

# **LOS CRITERIOS DE RESIDENCIA Y TERRITORIALIDAD EN LA REFORMA FISCAL: comentarios al hilo de una reciente contribución al debate<sup>1</sup>**

Adrián Torrealba Navas

## **1. NOTA INTRODUCTORIA**

En un artículo bien construido, pero en el que se vierten criterios que no puedo compartir, D. SALTO ha tratado el tema de la disyuntiva entre los criterios de renta mundial y renta territorial, en el contexto del proceso actual de reforma de la imposición sobre la renta. Para contextualizar mi posición, debo recordar que yo he defendido, en primer lugar, que el Proyecto de Ley de Imposición sobre la Renta, tal como fue originariamente presentado, no contiene un sistema de renta mundial *puro*, sino que contiene ya un importante matiz en el tratamiento de las rentas derivadas de actividades empresariales desarrolladas en el exterior. Asimismo, me permito afirmar, también, que en el contexto de la Mesa Técnica que apoya a la Comisión Especial Mixta para la Reforma Fiscal, de la cual me ha correspondido el honor de formar parte, he sugerido una opción que matice aun más el criterio de renta mundial. Así, he formulado la llamada propuesta de “renta mundial mixta”, que describo a continuación, no sin antes destacar que, afortunadamente, el debate se está enfocando hacia donde debe ir: no se trata de defender el sistema de renta mundial puro ni de defender el sistema de renta territorial puro. Hay consenso de que el primero presenta algunos inconvenientes que deberían evitarse. Hay consenso de que el segundo constituye un gran portillo a la evasión, incluso de la renta de fuente interna. Se trata, por el contrario, de acercarnos a un bien meditado punto medio.

## **2.LA PROPUESTA CONTENIDA EN EL PROYECTO DE LEY**

Podemos sintetizar la propuesta contenida en el Proyecto de Ley de la siguiente manera:

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

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

---

<sup>1</sup> Me refiero a un reciente artículo de D. SALTO, “La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal”, inédito.

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

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

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

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

### **3.LA PROPUESTA DE RENTA MUNDIAL MIXTA**

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

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

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

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

c. Cuando la sociedad descrita en el apartado 2 distribuye dividendos a personas físicas residentes en Costa Rica, esos dividendos deben entrar en la renta global. Con esta propuesta- ya incluida en el Proyecto-se busca mantener

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

d. Las personas físicas residentes que trabajan para la sociedad descrita en el apartado 2 y para el establecimiento permanente o la sociedad filial a que se refiere también el apartado 2, pueden gozar de exención total o parcial por las remuneraciones que obtengan de sus trabajos realizados en el exterior para el establecimiento permanente o para la sociedad filial. Con esta regla –no incluida en el proyecto- se busca estimular que empresas trasnacionales establezcan sus centros de administración y gerencia en Costa Rica, aunque trabajen para varias empresas del grupo trasnacional ubicadas en el extranjero.

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

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

#### **4. SOBRE LA ARGUMENTACIÓN DE QUE RENTA TERRITORIAL ES PREFERIBLE A RENTA MUNDIAL EN NOMBRE DEL “PRINCIPIO DEL BENEFICIO”**

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

En esa dirección es preciso recordar que la introducción del principios de la residencia en los impuestos sobre la renta ha ido estrechamente vinculada con la adopción del principio de capacidad económica como criterio básico de justicia tributaria material. Como apunta M.T. SOLER ROCH<sup>2</sup>, “no debe olvidarse que uno de los argumentos teóricos a favor de este principio que

---

<sup>2</sup> “Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”, en AAVV, *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Editorial Lex Nova, 1997, p. 67.

inspiraron los primeros informes y trabajos en el seno de la Sociedad de Naciones, coincidentes con el auge del principio de la imposición personal, fue precisamente el de *capacidad económica* que exige gravar a los sujetos de acuerdo con su renta mundial.” Nótese entonces que hay una relación inescindible entre el principio de capacidad económica y el criterio de residencia o renta mundial en el impuesto sobre la renta.

En contraste, los argumentos a favor del principio de la fuente o territorialidad se ligan, más bien, al llamado principio del beneficio, de acuerdo con el cual cada uno debería pagar impuestos en relación con los beneficios que recibe del Estado. Así, en términos internacionales, se plantea la cuestión de dividir los poderes tributarios entre los países según la siguiente alternativa: se debe ejercer su poder tributario o el Estado en el que el “beneficio” para el contribuyente se ha registrado o el Estado en el que se dan los elementos subjetivos y personales que indican la capacidad contributiva global del sujeto que produce la riqueza.<sup>3</sup> De este modo, la opción no tiene que ver estrictamente con argumentos económicos, sino con argumentos jurídicos positivos. Esto es bien destacado por C. SACCHETTO<sup>4</sup> para el caso italiano: el disfrute de los servicios del Estado como criterio para distribuir el gasto público ha sido desplazado por el concepto de solidaridad introducido por la Constitución en 1948. En otras palabras, las obligaciones tributarias no se basan en una relación Estado-individuo, sino en la base de la pertenencia a una comunidad, lo que es identificado precisamente por la residencia. Así, concluye el profesor italiano, una disciplina que produzca más eficiencia y neutralidad internacional es irreconciliable con sistemas constitucionales nacionales, como el italiano, que aspiran a la idea de tributación de las actividades basadas en la redistribución y en la solidaridad.

Para el caso costarricense, debemos recordar que la jurisprudencia constitucional ha reconocido la presencia implícita del principio de capacidad económica en la Constitución, lo cual se aprecia ya en algunas sentencias de Corte Plena (ver Sesión Extraordinaria número 87 de 27 de octubre de 1988) y, claramente, de la Sala Constitucional (ver, entre muchos, Voto No. 2197-92, Considerando IV, en que se dice que “lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”).<sup>5</sup> En consecuencia, es claro que el criterio de la residencia es el que verdaderamente responde a este principio.

Lógicamente, el criterio de la residencia, para desarrollar el principio de capacidad económica, debe asimismo respetar el principio de la evitación de la doble imposición internacional. En esa dirección, es de subrayar que el

---

<sup>3</sup> Cfr. en ese sentido, C. SACCHETTO, “The evolution of the principle of territoriality and the crisis of taxation of global income in the country of residencia”, Rivista di Diritto Tributario Internazionale 2/2001, p. 66.

<sup>4</sup> Ibid., cit. p. 76

<sup>5</sup> En igual sentido: Votos 4788-93 y 5749-93. Sobre el desarrollo de la jurisprudencia constitucional costarricense en este tema puede verse A. TORREALBA, Principios de Aplicación de los Tributos, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, 2001, p.p. 100 ss.

Proyecto de Ley prevé todo un conjunto de mecanismos para evitar la doble imposición internacional.

Es por ello que la tendencia mundial es utilizar el fundamento en el principio del beneficio para justificar la imposición en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva el de la tributación en la residencia. Se trata de distribuir el poder tributario entre ambos principios, como subyace en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: así, por ejemplo, el Modelo de la OCDE y todos los demás (ONU, Andino, etc.) están estructurados presuponiendo que el país de residencia pretende una parte del pastel y el de la fuente también. Los prestigiosos autores citados por D. SALTO plantean su preferencia teórica por un mundo en que cada país grava únicamente con el criterio de fuente y renuncia al criterio de residencia: se acabaría así la doble imposición internacional, se diría adiós a la necesidad de convenios en su estilo tradicional, y cada país grava en la fuente. Pero eso no es la realidad: los países siguen reclamando el derecho de sujetar por residencia. ¿Por qué no habríamos de hacerlo nosotros? ¿Por qué si la mayoría sigue reclamando su derecho a gravar en residencia, nosotros, a priori y unilateralmente, renunciamos a ese derecho? Esto es como argumentar a favor del ya viejo argumento de que el impuesto sobre la renta únicamente debe gravar sobre la renta gastada simplemente porque hay académicos prestigiosos que la han defendido históricamente: la realidad es que, pese a ello, nadie ha dado ese paso.

## **5. SOBRE LA ARGUMENTACIÓN DE D. SALTO DE QUE RENTA TERRITORIAL ES PREFERIBLE A RENTA MUNDIAL EN NOMBRE DEL “PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD”**

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

En efecto, el criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior en la medida que, a igualdad de tasas marginales antes de impuestos de las inversiones, un comportamiento económicamente racional del sujeto pasivo lo llevará a realizar aquellas que no están sujetas a tributación, esto es, las realizadas en el exterior. Esto es especialmente digno de consideración en los países en los que el ahorro interno privado es insuficiente para promover el desarrollo del país. Es en este sentido contradictorio establecer una política de incentivación fiscal para atraer inversión extranjera que contribuya al desarrollo del país y simultáneamente defiscalizar la tributación de los capitales propios que salen al extranjero. Esta línea de argumentación ha motivado a muchos países latinoamericanos a evolucionar de renta territorial a renta mundial. En efecto, como manifiesta E. J. REIG<sup>6</sup>, “se han dado cuenta los países de

---

<sup>6</sup> “El criterio de renta mundial en la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los activos”, Rev. Doctrina Tributaria, T. XII, Buenos Aires, p. 190.

América que ninguno de los países desarrollados que utiliza el principio del domicilio deja de emplear al mismo tiempo, el de la fuente para alcanzar con la tributación a la renta toda aquella que se origine dentro y fuera de sus fronteras, cuando el beneficiario sea un residente. Y al mismo tiempo, han tomado conciencia de la necesidad de evitar que la estructura tributaria aleje del país capitales y esfuerzos productivos que puedan encontrar mejor tratamiento tributario en el exterior.”<sup>7</sup> Hoy día podemos citar como países de América, además de Estados Unidos y Canadá, que aplican renta mundial, los siguientes: Argentina, Aruba, Antillas Holandesas, Barbados, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, Jamaica, México, Perú, República Dominicana, Suriname, Trinidad y Tobago y Venezuela.

Repito, para garantizar neutralidad en la decisión entre colocar el ahorro adentro o afuera, es preciso tratar igual los rendimientos del ahorro interno y los del ahorro externo. Territorialidad trata más favorablemente el ahorro externo que interno. Es decir, viola el principio de neutralidad en la exportación de capitales.

Cuando un país pretende evitar que su ahorro interior se vaya hacia fuera, entonces buscará gravar más suave las rentas del capital del mercado interior que las del mercado externo. Esto ha llevado a que algunos países latinoamericanos abandonen la neutralidad pero en sentido contrario a lo que plantea D. SALTO: tratan mejor las rentas del mercado interno –exonerándolas o sujetándolas a un tipo más bajo- que a las del mercado externo, que van a la base imponible general a la que se le aplica la tarifa progresiva. Otro ejemplo es el siguiente: los países sudamericanos como Argentina, Chile y Perú reconocen un mecanismo para evitar la doble imposición económica del dividendo cuando se genera internamente, pero no lo reconocen cuando se trata de un dividendo que viene de afuera. Es decir, no reconocen el llamado “crédito indirecto” a la hora de evitar la doble imposición económica internacional, que consiste en permitir la acreditación no sólo del impuesto de retención pagado por el dividendo sino también del impuesto que pagó la sociedad al percibir el beneficio del que salió el dividendo. De este modo, la conveniencia de adoptar o no este crédito debe analizarse poniendo en la balanza si se quiere avanzar hacia la neutralidad en la exportación de capitales o si, por el contrario, más bien se busca desincentivar la inversión de capitales de residentes afuera, intentando su concentración en la inversión interior. En esa dirección, por ejemplo, C. HAEHNEL<sup>8</sup>, no lo recomienda para el caso argentino tomando en cuenta que la economía argentina hoy no está en un estado de desarrollo general que le permita una proyección hacia el mundo mediante la promoción de las inversiones directas hacia países extranjeros y que, al mismo tiempo, un sistema que falla en evitar el flujo de capitales de

---

<sup>7</sup> En igual sentido apunta **D. GONZÁLEZ**, *Op. cit.*, p.p. 41-42: “La realidad económica en materia de transferencias internacionales de capitales implicó que los países menos desarrollados del área modificaran el criterio fiscal de aplicar en forma exclusiva el principio de imposición territorial o de fuente, combinándolo con la aplicación del principio de imposición de renta mundial para sus residentes y/onacinales a efectos de atraer inversiones extranjeras y a su vez, no crear estímulos a la transferencia de capitales nacionales al exterior, adoptando idéntica actitud que los países desarrollados que aplican los dos principios en forma continuada.”

<sup>8</sup> Ponencia argentina en Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation?, International Fiscal Association, Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXVIIIa, p. 123.

residentes argentinos podría más bien impulsar aun más ese flujo. De ahí que considera razonable reservar esto como una concesión en el contexto de las negociaciones de Convenios de doble imposición.

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

Conviene profundizar un poco en lo que acabamos de decir. En la disyuntiva entre si escoger un sistema de exención o de imputación para evitar la doble imposición internacional habría que decir lo siguiente. En Europa la tendencia ha sido moverse hacia el sistema de exención, aunque con restricciones. Fundamentalmente, las restricciones consisten en que se incluye la exención con progresividad, se limita a las rentas empresariales y se mantiene el sistema de créditos de impuesto para las rentas pasivas. De hecho muchos países prevén el sistema de exención para dividendos recibidos de inversión directa por una compañía residente en una no residente. En Sudamérica la tendencia ha sido moverse del sistema territorial al sistema de renta mundial con un sistema de crédito de impuesto extranjero.<sup>9</sup>

El sistema de imputación para evitar la doble imposición internacional tiene por efecto el que si la tarifa en el país de la fuente es más baja que la del país de residencia, la tributación es mayor que si se aplicara un sistema de exención. En cambio, si la imposición en el extranjero es similar a la local, el resultado entre ambos sistemas se hace más cercano.

De la misma manera, si la tasa impositiva en el país de la fuente es más alta que en el país de residencia, el impuesto local quedará eliminado por completo con el método de imputación, por lo que el efecto es similar a un sistema de exención.

Por esta razón, en términos recaudatorios, para el país de la residencia es preferible contar con un sistema de imputación, pues éste le permite la opción de gravar en alguna cuantía, a diferencia del método de exención, que implica una renuncia a priori a la recaudación. En cambio, si el país pretende hacer énfasis en una medida a favor de la neutralidad en la importación de

---

<sup>9</sup> R.J. VANN, "General Report", Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, Sydney, 2003, Vol. LXXXVIIIa, p. 59.

capitales, el sistema de exención permite que las inversiones afuera tengan el mismo tratamiento que las que tienen las empresas domésticas en el país de la fuente, pues en el país de la residencia no se va a someter a imposición.

La opción de renta mundial mixta, que he defendido, es una mezcla de neutralidad en la importación y en la exportación de capitales. Para evitar la emigración del ahorro interior en inversiones pasivas, se aplica un sistema de renta mundial con el método de imputación o de créditos para evitar la doble imposición internacional. Es decir, se promueve la neutralidad en la exportación de capitales. Por otra parte, para motivar las inversiones empresariales desde Costa Rica hacia otros países, se aplica un sistema de renta mundial con el método de exención para evitar la doble imposición internacional. Es decir, se promueve la neutralidad en la importación de capitales.

## **6. SOBRE LA CRÍTICA DE QUE EL PRINCIPIO DE RENTA MUNDIAL VIOLA LA EQUIDAD POR IR EN CONTRA DEL PRINCIPIO DEL BENEFICIO**

La formulación que hace D. SALTO del principio de equidad es totalmente sesgada, pues asume que lo justo es tributar según los beneficios que se reciban del Estado, sin contenido de solidaridad alguno. Así razonando, prescinde de toda la literatura sobre capacidad contributiva, que claramente apunta hacia renta mundial. Por ello, es preciso recordar cuál es el fundamento de equidad que el Proyecto de Ley encuentra en la introducción del criterio de renta mundial.

Recordemos que el actual sistema de imposición sobre la renta en Costa Rica, de carácter cédular y territorial, es sumamente defectuoso y primitivo, del cual se pueden apuntar tres grandes características negativas fundamentales:

a. Grava rentas de igual cuantía en forma distinta, según el tipo de renta de que se trate, sin que sea fácil identificar razones aceptables para ese trato diferenciado. Así, por ejemplo, una renta de 1.000.000 de colones obtenida por una persona física residente en Costa Rica: si proviene del salario, es gravada con una escala progresiva que va del 10% al 15%, previo reconocimiento de un mínimo exento; si proviene de una actividad profesional o empresarial de una persona física, es gravada con una escala progresiva que va del 10% al 25%, previo reconocimiento de un mínimo exento menor que el de la renta salarial; si proviene de una inversión de capital de mercado financiero, es gravada con un 8% fijo; si proviene de una ganancia de capital no habitual, no paga nada, lo mismo que si proviene de una fuente extranjera.

b. Deja sin gravar rentas que evidentemente manifiestan capacidad económica:

i. Las ganancias de capital o patrimoniales: un caso ilustrativo es el de un señor que compra un edificio en 80.000.000 de colones en el centro de San José y a los 3 años lo vende en US\$3.000.000: la

diferencia de casi 1.000.000.000 de colones no paga impuesto de renta alguno.

ii. A las personas residentes de mayor capacidad económica les basta con colocar sus fuentes de renta en el extranjero para que las rentas que obtienen no paguen nada al Estado costarricense, pese a que viven aquí, usan los servicios públicos, etc.

c. No grava el conjunto de las rentas de una persona residente en Costa Rica. Esto es grave si lo que se pretende es que el sistema tributario haga pagar a cada cual de acuerdo con su capacidad económica, pues una persona es más o menos rica no por tal o cual renta, sino por el conjunto de su riqueza.

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

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

En esa dirección es preciso insistir, como lo hemos hecho atrás, en que la introducción del principio de la residencia en los impuestos sobre la renta ha ido estrechamente vinculada con la adopción del principio de capacidad económica como criterio básico de justicia tributaria material, es decir, como criterio básico de equidad.

## ***7. SOBRE EL ARGUMENTO DE QUE NO HAY LEGITIMIDAD EN HACER TRIBUTAR A ALGUIEN POR RENTAS QUE SE GENERARON POR LA CONTRIBUCIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DE OTRO PAÍS.***

La respuesta a esto es muy fácil: ¿por qué no va a existir legitimidad en hacer tributar exigiendo solidaridad a los propios residentes, tal como rezan los principios constitucionales? Por el contrario, hay plena legitimación también en aplicar un principio de solidaridad entre los residentes, para que cada cual

contribuya según su capacidad económica. Adicionalmente, el que reside en un país, también consume los servicios públicos del lugar donde reside, ¿por qué no contribuir también en función de su capacidad económica para financiar esos servicios? Lo anterior no significa que también sea legítimo pretender tributar por el apoyo que da la fuente a la generación de las rentas en su territorio, con sus servicios públicos. Ambas cosas son legítimas: es por ello que la tendencia mundial es que los países apliquen el criterio de renta mundial para los residentes y el de fuente para los no residentes y, además, busquen pactar convenios para distribuirse razonablemente el poder tributario entre ambas aspiraciones legítimas.

## **8. SOBRE LA SECCION DEDICADA A LAS AMNISTÍAS CONCEDIDAS POR PAÍSES DESARROLLADOS**

En esta sección D. SALTO nos recuerda de los países con renta mundial que han aplicado amnistías para que la gente se asincere y saque a relucir sus bienes en el extranjero para que, a partir de ahí, mejore su comportamiento. El recuento es interesante. Lo que es pasmoso es la conclusión que saca el autor: como esos países -Estados Unidos, Alemania, Italia, etc.- han aplicado amnistías, la lección que debemos extraer es que resulta mejor gravar sólo con base territorial, para no tener así que después eventualmente tener que dar una amnistía.

Creo que hay una falacia en este argumento: ¿se resuelve el problema de que se envíen muchos capitales hacia afuera con territorialidad? Por el contrario, se enviarán más, con toda tranquilidad, pues ya ni el IRS ni ninguna de las administraciones tributarias los perseguiría. Porque quién, en su sano juicio, si se queda adentro soporta el peso del IRS y si se va afuera ya no, porque la Ley lo bendice, preferirá quedarse dentro? La respuesta a este tipo de planteamientos nos la ofrece con singularidad claridad el Profesor William G. Gale en una audiencia ante el Congreso norteamericano de fecha 9 de mayo de 2002: los sistemas territoriales generalmente hacen más difícil defender la base tributaria doméstica, pues el moverse hacia fuera (offshore) resulta en ahorros de impuesto mayores bajo un sistema territorial que bajo un sistema de renta mundial. Esto es, los sistemas territoriales ensanchan y legitiman los métodos de elusión fiscal y evasión que deberían ser obstaculizados bajo cualquier regla de política sensata. Ir hacia un sistema territorial como respuesta a la deslocalización de las firmas por razones puramente tributarias (corporate inversions) es como escoger reducir la tasa de criminalidad mediante la legalización de ciertos crímenes. O sea, D. SALTO, no sé si concientemente, afirma algo parecido a: hay muchos delitos, suprimámoslo del Código Penal y así bajamos la tasa de criminalidad.

En realidad, lo de las amnistías lo que busca es propiciar que la gente reconozca sus pecados para que a partir de ahí no peque más, pero nunca abandonar el criterio de renta mundial. Llevando el argumento de D. SALTO a sus lógicas consecuencias, la amnistía que aprobó la Ley de Contingencia Tributaria nos debe llevar a la conclusión de que debemos renunciar, en general, a la imposición sobre la renta.

## **9. SOBRE EL SISTEMA DE RENTA TERRITORIAL AMPLIADA PROPUESTO POR D. SALTO**

### **9.1. El avance**

Entre el sistema territorial actual y lo que propone hay un elemento positivo: intenta que la renta que se genera en Costa Rica, si luego es invertida como capital en el exterior, sus posteriores rendimientos sigan siendo gravables en Costa Rica. Esto ya es una forma, limitada, de renta mundial. El complemento de que si la riqueza que viene de afuera se manifiesta en incrementos patrimoniales en Costa Rica quede también gravada, es otro avance hacia renta mundial.

### **9.2. La implicación**

D. SALTO nos advierte de dos rasgos que debe tener el sistema propuesto por él: a) debe denominarse “renta territorial extendida” y no “renta mundial disminuida”; b) debe dejar fuera de gravamen las rentas pasivas que obtengan sociedades residentes en Costa Rica del exterior, cuando tales rentas no provengan en última instancia de rentas generadas dentro del país.

Conviene preguntarnos cuál es el argumento básico para proponer que el sistema deba mantener estas dos características fundamentales.

Para ubicarnos adecuadamente, es importante introducir aquí el tema de la relación entre el criterio de renta mundial y la llamada “competencia fiscal nociva”, objeto de una cruzada internacional comandada por la OCDE.

De acuerdo con el Reporte de la OCDE sobre Prácticas Tributarias Dañinas de 1998 (p. 32, n. 73), uno de los factores que pueden ser considerados por los países como elementos para determinar la existencia de comportamientos fiscales nocivos en su perjuicio es el hecho de que “el país exonere todas las rentas de fuente extranjera del impuesto, ie, el régimen es un sistema territorial, puede ser particularmente atractivo pues la exención reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocio. Desde que entidades que toman ventaja de estos regímenes pueden ser utilizados como mamparas o para involucrarse en el abuso de tratado (*treaty shopping*)<sup>10</sup> .

Es interesante llamar la atención sobre el hecho de que si bien oficialmente Costa Rica quedó fuera de la lista de paraísos fiscales de la OCDE, algunos países han seguido manteniendo al país en sus listas de

---

<sup>10</sup> “El *treaty shopping* indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los Estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.” T. ROSEMBUJ, Fiscalidad internacional, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 111.

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

Pues bien, que el sistema siga denominándose “territorial” y que permita localizar rentas pasivas que vienen deslocalizadas de otros países, erosionando sus bases imponibles, resulta básico si queremos que el país tenga como una opción el competir “nocivamente” con otros países. Pongo entre comillas la palabra “nocivamente” porque alguien podría argumentar que el calificativo de la OCDE es tendencioso, que responde a los intereses de los países desarrollados y no a nuestros intereses. Es decir, alguien podría defender que está bien que nuestro país se rebele contra la OCDE, que la competencia que ésta llama “nociva” no lo es tal, o lo es para los otros países, pero para nosotros es beneficiosa. En fin, alguien podría argumentar que tenemos el derecho, como país, de ejercer ese tipo de competencia y que, además, nos conviene, porque la venta de sociedades de papel es de gran beneficio para la economía y la sociedad nacionales. Sin duda, se trata de una línea de argumentación que bien vale que sea considerada y sopesada por los señores y señoras Diputados y Diputadas y, en general, por toda nuestra opinión pública.