the considerable practical difficulties of extending the residence principle beyond national borders without hard-to-secure co-operation from foreign tax authorities.”

3.2 El sistema territorial en el Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta (en adelante, ISR) costarricense se fundamenta en el principio de territorialidad a partir del cual están sujetas a gravamen todas las rentas generadas dentro del territorio nacional. La territorialidad del impuesto se deriva de la propia redacción de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante, LISR) así como de lo dispuesto en su Reglamento (en adelante, RLISR). Si bien la actual normativa es clara al limitar la territorialidad desde una perspectiva geográfica, la Administración Tributaria así como el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante, TFA) han realizado interpretaciones extensivas –a mi juicio, contrarias a la Ley– gravando en Costa Rica rentas generadas extraterritorialmente.

El análisis de la territorialidad del ISR debe necesariamente iniciarse con la descripción de su hecho generador, toda vez que es en éste en donde se ubica el elemento objetivo espacial de la territorialidad. Recordemos que el hecho generador es el supuesto de hecho establecido en la Ley cuya realización resulta en el nacimiento de la obligación tributaria. De esta forma, para que nazca la obligación tributaria debemos constatar que una situación de hecho concuerda con el supuesto de hecho establecido normativamente mediante una labor de calificación normativa. Por lo tanto, si alguno de los elementos del hecho generador no se encuentran presentes en la situación de hecho, no será posible su perfeccionamiento y, de esta forma, no se llevaría a cabo su consecuencia jurídica. Tal consecuencia jurídica consistirá en una obligación tributaria cuyo contenido podrá ser de carácter principal o accesorio.

El hecho generador tiene básicamente tres elementos: material, subjetivo y objetivo. El elemento material está constituido por la manifestación de riqueza que el legislador ha querido gravar. Por su parte, el elemento subjetivo está desarrollado por los individuos o entidades que –previo perfeccionamiento de los demás elementos del hecho generador– harán frente a la obligación tributaria. Finalmente, el elemento objetivo viene a determinar los demás elementos necesarios para que se considere realizado el hecho generador, siendo básicamente identificados con el elemento temporal (el devengo) y espacial (el criterio de sujeción) del tributo.

Con base en lo anterior, podemos establecer que la territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica se debe a que el elemento objetivo espacial del hecho generador descrito en la LISR determina expresamente que se gravarán únicamente las rentas “provenientes de cualquier fuente costarricense.”¹⁸ Por lo tanto, aquellas situaciones de hecho en las que la renta se genera extraterritorialmente estaremos ante un supuesto de no sujeción al ISR, por cuanto al no existir la condición espacial descrita en el elemento objetivo del hecho generador, éste no se perfecciona y, por ende, no nacerá la obligación tributaria. De ahí que la territorialidad constituye un elemento determinante para la existencia del tributo.

La territorialidad del ISR se deriva de la lectura y aplicación de varios artículos tanto de la LISR como del RLISR. Si bien el artículo 3 RLISR nos indica que la territorialidad del hecho generador se ubica en los artículos 1, 54 y 55 LISR, lo cierto del caso es que existen otros artículos que forman parte del elemento objetivo espacial del hecho generador, tales como los artículos 2, 5 y 6 ch) LISR. A pesar de la cederidad de nuestro impuesto –formas de determinación de la obligación tributaria desiguales en razón de la naturaleza de la renta– los artículos 54 (rentas de fuente costarricense) y 55 (casos especiales de rentas de fuente costarricense), los cuales se ubican en el

¹⁸ Ver. Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

capítulo relativo al Impuesto sobre las Remesas al Exterior, son de aplicación general para toda la Ley según lo ha confirmado incluso el TFA.

La actual normativa del ISR establece un concepto de territorialidad en sentido estricto, mediante el cual se delimita la territorialidad desde una perspectiva geográfica. Dicha situación se deriva de la lectura de varios de los artículos de la Ley, en donde se establece que las actividades gravadas corresponderán con servicios prestados, bienes situados o capitales colocados en el territorio nacional (art. 1). Adicionalmente se establece que serán contribuyentes quienes, entre otros requisitos, "... realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país" (art. 2). Por lo tanto, el actual concepto de territorialidad debe conceptualizarse de forma restrictiva y no resulta posible, por mandato del principio de materia privativa de Ley (art. 5 CNPT), interpretar extensivamente el hecho generador del impuesto con el fin de atraer a gravamen situaciones no descritas de forma expresa en el hecho generador.

A pesar del carácter restrictivo del concepto de territorialidad establecido en nuestra ley, debemos indicar que el legislador incluyó de forma expresa algunas excepciones a la regla indicada. La razón de ello, en la gran mayoría de los casos, responde a necesidades de tipo práctico (rentas provenientes del transporte aéreo de personas) o de consideraciones económicas (retención sobre pagos de regalías o por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole). Por lo tanto, no compartimos las interpretaciones extensivas que los órganos administrativos y judiciales han realizado del principio de territorialidad en los últimos años, basados en fundamentos del principio de beneficio¹⁹ o en conceptos de renta empresarial²⁰, entre otros.

La aplicación práctica del principio de territorialidad por parte de los órganos administrativos no se ha limitado al texto de la Ley, realizando –como ya indicamos– interpretaciones extensivas más allá de lo expresado por la propia Ley. A efectos expositivos, consideramos que las resoluciones de la Administración Tributaria así como del TFA pueden clasificarse en razón de tres grupos. El primero de ellos estará conformado por las resoluciones en las que se realiza una aplicación correcta del principio de territorialidad en los términos y condiciones establecidos en la LISR.²¹ El segundo grupo de resoluciones estará integrado por aquellas en las que se interpreta extensivamente –y por lo tanto, de forma ilegal– el principio de territorialidad amparándose a un supuesto principio de beneficio o adscripción económica de la territorialidad.²² Finalmente, existe un tercer grupo en donde se ha fundamentado la aplicación de la territorialidad –nuevamente extensiva y contraria a la Ley– basados en un fundamento de "renta empresarial".²³

¹⁹ Si bien anteriormente hemos indicado que uno de los elementos que teóricamente caracterizan el principio de territorialidad es el principio de beneficio, consideramos que tal situación no es necesariamente aplicable al actual esquema establecido en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde, como indicamos algunas líneas arriba, se determina un concepto restrictivo. El sistema de imposición directa en Costa Rica se fundamenta en un principio de capacidad contributiva, siendo que si bien éste no es de aplicación a algunas parcelas del sistema (e.g. tasas o contribuciones especiales), debe integrar e inspirar al sistema tributaria en su globalidad.

²⁰ El concepto de renta empresarial es correcto en un sistema de renta mundial pero no en un sistema de renta territorial como el que actualmente posee Costa Rica.

²¹ Ver entre otras: DGT No. 866 del 22 de octubre de 2001.

²² Ver entre otras: DGT No. 025 del 9 de enero de 1997

²³ Ver entre otras: DGT No. 703 del 5 de junio de 2000, DGT No. 754 de 3 de setiembre de 2001, DGT No. 155 de 22 de febrero de 2002, Sala de Casación No. 11 de 18 de enero de 1963.

Considero que existen dos razones principales que han generado la extralimitación de las actuaciones de interpretación por parte de los órganos administrativos. En primer lugar, existe una sensación entre los funcionarios de la Administración Tributaria de que se encuentran con “las manos atadas” para fiscalizar las rentas generadas en el extranjero por residentes fiscales en nuestro país. Esta situación constituye una equívoca percepción por parte de los funcionarios que no tiene fundamento legal alguno que lo justifique. La utilización de la territorialidad del sistema tributario de Costa Rica no es ni ilegal ni abusivo, es simplemente la consecuencia directa del mandato expreso de la Ley.

En segundo lugar, la extralimitación conceptual que la Administración ha realizado del concepto de territorialidad se debe, en buena medida, a una escasa regulación normativa relacionada con el concepto propio de “fuente”. Si bien analizaremos este tema más adelante, conviene adelantar que uno de los elementos que se debe fortalecer en la nueva legislación con el fin de evitar abusos y arbitrariedades, consiste en delimitar expresamente el concepto de fuente costarricense en aquellos casos en los cuales la “territorialidad” se utilice en una acepción amplia (económica) y no restrictiva (geográfica). De esta forma, el aplicador del Derecho –tanto la Administración como el contribuyente– tendrán seguridad jurídica en relación con sus actuaciones. En otras palabras y parafraseando a la Sala Constitucional, mediante una normativa clara y precisa sabremos a que atenernos sin dar cabida a interpretaciones extensivas del texto de la Ley.²⁴

Territorialidad en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta

El impuesto grava las rentas provenientes de servicios prestados, bienes situados y capitales colocados en territorio nacional.

El concepto de territorialidad establecido en la actual LISR es restrictivo, caracterizado por la identificación del mismo con el elemento geográfico. No obstante, existen algunas excepciones que expresamente están establecidas en nuestra legislación que consideran la territorialidad desde una perspectiva económica.

Los órganos administrativos han llevado a cabo interpretaciones extensivas del criterio de territorialidad fundamentadas en el principio de beneficio así como en el concepto de renta empresarial. Tales interpretaciones son ilegales por cuanto incumplen con el principio de materia privativa de ley establecido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

3.3 Los criterios de territorialidad y de renta mundial en la experiencia de otros países

Al analizar la experiencia que han tenido otros países en relación con los criterios de sujeción, resulta indispensable indicar que no existen jurisdicciones que apliquen los criterios de territorialidad y de renta mundial de forma tajante o absoluta. Todo sistema de renta mundial presupone el gravamen de las rentas territoriales y la gran mayoría de sistemas de renta territorial incluyen algunas excepciones a tal limitación geográfica. Así pues, aquellas jurisdicciones que se rigen por el criterio de renta mundial, siempre incluirán la consideración de territorialidad en

²⁴ Cfr.: Salto van der Laet, Diego, “Algunas consideraciones en torno a la seguridad jurídica en el Derecho Tributario” Revista Iustitia, junio-julio, 2003.

relación con el gravamen de los no residentes. Es decir, siempre existe una parcela del sistema que pretende gravar el ingreso con base en el criterio de la fuente. Por su parte, los sistemas territoriales –como es el caso de Costa Rica– extienden algunos elementos de la territorialidad mediante la consideración de un concepto amplio que incluye una percepción más amplia que la mera limitación geográfica. Como lo indicamos anteriormente, esta situación ocurre en relación con los servicios técnicos, financieros, administrativos o de otra índole prestados desde el extranjero a domiciliados en Costa Rica los cuales se consideran territoriales por mandato expreso de la Ley.²⁵

De esta forma, la discusión en torno a la implantación de regímenes territoriales o de renta mundial no debe centrarse en si la renta territorial debe o no gravarse, sino en si la renta generada fuera de nuestras fronteras –la renta extraterritorial– se considerará gravable o no. En otras palabras, la cuestión que verdaderamente nos ayudará a solucionar esta interrogante tenemos que dirigirla al problema de la extensión de la Ley en el espacio planteado por Berliri –al cual hicimos referencia al inicio de estas páginas–, es decir, hasta dónde llegará la aplicación de la ley tributaria de un determinado país. Dicho en otros términos, debemos determinar y fundamentar las razones por las cuales nuestro país debe extender su poder tributario sobre rentas generadas extraterritorialmente así como intentar traducir el efecto que dicha extensión podría ocasionar a nuestra economía.

Resulta además interesante señalar que algunos autores incluso han indicado que la discusión entre territorialidad y residencia resulta irrelevante, por cuanto son conceptos que ya no ofrecen una solución adaptable a las actuales necesidades de nuestras economías. Si bien consideramos que tales posiciones son un tanto extremas, si nos presenta evidencia de que no existen posiciones absolutas en relación a la dicotomía que se presenta entre la territorialidad y la residencia.²⁶

Por lo tanto, al referirnos en este apartado a la experiencia empírica con respecto a los criterios de sujeción, estamos haciendo mención a la vivencia de otros países al imponer sistemas basados primordialmente en la territorialidad así como de aquellos que han optado por trasladarse hacia un sistema de renta mundial. Asimismo, mencionaremos algunos casos de sistemas de renta mundial que han estado “regresando” hacia la territorialidad mediante la exención de las rentas de cierta naturaleza generadas fuera de sus respectivas jurisdicciones.

²⁵ Cfr.: Altshuler, Rosanne, "The provisions of subpart F are under attack." *Tax Notes International: Week in Review*, April 3, 2000, "although much of the theoretical tax literature has addressed the optimality of these two different tax systems, in practice, no country actually employs a pure version of either system."

²⁶ Bird, Richard M. and Wilkie, J.Scott, op.cit., pags. 81-97. "The source-residence debate is therefore largely irrelevant. In all likelihood, very similar results may be achieved in practice with similar efforts under either approach." (Pág.97). Asimismo, indican lo siguiente "virtually everyone writing on this subject recognizes that neither a pure source nor a pure residence principle exists. In fact, source and residence are not, and, even in theoretical terms, never have been, alternatives. These so-called principles are best considered as constructs intended to guide the evaluation in any particular context of the relative desirability and justifiability of taxation on a territorial or personal basis (pag.81) (...) source and residence are simply guidelines intended to help in assigning and assessing tax jurisdiction in the sense discussed above, attaching income either to the jurisdiction with which the economic activity may be most clearly associated or to that in which the owner (if identifiable) resides. The key question is not whether one or another principle should be applied, but whether the times have changed sufficiently that the rules need to be changed also to secure fair (acceptable, workable) results."(pag.93). En términos similares, ver también: Zolt, Eric, "Alternatives to the existing allocation of tax revenues among countries", *Boletín del International Bureau of Fiscal Documentation*, Junio 2002

3.3.1 Amnistías: evidencia de ineficiencia recaudatoria de la renta mundial

Las amnistías son períodos en los cuales las sanciones e intereses por el impago de obligaciones tributarias son condonadas por los Estados si el contribuyente declara rentas o ingresos previamente no declarados. Existen tantas formas de otorgar una amnistía como sujetos activos, es decir, no existe una receta única que caracterice los períodos de amnistía. No obstante, podemos afirmar que el objetivo de las amnistías es doble: pretende aumentar la recaudación y la transparencia de las rentas no declaradas.

3.3.1.1 Estados Unidos de América

Según lo indica el New York Times en su edición del 26 de marzo de 2002, el IRS (Administración Tributaria estadounidense) estimó que entre uno y dos millones de norteamericanos están escondiendo rentas en cuentas bancarias off-shore con el fin de utilizar dichos ingresos posteriormente a través de tarjetas de crédito. Esta situación se refleja también en las declaraciones realizadas por la Procuradora Tributaria del Departamento de Justicia, Hielen J. O'Connor, quien afirmó que el IRS considera que los contribuyentes que están utilizando las cuentas bancarias off-shore están evadiendo billones de dólares anualmente.²⁷

El efecto de la globalización económica aunado a la imposibilidad real de fiscalizar las rentas de fuente extranjera, ha contribuido a que las empresas transnacionales norteamericanas hayan disminuido considerablemente sus impuestos sobre las ganancias. Según estudios oficiales, la tasa tributaria efectiva que pagaban las filiales de empresas norteamericanas en el extranjero en 1983 rondaba los 49.6% mientras que en 1999 descendió a 22.2%.²⁸ Adicionalmente y con base en los datos revelados por el Departamento del Tesoro norteamericano entre los años 1993 y 1997, se ha podido concluir que los ingresos extraterritoriales reportados por los norteamericanos al IRS no representan la realidad de la situación.²⁹

Además del alto margen de evasión indicado, debe tomarse en consideración el elevado costo administrativo que el IRS asume para intentar fiscalizar las rentas extranjeras. A estos efectos, se ha estimado que el 40% del presupuesto dedicado a la revisión de cumplimiento de todos los contribuyentes se dedica exclusivamente en la fiscalización de rentas extraterritoriales: un alto costo en razón del resultado recaudatorio. Por su parte, debido al aumento en el índice de participaciones en fondos de inversión colectivos, las solicitudes de crédito fiscal se han multiplicado por diez en los últimos veinte años.³⁰

El pasado 14 de enero de 2003 el IRS informó el inicio de un período de amnistía parcial con el fin de que los contribuyentes norteamericanos repatrien e informen sobre los fondos y activos que han sido trasladados a jurisdicciones off-shore sin haber sido reportados para efectos tributarios. El programa ha sido denominado "Iniciativa de Cumplimiento Voluntario" y está dirigido a todos

²⁷ Cfr.: Sharp, William M. y otros, "Post-11 September use of offshore tax havens: the dos and don'ts", Tax Notes International, Vol. 26, No. 3, 22 de abril de 2002, Pag. 350. Estos estimados se calcularon con base en aproximadamente 1.7 millones de registros obtenidos de la empresa MasterCard Internacional, la cual involucró más de 230.000 cuentas bancarias off-shore en tres jurisdicciones consideradas paraísos fiscales.

²⁸ Cfr.: Sullivan, Martin A., "Data show big shift in US Income to Tax Havens", Tax Notes International, Vol. 28, No. 9, 2 de diciembre de 2002, Pag. 878.

²⁹ Cfr.: Graetz, Michael, J., op.cit., Pag. 313

³⁰ Cfr.: Ibidem., Pag. 310-311

los contribuyentes que poseen negocios financieros extraterritoriales previo cumplimiento de una serie de requisitos y condiciones preestablecidos.³¹

Finalmente, el New York Times informó el 2 de octubre que el Comité de Finanzas del Senado norteamericano aprobó una propuesta para otorgar una medida de “vacación fiscal” a las rentas acumuladas por entidades norteamericanas en el extranjero, lo cual se estima ascienda a US \$ 400 billones. Esta medida gravará la renta repatriada con una tasa única del 5.25%. Según se ha informado, se considera que existe mucha posibilidad de que dicha propuesta se convierta en Ley en las próximas semanas.³²

3.3.1.2 Alemania

Algunas estimaciones establecen que los ahorros mantenidos extraterritorialmente por contribuyentes alemanes sin ser reportados al Fisco rondan los US \$ 500 billones. Esta cifra se relaciona directamente con las estimaciones realizadas por la Administración Tributaria alemana en 1990 al indicar que el 20% de los ingresos personales por intereses no habían sido reportados a efectos tributarios.³³

Si bien Alemania no ha sido una jurisdicción partidaria de otorgar amnistías tributarias a sus contribuyentes, en diciembre de 2002 el Gobierno anunció la puesta en práctica de una amnistía general a partir del 1 de julio de 2003.³⁴ Como complemento, el pasado 18 de junio de 2003, el Gobierno Federal aprobó la denominada “Acta para la promoción de la honestidad fiscal”, en la que se faculta a la Administración para realizar mejores fiscalizaciones de los hechos tributarios de cara a disminuir la evasión en el futuro.³⁵

³¹ Marnin J. Michaels, and Teresa Lewis, “US Announces Partial Tax Amnesty”, *Tax International Review*, Vol.30, No.2, 2003, Pag. 16. El programa de amnistía parcial se denomina “Voluntary Compliance Initiative (OVCI)”.

³² Según se indica en la edición del New York Times del 2 de octubre de 2003, “...Hoping to bring more investment to the United States, the Senate Finance Committee approved a bill on Wednesday that would give a one-time tax holiday to companies that have accumulated as much as \$400 billion in foreign profits on which they have yet to pay American taxes. American companies can usually defer paying taxes on foreign profits as long as they keep the money outside the United States. Much of that money is reinvested in foreign operations, and some is parked in passive investments. The Senate bill, which is part of a much broader bill to overhaul laws on international corporate taxation, would let companies bring those profits back and pay a tax rate of 5.25 percent....”

³³ Así indicado por: Sven-Olof Lodin, “What ought to be taxed and what can be taxed: a new international dilemma”. *Bulletin of the International Fiscal Documentation*, Mayo 2000, Pag. 211

³⁴ Es importante tomar en consideración que la amnistía forma parte de la denominada Agenda 2010 planteada por Schröder, la cual “pretende paliar la crisis del erario alemán no sólo a través del gasto, sino también saneando los ingresos públicos, especialmente los de naturaleza fiscal. Se quiere remediar la sangría de capitales transferidos al exterior -a economías vecinas como Austria y Luxemburgo, donde prima el secreto bancario, o directamente a chiringuitos fiscales- eludiendo, en su proceso de formación como renta empresarial o mobiliaria, las, hasta ahora, peludas garras del fisco alemán. ¿Verdad que sí, Boris Becker?”. Bornstein, Félix, “Una posible amnistía fiscal en Alemania”, *El mundo*, 8 de junio de 2003, <http://www.elmundo.es/nuevaeconomia/2003/178/1055067597.html>,

³⁵ Birkholz, Christian, “German Tax Amnesty 2004: an update”, *Tax Planning International Review*, Vol.30, No. 7, Julio 2003, Pág. 8. El documento indicado se denomina “Act for the promotion of tax honesty”.

3.3.1.3 Italia

Como parte de las reformas fiscales introducidas por el Gobierno de Silvio Berlusconi en Italia, se aprobó una amnistía tributaria, denominado “Scudo Fiscales”, a partir del año 2002 y que se ha extendido –por la incorporación de prórrogas dictadas por el propio Gobierno– hasta octubre de 2003. Estas amnistías buscan obtener los recursos depositados en el extranjero por contribuyentes italianos –principalmente en Suiza– y ha sido considerado un programa pionero entre los países desarrollados.³⁶

Si bien existen fuentes que cuestionan el éxito absoluto de esta amnistía, lo cierto del caso es que el Dow Jones Newswire indicó que el gobierno estimaba una recaudación de aproximadamente 1.25 billones de euros de un total de 50 billones que se calcula corresponde a los montos repatriados, siendo que la recaudación informada por el Gobierno en mayo de 2003 ha sido de 8.5 billones de euros.³⁷ No obstante, quizás el mayor y más importante aporte de esta amnistía fue abrir el camino de recuperación de las rentas extraterritoriales, lo cual ha sido seguido por otros países europeos.³⁸

3.3.1.4 Otros países europeos

Las anteriores situaciones se reflejan en otros países europeos en mayor o menor medida. Aún en países con altas tasas de cumplimiento tributario como Suecia, se ha estimado que los ahorros colocados en el extranjero oscilan los US \$ 50 billones, monto bastante alto si se toma en consideración la población total del país (alrededor de nueve millones de habitantes). En 1996 sólo se habían reportado al Banco Central 776 cuentas off-shore de un estimado de aproximadamente 100.000.³⁹

Por su parte, en julio de 2003 se hizo público el interés del nuevo Gobierno de Bélgica de proponer una amnistía tributaria con el fin de repatriar al menos una parte de los estimados 160 billones de euros depositados en cuentas de ahorro extranjeras. Según la opinión de algunos expertos, con esta amnistía el Gobierno podría esperar recuperar alrededor de 4 billones de euros.⁴⁰

Otro país que ha tomado la iniciativa de otorgar una amnistía es Polonia. Según informó su Ministerio de Exteriores, el Congreso aprobó el 26 de setiembre de 2002 una amnistía tributaria

³⁶ Ver, entre otros: Ferrol, Mario y Sero, Christina, “Deadline extended for Italian options to close tax liabilities”, *International Tax Report*, Mayo 2003; Tognolo, Paolo, “Italian Financial Law for 2003: The New Tax and Social Contribution Amnesty”, *Tax Planning International Review*, Vol. 30, No. 1, 2003; “Swiss Banks lose out as tax amnesty programs lure money home”, *Tax Notes International*, Vol. 26, No.3, abril 2002; Weiner, Joann M., “Belgian Tax Review: Incoming government considers tax amnesty”, *Tax Notes International*, Vol. 31, No. 2, Julio de 2003

³⁷ Cfr.: Weiner, Joann M., op.cit., Pág. 128-129; “Tax Amnesty Success Thwarts Critics’ predictions, engages Europe” *Tax Notes International*, Vol. 25, No. 8, febrero 2002. “ Italy’s tax amnesty program has been enjoying limited success despite critics’ predictions that the policy wouldn’t produce a single euro”.

³⁸ En este sentido, ver: “Ecofin threatens Switzerland with broad tax amnesty proposal”, *Tax Notes International*, Vol.28, No.6, Noviembre 2002, Pág. 522.

³⁹ Cfr.: Sven-Olof Lodin, op.cit., Pág. 211

⁴⁰ Cfr.: Weiner, Joann M., op.cit., Pág. 127.

que permitirá obtener recursos no tributados en su momento. Bajo el esquema propuesta, las rentas no declaradas que se deseen legalizar, estarán sujetas a una tasa única del 12%.⁴¹

Algunas otras jurisdicciones tales como el Reino Unido, Grecia, Turquía, Rumanía y Ucrania están considerando o han introducido algunas medidas de amnistía con el fin de paliar la difícil y costosa recaudación y fiscalización de las rentas extraterritoriales.⁴² Incluso la propia Unión Europea ha considerado la recomendación de una amnistía general como medida de presión ante Suiza para la cooperación en el otorgamiento de información bancaria.⁴³

3.3.1.5 Latinoamérica

La situación de los países latinoamericanos no difiere mucho de la reflejada en los países arriba consignados. A estos efectos, hay que recordar que algunos países de la región han adoptado el criterio de renta mundial en los últimos años siendo que actualmente todavía mantienen algunos países un sistema de territorialidad. La situación actual es la siguiente:

Sistemas de territorialidad: Belice, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Uruguay

Sistemas de renta mundial: Argentina, Aruba, Antillas Holandesas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, Jamaica, México, Perú, República Dominicana, Suriname, Trinidad y Tobago y Venezuela.

Conviene destacar el caso de Honduras, país importador de capital –al igual que Costa Rica– en donde la legislación ha incluido un artículo que determina la aplicación de la renta mundial. No obstante, y según consta en una documentación suscrita por el Ministro de Finanzas de dicho país, el efecto de esta medida es nulo, siendo que en la práctica nos encontramos con un sistema territorial de facto.

Por su parte, algunos países han adoptado amnistías fiscales, tal es el caso de República Dominicana (2001)⁴⁴ o México (2000)⁴⁵. Asimismo, otros países como Brasil han anunciado la eventual apertura de un proceso de amnistía con el fin de repatriar capitales colocados en el extranjero estimados en US \$ 30.000 millones.⁴⁶

⁴¹ Cfr.: Boletín Económico del Ministerio de Relaciones Exteriores de Polonia. N° 39 (533), 30 de septiembre de 2002

⁴² Así indicado por: Weiner, Joann M., op.cit., Pág. 128

⁴³ Ver.: "Ecofin threatens Switzerland with broad tax amnesty proposal", op.cit.

⁴⁴ Amnistía aprobada mediante Ley de 9 de enero de 2001, http://www.dgii.gov.do/ley_amnistia.htm

⁴⁵ Cfr.: Soriano Ariza, Mauricio, "La amnistía fiscal, una falacia". "Dentro del Decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre del 2000, se contiene un Artículo Segundo que no es otra cosa que disposiciones transitorias relativas al Artículo Primero, es decir, a las reformas, derogaciones y adiciones que sufrió el Código Fiscal de la Federación para el 2001." <http://legal.terra.com.mx/EnLinea/Columnas/articulo/113default.asp?tipoArt=2&idArt=113>

⁴⁶ Así indicado a finales de enero de 2003. <http://www.diarioc.com.ar/economia/id/20879>

3.3.2 El reflejo de la ineficiencia recaudatoria

Tal y como se puede observar con base en la información anteriormente consignada, la adopción de un sistema de renta mundial no produce beneficios recaudatorios, situación que será aún más evidente en un sistema tributario cuya Administración –como es el caso de Costa Rica– está aún inmersa en un proceso de desarrollo, capacitación y que cuenta con un presupuesto limitado.

Las reformas que se han introducido en los países latinoamericanos responde en la mayoría de casos a la adopción de “una tendencia” impuesta por organismos internacionales. A diferencia de otros países como Suráfrica o Israel, no fue posible constatar la preparación de documentos o informes que analizaran y midieran el efecto que tales reformas podrían ocasionar en la economía de cada país. Cabe destacar el caso de Suráfrica, la cual llevó a cabo una reforma fiscal que adoptó un criterio de renta mundial en el año 2002 y, tan sólo unos pocos meses después, en 2003, ha propuesto una amnistía tributaria para recuperar o legalizar las cuantías que mantienen sus contribuyentes en el extranjero.⁴⁷

Lo anterior viene a reiterar la consideración de que la territorialidad constituye un mecanismo más eficiente de recaudación máxime en países importadores de capital y en vías de desarrollo como Costa Rica. Adicionalmente, debe tomarse en cuenta el eventual efecto que la implantación de un sistema de renta mundial ocasionaría en las inversiones colocadas en nuestro país, tanto activas como pasivas y que tendrían un efecto directo en la generación de empleo así como en la posible pérdida de empleos actuales por salida de capital.

3.3.3 Hacia la territorialidad

Tendiendo como punto de referencia el hecho de que no existen sistemas de renta mundial o territorial puros, debemos tomar en consideración la coexistencia de métodos mixtos en cualquier jurisdicción. No obstante lo anterior, si debemos indicar que una nueva tendencia a nivel mundial –contrario a lo muchas veces aducido– consiste en reforzar la territorialidad de las rentas. Por lo tanto y dada la ausencia de un verdadero análisis econométrico en Costa Rica que permita medir el efecto que el cambio de criterio de sujeción acarrearía, consideramos que no sería conveniente adoptar un criterio que –como hemos visto y seguiremos analizando– no está absolutamente probada su eficacia.

Francia es un ejemplo interesante al mantenerse como bastión de territorialidad dentro de la Unión Europea. Como es sabido, el sistema de rentas directas en Francia establece un sistema territorial para las empresas y uno de renta mundial para los individuos. Situación que ha sido beneficiosa para la economía francesa al facilitar la integración de su actividad empresarial en la economía mundial.⁴⁸

Por su parte, España no se ha quedado atrás en la aplicación territorial de las rentas generadas extraterritorialmente. En este sentido, ha promovido la internacionalización de sus empresas a través de la exención expresa de las rentas obtenidas en el extranjero por filiales españolas (artículos 20 bis y 20 ter de la Ley de Sociedades).

⁴⁷ Para un detalle de la amnistía, ver: Casey Anne y Brown, Nola, “South Africa 2003 Budget”, Tax Planning International Review, Vol. 30, No.5, Pag. 11-13

⁴⁸ Ver entre otros: Jarnevic, Jean-Pierre, “Les derogations au principe de territorialité”, Francia; Gest, Guy y Tixier, Gilbert, “Droit Fiscal International”, 2da Edición, Presses Universitaires de France, 1985;

En Estados Unidos de América se ha consolidado el debate en torno a si las rentas empresariales deben mantener el actual criterio de sujeción basado en la renta mundial o si, por el contrario, se debe adoptar un criterio de territorialidad.⁴⁹

Si bien la actual situación de crisis que vive Argentina no nos permite extrapolar su experiencia ha otros países, resulta interesante constatar que el cambio hacia una sistema de renta mundial se realizó mediante una reforma en 1992 impulsada por la necesidad de ayuda internacional por parte de organismos financieros internacional.⁵⁰ No obstante, no fue sino hasta hace poco tiempo en que se pudo aplicar en la práctica dicho criterio debido a la ausencia de una normativa adecuada. Esta situación se agrava con la actual crisis económica, en donde se ha criticado ampliamente la inclusión del mencionado criterio de sujeción.⁵¹

El Salvador, por su parte, introdujo el criterio de renta mundial mediante la reforma al artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 21 de diciembre de 1991. No obstante, dicho artículo se reformó nuevamente el 21 de mayo de 1992 eliminándose el mencionado criterio y retomándose el sistema de territorialidad.

Adicionalmente, existen muchos otros ejemplos de sistemas que han mantenido el criterio de territorialidad y han sido exitosos. Quizás los mejores ejemplos son Singapur y Hong Kong, el cual a pesar de su reciente adscripción a China, ha mantenido un sistema muy ventajoso para la inversión extranjera y el desarrollo de sus empresas. En prueba de esto, se han realizado estudios que demuestran la ventaja competitiva de Hong Kong en la atracción de inversión atendiendo al sistema de territorialidad.⁵²

⁴⁹ Entre otras fuentes, destacan: Bouma, Herman B., "Five major deficiencies with respect to taxation of business entities", *Tax Management International Journal*, Vol. 31, No. 8, Agosto 2002. En este artículo, el autor considera que el gravamen con base en la renta mundial a las empresas norteamericanas no es favorable, proponiendo un la incorporación de un sistema territorial para este tipo de rentas. Págs. 401-407. En términos similares, Arnold, Brian J., "Comments on the proposed adoption of a territorial tax system in the United States", *Tax Notes International*, Vol. 25, No. 10, marzo 2002. El autor analiza en forma especial la eventual exención de dividendos recibidos de ciertos tipos de entidades extranjeras en las cuales contribuyentes norteamericanos poseen intereses.

⁵⁰ Para un desarrollo sobre el tema, ver: Campagnale, Roberto Pablo y otros, "El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000, Págs. 13-14.

⁵¹ Cfr.: Schindel, Angel, "Desafíos ante las distorsiones que genera la volatilidad de la moneda argentina", *Revista Impuestos*, No. 11, junio 2002, Editorial La Ley, Buenos Aires. El autor critica la falta de equidad del actual sistema tributario argentino al indicar que "...analizar cuestiones tributarias respetando, entre otros, el principio de equidad, aparece como una elucubración metafísica casi sin sentido...". Asimismo y con respeto a la renta mundial, señala que "las normas legales y reglamentarias sobre el cómputo de la renta mundial están inspiradas en un contexto de estabilidad. Hay incongruencia para el tratamiento de ciertos resultados y de diferencias de cambio que agravan el desolador panorama."

⁵² Li, Jinyan y Elliot, Denise, "One country, two tax systems: International Taxation in Hong Kong and mainland China", *International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin*, abril 2003. Asimismo, ver: Cheung, Daniel K.C. y Wong, Percy, "Hong Kong and the territorial source of business profit", *Tax Planning International Review*, Vol. 29, No.12, 2002. En este sentido, se ha indicado que "... the adoption of source jurisdiction on the business profits has made Hong Kong's tax system not only more straightforward but also most attractive to foreign investors for structuring their business transactions in a more tax efficient manner...countries using the territorial system of taxation could be considered superior to countries using the "remittance" system of taxation (such as the United Kingdom, Japan or Singapore) because the

Estos ejemplos nos demuestran que resulta necesaria la participación del Estado a través de sus sistema fiscal para promover e incentivar la competitividad de sus empresas en el extranjero. Asimismo, tales medidas demuestran coherencia en las políticas de recaudación, entendiendo que resulta más rentable la promoción de la empresa en el extranjero que el gasto –hasta cierto punto desaprovechado– que representa el intento de fiscalización de rentas extraterritoriales. Como se pudo observar en el apartado anterior, las amnistías demuestran el fracaso recaudatorio.

El debate en cuanto al renacer de la territorialidad se ha puesto de manifiesto en muchísimos estudios acerca de la fiscalidad en el comercio electrónico. La necesidad de determinar el lugar de gravamen y la proporción del mismo han provocado la aparición de nuevas voces en defensa de una tributación en la fuente (territorialidad) como mecanismo de recaudación y desarrollo apropiado. Tal es la importancia del tema que la propia International Fiscal Association (IFA) –la cual constituye la asociación más grande del mundo de expertos en materia tributaria– ha constituido un panel de investigación relacionado con este tema para el Congreso que se realizará en Argentina en 2005.

Por lo tanto, ¿por qué debemos en Costa Rica adoptar un criterio que los propios países que lo han impulsado y desarrollado están ahora dudando de su aplicación? Quizás la respuesta nos la pueda ofrecer un estudio serio y formal que el Estado realice o subcontrate para darnos una luz desde la perspectiva económica y del bienestar general del país. Sin un efectivo análisis del costo beneficio que dicho cambio podría generar en nuestro país, considero inoportuno modificar el sistema hacia una renta mundial.

¿Es la renta mundial la solución?

La utilización de sistemas de renta mundial no representa una solución al problema recaudatorio que tiene Costa Rica. Como se ha demostrado, los países que poseen dichos sistemas han llevado a cabo amnistías tributarias como forma de lograr la repatriación de fondos extraterritoriales no declarados. Esta situación ha sucedido en países cuyas Administraciones Tributarias están muy desarrolladas, tales como Estados Unidos de América, Alemania e Italia, entre otros.

Existe una tendencia a nivel mundial en relación con un reforzamiento de los criterios territoriales de sujeción.

Si el cambio a un sistema mundial no representa ninguna ventaja recaudatoria, si resultará más complejo y oneroso gestionar dicho sistema y, además, existen dudas a nivel mundial en cuanto a las ventajas que tal sistema ofrece tanto a los contribuyentes como a los Estados, ¿por qué precipitarnos en Costa Rica adoptando un criterio de renta mundial sin haber realizado los estudios necesarios para medir el eventual efecto en nuestra economía?

Por ello, proponemos estructurar un concepto extensivo de territorialidad según se comenta en el siguiente apartado.

companies residing in a territorial-system country do not have to ensure that the income will not be remitted to them, directly or indirectly, in their place of residence.”

4 Una territorialidad extensiva como propuesta alternativa

Dadas las anteriores consideraciones con respecto a los elementos que sustentan el sistema territorial así como en relación con las experiencias de otros países en la tributación de las rentas extraterritoriales, consideramos oportuno realizar los siguientes comentarios a modo de propuesta para la elaboración de un criterio de sujeción para Costa Rica.

Previo a ello, resulta importante recordar que hemos comprobado que los conceptos de renta territorial y renta mundial no son conceptos absolutos. Por ello, no existen recetas ni modelos generales de aplicación para los Estados. Tal y como indicamos al inicio de estas páginas, cada país deberá adoptar el sistema que más se adecue a su realidad. Por lo tanto, las alternativas que se presentan no se basan en la legislación y/o experiencia de una única jurisdicción, sino que vienen a ser un conjunto de principios que determinan –a nuestro juicio– un marco de tributación internacional apropiado a la actual situación del país.

No resulta una propuesta estática, sino la base de un sistema dinámico que sustituya el actual en aras de hacerlo más eficiente. Un sistema en el cual podamos crear el ambiente necesario para desarrollar una adecuada Administración Tributaria capaz de gestionar, fiscalizar y recaudar los tributos. No estamos hablando de “parches” al actual sistema, sino de una nueva concepción de territorialidad que va más allá de la mera adscripción geográfica para incluir algunos conceptos amplios con base en una territorialidad económica. La razón de ello radica en que estamos concientes de la importancia de obtener una “llave de cierre” en el sistema que le permita a la Administración Tributaria aplicar correctamente sus facultades de fiscalización a través de los aumentos injustificados de patrimonio.

Reiteramos una vez más la necesidad de contar con estudios técnicos apropiados que nos permitan obtener una aproximación del efecto que la implantación de un sistema de renta mundial podría ocasionar en nuestra economía. Otros países como Suráfrica e Israel los han realizado de previo a sus reformas y han documentado tales intenciones políticas. Por lo tanto, en la medida en que dichos estudios no existan consideramos inviable la implantación de un esquema de renta mundial.

El sistema que se propone consiste en estructurar un sistema de territorialidad en el que el concepto de fuente esté expresamente definido y delimitado en la ley. Esta situación nos permitirá manejar los dos conceptos de renta territorial que arriba indicamos: territorialidad en sentido estricto (concepto geográfico) y territorialidad en sentido amplio (concepto económico). La consideración económica le permitirá a la Administración Tributaria utilizar los mecanismos de gravamen mediante métodos indirectos tales como los aumentos injustificados de patrimonio, situación que hoy en día resulta prácticamente imposible. Asimismo, podrá aplicar todo el repertorio de medidas anti-elusivas, tales como precios de transferencia, subcapitalización y demás normas reguladoras de las relaciones entre empresas vinculadas.

De esta forma, la Ley deberá incluir una definición expresa de territorialidad entendida en términos similares a la actual concepto, es decir, aquel que deriva de la prestación de servicios, bienes situados o capitales colocados en el territorio nacional. De forma complementaria, se incluirá un desarrollo conceptual amplio y detallado que determine expresamente los supuestos en los cuales la territorialidad se aplicará de forma extensiva de acuerdo a una concepción económica. Es decir, se pretende atraer a tributación en nuestro país algunas rentas que si bien no han sido realizadas territorialmente, se originan inicialmente en Costa Rica y generan consecuencias económicas en Costa Rica. Estas definiciones deberán considerarse normas

imperativas y no didácticas, es decir, las definiciones o listas que allí se incluyan no serán ejemplificativas sino constitutivas de derechos y taxativas. En otras palabras, dado que el elemento espacial (la territorialidad) es uno de los elementos del hecho generador, deberá respetarse el principio de materia privativa de Ley, siendo que no habrá posibilidad de crear o modificar hechos generadores mediante mecanismos interpretativos. De esta forma, evitaremos interpretaciones extensivas del hecho generador –tal y como se están realizando con base en la actual Ley– fortaleciendo la seguridad jurídica tanto para la Administración como para el contribuyente.

En relación con las rentas empresariales, consideramos que debe limitarse su tributación a las rentas territoriales. Por lo tanto, todas las rentas obtenidas en el extranjero deberán estar exentas a la hora de ingresar a nuestro país incluyendo los dividendos que provengan de filiales extranjeras de contribuyentes costarricenses. Este mecanismo debe, no obstante, incluir la obligación de las empresas de informar a la Administración Tributaria sobre las rentas obtenidas extraterritorialmente. De esta forma, estaríamos ante un sistema denominado “de exención con progresividad”, al resultar exenta toda la renta extranjera pero necesaria su inclusión dentro de la declaración de renta en una casilla específica. Es importante recalcar la necesidad de establecer un mecanismo de exención de estas rentas que logre eliminar completamente el efecto de la doble imposición. Tal y como lo indicamos anteriormente, el método de la exención resulta más apropiado que el correspondiente a la acreditación, además que promueve la competitividad de la empresa costarricense en el exterior. A estos efectos, resulta conveniente adoptar un esquema similar al establecido en los artículos 20 bis y 20 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de España, los cuales establecen un marco regulatorio de tal exención.⁵³

Por su parte, resulta también importante reiterar la necesidad de que los rendimientos del trabajo sólo tengan alcance territorial. De esta forma, toda remuneración percibida por labores realizadas fuera de Costa Rica se considerarán no sujetas a este impuesto con base en el concepto estricto de territorialidad. Esta situación redundará en un beneficio para el país por cuanto facilitará la instalación de empresas transnacionales que operen sus negocios regionales desde Costa Rica.

Cabe destacar la necesidad de extender la sujeción –con base en un criterio amplio de territorialidad– a algunos supuestos en los cuales la renta no se genera en nuestro país. Entre estos supuestos deberán incluirse los actualmente establecidos en la Ley tales como regalías, franquicias y servicios técnicos prestados en el extranjero. Adicionalmente, consideramos importante que se desarrolle un nuevo supuesto que corresponde a las rentas pasivas generadas en el extranjero con recursos originados en Costa Rica y que sean percibidas por contribuyentes personas físicas. De esta forma, se estaría respetando la equidad del sistema al gravar las rentas de aquellos contribuyentes, nacionales o extranjeros, que coloquen extraterritorialmente recursos generados exclusivamente en nuestro país. Bajo este esquema, la Administración Tributaria podrá “cerrar” el círculo de fiscalización al tener la posibilidad de solicitarle al contribuyente la declaración de tales rentas en el supuesto de que ésta se haya generado inicialmente en nuestro país. La Administración Tributaria podrá gravar la efectiva capacidad económica de los contribuyentes que generan rentas de fuente costarricense y facilitar la fiscalización a través de signos externos de riqueza por medio de los denominados aumentos injustificados de patrimonio.

⁵³ El artículo 20 bis regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y plusvalías de fuente extranjera, mientras que el artículo 20 ter regula lo relacionado con la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Hay que recordar que el nuevo esquema propuesto en la reforma recae en el individuo, siendo que quienes realmente pueden ostentar una efectiva capacidad contributiva son éstos y no las sociedades. Por esta razón, las rentas pasivas generadas en el extranjero con recursos originados en Costa Rica y percibidas por entidades jurídicas, no estarán sujetas al impuesto hasta el momento en que dichas rentas sean distribuidas y percibidas por los accionistas personas físicas. En otras palabras, tales rentas no tributarán hasta que éstas se integren en la base imponible de las personas físicas.

En este momento cabría hacerse la siguiente pregunta: ¿cómo sabría la Administración Tributaria cuándo una renta generada en el extranjero proviene de fuente costarricense?. La respuesta nos la daría la propia Ley y específicamente el nuevo concepto de renta que el proyecto de Ley quiere implantar. Así pues, dado que la nueva legislación se fundamenta en el concepto de “renta-incremento patrimonial”, el contribuyente deberá informar a la Administración el resultado de sus variaciones patrimoniales en cada período fiscal. De esta forma, el contribuyente tendrá la obligación de informar toda renta gravable según el nuevo esquema y, siendo que el formulario de declaración del impuesto es una declaración jurada, la omisión de un ingreso gravable configurará una infracción o un ilícito tributario según lo determine la cuantía.

Bajo este esquema, las entidades jurídicas domiciliadas en Costa Rica que no generen rentas de fuente costarricense no serán consideradas contribuyentes aún en los supuestos en los que generen rentas extraterritoriales, siempre que éstas no provengan inicialmente de rentas de fuente costarricense. La razón de esta situación se encuentra en la propia justificación del sistema de territorialidad planteado, toda vez que en estos supuestos no existe una beneficio del sistema costarricense ni una legitimación que justifique su tributación.

El esquema propuesta deberá incluir regímenes anti-elusivos tales como la transparencia fiscal, la subcapitalización, los precios de transferencia y demás normas que regulan las operaciones entre empresas vinculadas. Cabe resaltar que tales regímenes únicamente podrá ser aplicables en los supuestos en los que exista renta gravable en Costa Rica, siendo que no aplicarán en aquellos casos en los que la rentas generadas estén no sujetas de acuerdo a lo arriba indicado.

Las anteriores excepciones a la territorialidad geográfica le permitirán a la Administración alcanzar los objetivos planteados por su promotores al inicio del proceso de reforma y le permitirá al país mantener un sistema tributario atractivo y competitivo.

Consideramos de suma importancia la nomenclatura que se utilice en el proyecto. Así pues, debe plantearse la reforma con base en un sistema de territorialidad con excepciones y no como un sistema de renta mundial con excepciones. La gran ventaja del sistema tributario costarricense es la territorialidad del mismo ya que, como nos demuestra la realidad, sus tasas impositivas no son atractivas ni mucho menos la seguridad jurídica del sistema. Por lo tanto, la denominación que se le otorgue al sistema será de importancia capital, siendo necesario mantener el actual criterio de territorialidad aunque con la inclusión expresa en la Ley de algunas excepciones.

Propuesta Alternativa

La adopción de un criterio estricto de territorialidad que se adscriba al concepto geográfico de Costa Rica. Adicionalmente, deberá desarrollarse un concepto amplio de la territorialidad estableciendo una noción más allá de la geográfica. Esta situación

presupone la necesaria redacción coherente y completa del concepto de “fuente costarricense”.

El sistema no podrá hacer nunca diferencia en cuanto al sistema tributario aplicable a extranjeros y nacionales. Las diferencias deben realizarse únicamente con base en la territorialidad o no de la renta.

Tanto las rentas empresariales como los rendimientos del trabajo generados extraterritorialmente estarán exentas.

Consideramos importante la extensión de la territorialidad a algunos supuestos que deberán definirse y desarrollarse expresamente en la Ley. Entre otros, se deberán considerar territoriales las rentas pasivas generadas en el extranjero con recursos originados en Costa Rica y que sean percibidas por contribuyentes personas físicas.

No tendrán que tributar las entidades jurídicas que no generen rentas de fuente costarricense gravadas por la Ley.

5 Otras medidas necesarias: incentivos a la inversión

Si bien no constituye el objeto de este trabajo, consideramos oportuno hacer un breve comentario en relación con la necesidad de que nuestro sistema tributario incluya una serie de incentivos a la inversión tanto nacional como extranjera.

Quizás la primera aclaración que en este sentido hay que realizar consiste en que los incentivos no presuponen el no pago de impuesto. Dicho en otros términos, el otorgamiento de incentivos no presupone el otorgamiento de exenciones tributarias o de otros mecanismos ya utilizados en años anteriores en nuestro país. Si bien la experiencia con el otorgamiento de algunos regímenes fiscales tuvo algunos cuestionamiento (CATs, artículo 11 de Ley de Incentivos Turísticos, Incentivos a la Producción Industrial, CAFs) lo cierto del caso es que Costa Rica compite internacionalmente en la atracción de inversión extranjera con países cuyos sistemas se han estructurado, precisamente, para promover la atracción de capital foráneo. Por ello, consideramos oportuno que se tomen con seriedad las propuestas que en este sentido han realizado algunas cámaras empresariales.

Una de los elementos más importantes se relaciona con la carga impositiva, es decir, con las tarifas de impuestos que las empresas pagarán en nuestro país. Ningún país puede establecer las tarifas de impuesto de forma aislada sin analizar el entorno de competitividad fiscal que le rodea.⁵⁴ Por ello, resulta incomprensible el resultado de la Ley de Contingencia Fiscal, la cual elevó las tasas a niveles exagerados –por no decir ridículos– en comparación con lo que Costa Rica puede realmente ofrecer.⁵⁵

⁵⁴ Así indicado por Sven-Olof Lodin, op.cit., Pág. 214. “No country can today set its corporate tax rates without taking the international development into consideration”.

⁵⁵ Tal y como lo indica Robert Green “...if a government taxes corporations at rates higher than those imposed in other countries, it will maximize revenue in the short run, but will deter new investment. As a result, the long-run burden of the incremental tax will probably be borne by immobile domestic groups, such as labor. If politicians have a sufficiently short-term perspective, this trade-off will likely appear attractive.”

La tasa de impuesto que se establezca debe ser competitiva. McLure indica que unos tipos impositivos bajos constituyen mejor política de atracción de inversiones que un paquete de incentivos. No obstante, considera más conveniente estructurar un sistema atractivo de incentivos que el otorgamiento de exenciones temporales o vacaciones fiscales (similar concepto de nuestro Régimen de Zonas Francas).⁵⁶ Por su parte, Easson considera que –contrario a lo indicado por el Banco Mundial y el FMI– el nivel de tipos impositivos constituyen el elemento principal de atracción de la Inversión Extranjera Directa.⁵⁷

Hay que tomar en cuenta que algunos países, como Irlanda, mantienen tasas de impuestos corporativos de 12.5%, además de un clima de negocios atractivo y competitivo. Y otros países, como Singapur, ofrecen no sólo tasas competitivas sino también paquetes de incentivos tributarios y no tributarios.⁵⁸

Debido a la dimensión de la mayoría de las empresas de nuestro país, resulta necesario que se establezca un marco fiscal adecuado para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES). Esta iniciativa presupone una adecuada delimitación de los parámetros que definirán cuáles empresas son grandes, medianas, pequeñas y microempresas.⁵⁹ Asimismo, una determinación que permita el desarrollo adecuado de las empresas que, no hay que olvidar, constituyen el motor de nuestra economía.

No hay que olvidar que todos estos incentivos deben ir de la mano de los compromisos asumidos por nuestro país con la OMC. Por ello, habrá que conceptualizar incentivos de aplicación general que no contravengan dichos acuerdos, tales como deducciones especiales por adquisición de bienes de capital, deducciones por reinversiones, deducciones adicionales por gastos en investigación y desarrollo así como de capacitación al personal.

Tal y como lo indicamos al inicio, no hemos pretendido desarrollar el tema de los incentivos. Nuestro objetivo es hacer ver de las opciones que podrían implementarse en nuestro país así como de la importancia de mantener tipos impositivos bajos como mecanismo de atracción de inversiones.

Green, Robert, "The future of source-based taxation of the income of multinational enterprises", Cornell Law Review, No. 26, 1997. (IBFD BR-USA-1997-26). Pág. 57

⁵⁶ Cfr.: McLure, Charles Jr., "Vacaciones fiscales (exenciones fiscales temporales) e incentivos a la inversión: análisis comparado" Hacienda Pública Española, No. 143, 1997, Pág. 35

⁵⁷ Cfr.: Easson, Alex, "Tax incentives for Foreign Direct Investment", International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, Julio 2001, Pág. 266.

⁵⁸ En relación con el caso de Singapur, ver: Hong, Lee Fook, "Measures to reduce business costs and increase job perspectives", International Bureau of Fiscal Documentation, Asian-Pacific Tax Bulletin, Setiembre 2001, pág. 248. Por su parte, en cuanto a Irlanda, ver: Haccius, Chales "The Irish Corporation Tax Revolution", International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin, Marzo 2000.

⁵⁹ Para un desarrollo de la experiencia española en relación con los incentivos a las PYMES, ver: Cordón Ezquerro, Teodoro, "La reforma fiscal de las PYME (1997): motivos y objetivos", Cuadernos de Actualidad, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, No. 3, 1997, Madrid.

6 Comentarios finales

Al inicio de este trabajo nos hemos planteado tres objetivos: aclarar conceptos, determinar el contenido de la territorialidad así como analizar la experiencia vivida en otros países y, finalmente, proponer un esquema alternativo de sujeción espacial en el sistema de la imposición sobre la renta en Costa Rica.

Durante la primera parte de la investigación hemos comentado los conceptos necesarios para analizar los criterios de sujeción en el Derecho Tributario, incluyendo, especialmente, la aclaración con respecto a tres conceptos. El primero de ellos corresponde con el criterio de renta territorial, el segundo con el de renta mundial y, como tercer concepto, el de renta global. La importancia de los conceptos es capital en una materia que, como el Derecho Tributario, se fundamenta en los mismos.

En cuanto al contenido del criterio de territorialidad, pudimos observar la forma en que la doctrina económica y hacendística tratan el tema. Especial atención mereció el análisis de los cinco fundamentos característicos de la territorialidad: principio de beneficios, neutralidad, equidad, legitimación y eficiencia. Asimismo, pudimos observar la experiencia de otros países con respecto a las amnistías tributarias, prueba inequívoca de que el criterio de renta mundial no aumentará automáticamente la recaudación.

Finalmente y con base en el resultado de la investigación, hemos podido concluir que Costa Rica no debe adoptar un criterio de renta mundial. Consideramos prudente adoptar un sistema de territorialidad que incluya algunas extensiones del concepto de territorialidad desde una perspectiva económica. De esta forma, facilitaremos la gestión por parte de la Administración Tributaria, promoveremos a Costa Rica como un territorio fiscalmente atractivo y no ahuyentaremos la inversión extranjera localizada dentro de nuestras fronteras que podría ocasionar la eventual pérdida de empleos. El efecto real de todas estas modificaciones sólo es posible analizarlo previo análisis econométrico, el cual, como hemos reiterado, no ha sido realizado por el Gobierno. Por lo tanto, consideramos oportuno adoptar la propuesta anteriormente indicada.