

La aplicación en Costa Rica del principio de renta mundial, como mecanismo para contribuir a mejorar el problema del déficit fiscal

Marianela Nuñez Piedra ¹ y
Francisco Cordero Fallas ²



Resumen

El proyecto de ley de "Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural" que se discute a nivel parlamentario desde hace varios años, plantea, entre

¹ Licenciada en Derecho y máster en Derecho Empresarial. Decana de la Facultad de Ciencias Sociales de ULACIT. Correo electrónico: mnuñez@ulacit.ac.cr

² Licenciado en Derecho y máster en Derecho Empresarial. Profesor de la carrera de Derecho de ULACIT. Correo electrónico: fracor70@hotmail.com

otros, la posibilidad de implementar en el país el principio de renta mundial con la finalidad de contribuir a mejorar o disminuir el problema de déficit fiscal que afecta las finanzas públicas.

Con la finalidad de intentar precisar en forma objetiva la viabilidad o no de dicha propuesta, y la posibilidad de que por medio de la adopción de esa modalidad de renta mejoren los niveles de recaudación en el país, en el presente estudio se realiza un análisis detallado sobre los distintos sistemas de renta que existen, profundizando en las características de la renta mundial y su posible contraposición con el sistema de renta territorial que aplicamos actualmente.

Descriptores

Impuesto sobre la renta / renta territorial / renta mundial / doble imposición / déficit fiscal

Abstract

The law project of Fiscal Pact and Structural Fiscal Reformation that discusses at the Parliament for several years, establishing the possibility to implement in the country the principle of world income tax with the purpose to improve or the problem of fiscal deficit that affects the public finances.

With the purpose of trying to specify in objective form the viability or not of this proposal and the possibility that by means of the adoption of that income tax modality, improve the collection levels in the country, present study analyzes the different income tax systems that they exist deepening in the characteristics of the world income tax and its possible opposition with the system of territorial income tax that we apply at the moment.

Key words

Income tax / territorial income tax / world income tax / double imposition / fiscal deficit

I. Introducción

En Costa Rica, el problema del déficit fiscal ha sido abordado desde hace varios años bajo diversas perspectivas, sin que hasta la fecha pueda asegurarse la adopción de alguna medida que contribuya eficazmente con su disminución.

Probablemente, el análisis de mayor impacto se generó durante la administración Rodríguez Echeverría al conformarse en junio del año 2001 una comisión ad-hoc, coordinada por el entonces Ministro y los ex ministros de Hacienda, cuya labor culminó con un informe denominado "Agenda de Transformación

Fiscal para el Desarrollo", que posteriormente se convirtió en la base del proyecto de ley que el gobierno de la República presentó a conocimiento de la Asamblea Legislativa el día 10 de abril de ese mismo año, bajo el Expediente N°.14.664, denominado "Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal".

A partir de las recomendaciones presentadas por la comisión indicada, uno de los puntos más discutidos es el que corresponde a la propuesta de modificar el sistema de renta que nos rige actualmente, para trasladarnos a un sistema de renta mundial.

Si bien es cierto que la experiencia comparada permite observar y extraer conclusiones significativas sobre la forma en que el sistema de renta mundial ha operado en otros países, es indudable el hecho de que no se trata de una simple modificación de nuestra normativa tributaria, sino que tal y como lo han señalado diversos sectores de la opinión pública nacional, se impone una profunda discusión sobre la viabilidad de la propuesta. Por ejemplo, más allá de la finalidad eminentemente recaudadora, se señala que un aspecto positivo de la propuesta se presenta en el hecho de que de mantenerse el criterio de territorialidad, podrían existir problemas de comercio internacional, ya que es frecuente considerar como

comportamiento fiscal nocivo el hecho de que el país exonere del impuesto todas las rentas de fuente extranjera.

Por otra parte, se señala como una presunta debilidad de la propuesta el hecho de que la renta mundial puede ocasionar una interferencia de las rentas obtenidas fuera del país de residencia del contribuyente, y generar un problema de doble imposición, lo que propicia la acogida de normas internas en las legislaciones de los diferentes países para tratar de evitarla y, con el mismo objetivo, la suscripción de tratados de doble imposición.

Como último punto y no por ello menos importante, se señala como un reto para la adecuada aplicación de la renta mundial un significativo cambio en lo que a la modernización y fortalecimiento de la Administración Tributaria se refiere, situación que pese a no ser imposible involucra importantes modificaciones en el sistema y cultura tributaria nacional.

Por lo anterior, estimamos que es necesario, además de señalar las características y elementos que integran los sistemas de renta, particularmente la renta mundial, identificar las posiciones que al respecto sostienen diversos sectores, situación que en todo caso ha propiciado modificaciones

significativas al proyecto legislativo, con el fin de adecuarlo más a las condiciones y experiencia tributaria nacional.

II. Sistemas de renta

Tradicionalmente se identifica bajo el concepto de renta el ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho; una inversión de capital, dinero o privilegio; o bien la utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa. Doctrinariamente se sostiene que los criterios de sujeción fiscal en el impuesto sobre la renta se han venido estableciendo de conformidad con dos grandes principios: el primero denominado "principio personal" o de "renta mundial" y el segundo llamado "principio real o territorial en sentido estricto", también designado como "criterio de la fuente".

El principio personal o de renta mundial, conocido también como "criterio de residencia", de "renta universal" o "personal", lo que pretende es que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del país o estado en que se generen. Se aplica consecuentemente un criterio de vinculación subjetiva, que permite gravar las rentas de los residentes de un país determinado, aun cuando estas provengan de fuera del país.

En este sentido es importante señalar que el vínculo o relación que se da en este principio entre el sujeto pasivo y activo, requiere varios puntos de conexión, de los cuales los principales son: la residencia, el domicilio fiscal y, excepcionalmente (como el caso de Estados Unidos), la nacionalidad o ciudadanía.

Por el contrario, en el principio real o territorial en sentido estricto, el Estado grava la riqueza que tiene su origen económico de forma exclusiva, dentro de su territorio. A diferencia del caso anterior, se atiende consecuentemente a una relación entre el elemento objetivo del hecho imponible y el sujeto activo de la imposición (criterio de vinculación objetiva).

No obstante lo expuesto, es de suma importancia considerar, como lo apunta Torrealba Navas (2003), que la tendencia es aplicar el principio de renta mundial para los residentes y el de fuente para los no residentes, pretendiendo además la celebración de convenios que les permitan una mejor distribución del poder tributario.

En doctrina ha existido una discusión sobre si las personas deben tributar de acuerdo con los beneficios de los servicios públicos del Estado donde están obteniendo sus rentas o donde residen (situación que permite

al Estado mantener y mejorar dichos servicios), o si por el contrario, las personas deben tributar de acuerdo con su capacidad económica global, bajo un principio que atañe no de forma específica a la relación beneficio-servicio público, sino a un concepto de solidaridad con las personas que ostentan una menor capacidad económica.

Dado lo anterior, se ha relacionado el criterio de territorialidad o de la fuente, con el de beneficio y al de residencia con el de capacidad económica. En este orden de ideas, la reflexión gira en torno a la justicia que existe en el sentido de que una persona contribuya o no con el sostenimiento de los servicios públicos que disfruta por su residencia.

Por lo expuesto es que a lo largo de los años el principio "puro" de renta mundial al que se hizo referencia, ha sido atenuado según las conveniencias y necesidades, y ha dado paso a la llamada "renta mundial mixta" seguida por países como España, que al igual que todos los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), no sigue el sistema de renta mundial puro, sino que gravan las rentas mundiales de quienes califican como residentes (vínculo subjetivo), pero también gravan las rentas

territoriales, de quienes califican como no residentes (vínculo objetivo).

El sistema de renta cedular se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate y en la que se gravan con diferente intensidad impositiva, distintas manifestaciones de riqueza, estructuradas según diferentes criterios escogidos por el legislador a la hora de discutir y aprobar la ley.

Nuestra ley de renta vigente es un buen ejemplo de este sistema, ya que se encuentra distribuida en una serie de impuestos cuya aplicación puede ser alternativa o acumulativa según sea el caso, y donde existe variedad de tipos o tarifas impositivas, divididos en: a) un impuesto sobre las utilidades, constituido como un impuesto general sobre la renta, que se aplica a personas físicas y jurídicas en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas; y b) un grupo de impuestos específicos de retención sobre los salarios, intereses, dividendos y remesas al exterior de personas no residentes en el país.

El sistema de renta global y unitario consiste en la posibilidad de captar la capacidad económica global de una persona mediante un gravamen unitario de los distintos tipos (o tarifas) de renta, sin hacer diferencia

(como sí lo hacen los sistemas cedulares) de su origen o destino. Lo anterior mediante el empleo de una tasa progresiva y sin cambios sustanciales entre un tipo de contribuyente y otro.

Valga anotar que aunque técnica y conceptualmente hablar de "renta global" y "renta mundial" no es lo mismo, ambos conceptos se encuentran íntimamente ligados, pues no es lógico concebir a un sistema que pretende captar la capacidad económica global de un contribuyente, sin que a este se le aplique un criterio de renta mundial.

Dentro de este contexto, es necesario hacer referencia al problema de la doble imposición internacional que existe en virtud de la soberanía fiscal de cada país, y que permite definir y delimitar con plena autonomía las relaciones sociales sobre las que se aplica determinado tributo, así como los vínculos que se consideran relevantes para la existencia de la sujeción fiscal, tema que se encuentra íntimamente ligado a la renta mundial.

La doble imposición internacional surge cuando dos o más países bajo un mismo criterio de sujeción fiscal y en un mismo periodo impositivo, someten a imposición un mismo hecho gravable, con lo que se produce una

yuxtaposición de gravámenes donde concurren vínculos personales y reales sobre ese mismo hecho imponible.

Es factible sostener que la mayoría de países coinciden en la implementación, dentro de sus sistemas tributarios, del empleo de los criterios de sujeción real y personal, lo cual configura mundialmente un alto grado de uniformidad tanto a la hora de establecer dichas modalidades de sujeción fiscal (real y personal), como a la necesidad de una conexión territorial del hecho imponible con el sujeto activo de la imposición.

En la actualidad, la doble imposición internacional responde, a la diferente apreciación que cada estado realiza mediante sus criterios de sujeción fiscal, de la conexión territorial del mismo hecho imponible.

Puntos de conexión personales

Los puntos de conexión personales empleados por los estados para someter a gravamen al contribuyente por su renta mundial, que con mayor frecuencia aparecen internacionalmente y cuya heterogeneidad y descoordinación son causantes de la doble imposición internacional, son los siguientes: la residencia fiscal, el domicilio y la nacionalidad.

La residencia fiscal

La determinación de la residencia de un contribuyente está determinada por una serie de hechos, datos o factores de diversa índole que conectan a una persona (física o jurídica) con un determinado territorio tales como: a) mantenimiento de una presencia física en el país por un determinado periodo de tiempo al año, b) poseer en el estado la sede efectiva del centro de negocios o de su actividad económica, c) poseer el núcleo de sus intereses vitales (como la familia), dentro del territorio del estado, d) sede social, e) centro de interés económico y f) constitución de una sociedad conforme a las leyes de un país o el lugar de residencia de los socios, etc.

En este orden de ideas, se denota en este punto en el derecho comparado, la citada heterogeneidad y descoordinación causante de la doble imposición internacional en la definición de los factores y vínculos que cada país de forma autónoma selecciona para el establecimiento de este concepto.

El domicilio

Aunque este punto de conexión fiscal personal pareciera guardar mucha similitud con el de residencia, lo cierto es que son diferentes.

El empleo del domicilio como vínculo de sujeción personal es propio del mundo anglosajón, aunque en la actualidad también otros países como Alemania, Italia, Japón y Portugal han optado por introducirlo en sus ordenamientos, aunque con perfiles y configuración menos marcados, relevantes y originales que los dispuestos de forma específica en el Reino Unido.

La nacionalidad

Se entiende fundamentalmente como la pertenencia jurídica de una persona a la población que constituye un estado, en la que se presenta una relación o nexo personal entre el ciudadano y el estado, de manera que se traslada la soberanía fiscal de un estado sobre sus nacionales o ciudadanos, independientemente de cuál sea su residencia y situación, con el efecto de que se establece un gravamen por su renta mundial o "worldwide income".

Este criterio ha venido siendo utilizado por los Estados Unidos desde 1913, con el fin primordial de aumentar su capacidad recaudatoria y bajo la justificación, tal y como lo expuso el Tribunal Supremo estadounidense en el caso Cook versus Tait (1924), que fundamentó el gravamen sobre un ciudadano americano residente desde hacía tiempo

en México, en la comprensión de que este obtiene de Estados Unidos beneficios (teoría del beneficio), como la protección en cualquier lugar del planeta, el derecho a volver a entrar en Estados Unidos en cualquier momento y beneficiarse de su sistema económico, que va más allá de las fronteras de su territorio.

Es importante tomar en consideración que este criterio de sujeción o de conexión utilizado para someter al contribuyente a gravamen en virtud del principio personal de renta mundial, por lo ya expuesto, no tiene el carácter de universal y se encuentra prácticamente desterrado del panorama internacional, y solo se utiliza en un reducido número de países tales como: EE.UU., Bulgaria, Filipinas y México (que utiliza una presunción legal de residencia fiscal para las personas físicas que ostenten la condición de nacionales de su país).

Puntos de conexión reales

El criterio de sujeción real, contrario al personal, somete a imposición a una persona física o jurídica en la medida en que percibe renta producida o posee patrimonio ubicado en el territorio del sujeto activo del gravamen, por lo que el impuesto recaído en el sujeto pasivo queda limitado a los objetos imponibles que tengan

su fuente económica dentro de dicho estado.

Existe, consecuentemente, como criterio de sujeción, la pertenencia económica de una renta o patrimonio con el territorio y economía de un país, para lo cual se agrupan los distintos vínculos de conexión básicamente en dos: el pago y la obtención.

En cuanto al criterio de pago, se dice que es un punto real indirecto que presume que la renta pagada por un residente se ha originado en el territorio del país de residencia del pagador y por ello se sujeta a imposición al no residente perceptor de esta. Este punto de conexión goza de gran difusión internacional por lo que no es extraño que dos soberanías fiscales sometan a imposición el mismo hecho imponible (doble imposición).

Por su parte, el criterio de la obtención es entendido como la producción de renta en el territorio de un país. Este criterio es el punto de conexión real más empleado en las legislaciones internas, así como de los Convenios de Doble Imposición Internacional que siguen el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Ha sido criticado en el sentido de que en muchos casos es muy difícil concretar a ciencia cierta, el lugar de la obtención de la renta, debido a

que hoy se dan circunstancias como la existencia de ciclos industriales y comerciales que se desarrollan y completan en varios países, así como por el hecho de que las diferentes legislaciones nacionales tienden a extender su soberanía fiscal hasta límites insospechados.

III. La renta mundial en el texto de discusión del proyecto de ley de pacto fiscal y reforma fiscal estructural. Expediente Legislativo N°. 15.516

En términos generales se establece que toda reforma tributaria obedece a tres consideraciones fundamentales: a) mayor respuesta a las incesantes necesidades financieras del sector público, b) el perfeccionamiento de los métodos redistributivos de la carga tributaria y c) el mejor servicio a la política económica del momento. Consideraciones muy concordantes con los objetivos pretendidos en la reforma de ley en comentario.

Congruente con lo expuesto en el párrafo anterior y lo señalado en el aparte de antecedentes del proyecto de ley en su artículo 70, se pretende una amplia modificación dentro del sistema tributario costarricense, incluyendo un nuevo texto para nuestra ley de renta, que modifica por completo la estructura procedimental de la ley vigente.

Es en el texto de esta propuesta de ley donde, entre otras muchas modificaciones, se incorpora la de cambiar nuestro sistema actual de una renta con la característica de cédular y territorial, a una que sea global y universal o de renta mundial, alegando para este último caso, supuestos beneficios desde el punto de vista de la neutralidad y eficiencia económica, así como de consideraciones de justicia y equidad tributaria. Son estos beneficios los que han tenido un debate a favor y en contra en el foro legislativo, situación central que interesa a este análisis.

Comparativamente hablando, nuestro país utiliza en la actualidad el principio de territorialidad o de la fuente (vinculación objetiva) en su sistema, tal y como se desprende de la redacción del párrafo segundo del artículo primero de nuestra actual Ley del impuesto sobre la Renta, el cual dice:

Artículo 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.

El hecho generador del impuesto sobre utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes

de cualquier fuente costarricense.

Por su parte, el Proyecto de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural pretende el cambio aludido mediante la inclusión de varios artículos que contienen dicha medida, dentro de los que destacan el Título primero del texto de la propuesta referente al "Impuesto sobre la renta de las personas físicas" al establecer:

Artículo 2.- Objeto del Impuesto

1.- Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Nótese que este artículo 2 marca con claridad el principio de renta mundial, al permitir gravar las rentas obtenidas fuera del territorio nacional y establecer que no importa el lugar donde se hubiese producido ni la residencia del pagador.

Considerando que el tema de análisis involucra un problema sobre el que resulta difícil encontrar posiciones de

consenso, hemos estimado relevante sintetizar las principales posiciones que permiten identificar las ventajas y desventajas que podrían presentarse en el ordenamiento tributario costarricense, de aprobarse la propuesta de adopción del principio de renta mundial.

Para el Dr. Adrian Torrealba Navas, quien tuvo una activa participación en la elaboración del proyecto y en su análisis técnico en el proceso de discusión legislativo, el principio de renta mundial guarda muchas más bondades que el actual principio de territorialidad. Algunos de los argumentos a favor de la renta mundial son los siguientes:

1. Partiendo de los principios de equidad y capacidad económica, el criterio de territorialidad hace una discriminación entre los residentes que tienen rentas territoriales y los que las obtienen en el extranjero.
2. Bajo el criterio de territorialidad, tanto la tributación como la recaudación se supeditan a la decisión de los residentes de invertir dentro o fuera del país, según sea su conveniencia.
3. La territorialidad en el sistema provoca que se renuncie en un 100% a gravar todas las rentas que provienen del extranjero, independientemente de que

hayan estado o no sujetas a tributación en el país de la fuente. No deja de lado en este aspecto el Dr. Torrealba, el hecho de que esta situación disminuye la capacidad negociadora en los convenios para evitar la doble imposición, debido a la renuncia de una porción de la soberanía fiscal que ello implica y cuya existencia es lo que da sentido a su negociación.

4. El mantener el criterio de territorialidad podría traer problemas de comercio internacional al país, debido a que de acuerdo con la OCDE, uno de los factores que pueden ser considerados por los países como elemento 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 situación que se vuelve atractiva, pues la exención que conlleva el criterio de territorialidad a las rentas extraterritoriales reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta, y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocios.
5. Continuar con un régimen territorial implica estar catalogado a nivel internacional como un estado con elementos característicos de países que

- ejercen la competencia fiscal perniciosa y, en consecuencia, las inversiones realizadas por residentes de estos países serán susceptibles de ser fiscalizadas bajo criterios más severos que los ordinariamente aplicados, pudiendo por lo tanto en este sentido obstaculizar su actividad ordinaria y desincentivarse su inversión. En igual sentido, García González (2003) amplía señalando que la adopción del régimen de renta mundial transmitiría la imagen de un país transparente ante la comunidad nacional.
6. Al pretender el nuevo sistema incorporado en el proyecto de ley pasar de un sistema cedular a uno global y unitario, y excluir la imposición de las rentas que un residente obtiene de fuente extranjera, se cancelaría automáticamente la aspiración de gravar a las personas por el conjunto de su riqueza (situación acorde con el principio de capacidad económica).
 7. Los sistemas territoriales propician y legitiman la elusión y evasión fiscal, pues tal y como se ha señalado reiteradamente, los sistemas territoriales generalmente hacen más difícil defender la base tributaria doméstica, pues el moverse hacia fuera (offshore) resulta en ahorros de impuestos mayores bajo un sistema territorial que bajo un sistema de renta mundial.
 8. El criterio que más se ajusta al principio de capacidad económica, como criterio básico de justicia tributaria, es el de la residencia; la jurisprudencia constitucional costarricense ha reconocido la presencia implícita de este principio en varias sentencias, entre otras el considerando IV del Voto de la Sala Constitucional N°. 2197-92.
 9. El criterio de territorialidad desincentiva la inversión interior, ya que trata más fuertemente el capital invertido localmente por lo que un comportamiento normal de los sujetos pasivos es invertir en aquellos lugares donde sus actividades no estén sujetas a tributación, es decir en el extranjero. Esta situación atenta contra aquellos países donde el ahorro interno privado es insuficiente para promover su desarrollo, ya que se desfiscaliza la tributación de los capitales propios que salen al extranjero. En su criterio, es contradictorio establecer una política de estímulo fiscal para atraer inversión extranjera que contribuya al desarrollo del país y simultáneamente desfiscalizar la tributación de los capitales propios que salen al extranjero.

10. Finalmente, de los comentarios del Dr. Torrealba Navas se puede extraer la idea de que la implementación en nuestro país de la renta mundial podría traer consigo algunos problemas administrativos que a su juicio no resultarían insuperables si se dan las siguientes condiciones: un proceso de modernización y fortalecimiento de la Administración Tributaria y la implementación de una red de convenios para evitar la doble imposición y para el intercambio de información.

Otro problema que se debe tomar en cuenta en el caso de que Costa Rica aprobara la renta mundial en su sistema tributario, sería que mientras otros países centroamericanos mantengan el criterio de territorialidad, Costa Rica podría pasar de perjudicial a perjudicada, ya que las inversiones costarricenses podrían deslocalizarse a los países vecinos, de continuar estos con el sistema territorial, situación para la cual propone el experto, la implementación de un régimen de transparencia fiscal internacional.

Por otra parte, el Dr. Rafael Luna, en un trabajo titulado "Renta Mundial Versus Renta Territorial", presentado como documento de consulta a los asesores que participaron en el proceso de discusión del Proyecto de Ley de Pacto Fiscal,

hace referencia a la crítica de connotados economistas como Otto Ganderberguer o Norman Ture, a lo que generalmente se denomina como la supuesta neutralidad o beneficio económico de los sistemas de renta mundial, en los cuales normalmente se permite acreditar a nivel doméstico los impuestos pagados en el extranjero, tal y como se propone en el actual proyecto de ley.

Uno de los argumentos para señalar la equidad que representa la adopción de un sistema de renta mundial en comparación con uno de renta territorial, es que no es justo o equitativo que dos sujetos con las mismas rentas y, por ende, con la misma capacidad económica, se traten de forma desigual, haciendo tributar a uno solo de ellos bajo el argumento de que en un sistema territorial el sujeto que recibe rentas territoriales tendrá que tributar por estas, mientras que el que las obtiene de fuera del país no lo hará. Para el Dr. Luna esta forma de pensar es incorrecta, ya que se asume que las rentas provenientes del extranjero nunca han tributado, situación que en la mayoría de los casos no es correcta, pues han tenido que tributar en el lugar de su residencia (evitar la doble imposición).

Los supuestos expuestos, según el Dr. Luna, son posiblemente la

razón por la cual la International Chamber of Commerce se ha venido manifestando desde hace casi 50 años a favor de los sistemas de renta territorial o de exención.

Por otra parte, el Dr. Diego Salto Van der Laat, en su artículo "La territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal", documento puesto bajo el conocimiento de los asesores que participaron en el proceso de discusión del Proyecto de Ley en el seno de la Comisión Especial Legislativa, expuso varios argumentos en contra de la adopción del criterio de renta mundial, apoyado a su vez en una serie de datos de índole internacional.

Para este experto, en un país importador de capital como Costa Rica y que tiene la finalidad de fomentar la competitividad de las empresas costarricenses en el extranjero, resulta conveniente que se adopten mayores mecanismos de exención y no de acreditación. Según su posición, ya sea que nos encontremos frente a un método interno o externo, corresponde al estado de la residencia corregir el problema de la doble imposición que se suscite, situación por la cual, concluye, que el estado de la fuente (criterio de territorialidad),

tiene prevalencia sobre los criterios personales.

Como complemento de lo expuesto anteriormente, se destaca que en la actualidad, la gran mayoría de los sistemas tributarios mundiales no utilizan un sistema de renta mundial o de territorialidad "puro", por el contrario, utilizan sistemas "mixtos" que contienen características de ambos sistemas. Desde esta óptica se puede afirmar que todos los sistemas del mundo aplican, de una u otra forma, el criterio de territorialidad, el cual ha evolucionado a lo largo de los años, incluyendo en la actualidad una concepción más amplia que la mera territorialidad.

Desde su óptica, el principio de eficiencia se convierte en uno de los elementos diferenciadores más importantes entre uno y otro criterio de imposición. Las rentas territoriales son eficientes debido a que facilitan la recaudación del tributo, tanto directamente mediante los mecanismos de autodeterminación y autoliquidación que deben realizar por mandato legal los contribuyentes, como de la eventual fiscalización del tributo por parte de la administración tributaria.

Contrario a la eficiencia que muestra el criterio de territorialidad, los sistemas

basados en el de renta mundial guardan mucha más dificultad en los procesos de recaudación de las rentas, además de una mayor complejidad para el proceso de control y fiscalización por parte de las administraciones tributarias, quienes tendrían que controlar informaciones que escapan a la soberanía fiscal de país, pues existen otros países involucrados en el proceso.

Valga anotar la advertencia del experto en el sentido de que la dificultad anotada en los sistemas que utilizan el criterio de renta mundial será aún más evidente en sistemas tributarios cuya Administración –como es el caso de Costa Rica– están en un proceso de desarrollo, capacitación y que cuentan con un presupuesto limitado.

Dentro de las consideraciones finales del Dr. Salto sobre la eficiencia de uno y otro criterio, sostiene en virtud de todo lo expuesto, que el criterio de territorialidad es el mecanismo de recaudación más eficiente, y con mucho más razón, en países que como el nuestro son importadores de capital y en vías de desarrollo.

Una posición muy similar a la del Dr. Salto fue sostenida en su momento por la Cámara Costarricense Norteamericana de Comercio (AMCHAM), la cual manifestó en un comunicado que se dio a conocer en el seno de la Comisión Especial

Legislativa que estudió la reforma de ley, su oposición al tema de la renta mundial por los inconvenientes que ella genera en las inversiones y manifestaron que: “Es claro que en la actualidad, nuestro país es un país importador de capital, por lo que deberíamos beneficiar dicha inversión extranjera más que preocuparnos por capturar el ingreso extraterritorial obtenido por residentes, a todas luces insignificante si lo comparamos con el daño que se produciría a nuestra economía con un cambio tan radical como el propuesto”.

Anota la AMCHAM, además, que en un país importador de capitales como el nuestro, el efecto recaudatorio de establecer un sistema de renta universal es mínimo y podría más bien llevar a una disminución en la recaudación fiscal. Consideran que nuestro país no tiene experiencia en la suscripción de tratados para eliminar la doble imposición internacional, situación que podría incidir directamente en dicha recaudación tributaria, al tener el país que ceder, o en el mejor de los casos compartir, las rentas de inversión pasiva generadas localmente con dichos países, cuando por otro lado nuestras inversiones en esos otros países son muy inferiores.

En el mismo orden de ideas de AMCHAM, por medio de su

presidente, señor Carlos Denton, en un artículo titulado "Renta Mundial asusta a empresas", publicado en el periódico La República de fecha 3 de agosto del 2004, expresó que nuestro país pasaría a ser menos competitivo en el ámbito internacional para atraer inversión extranjera directa; en su opinión, Costa Rica está compitiendo internacionalmente por la atracción de inversiones con países como Irlanda, Singapur, Chile o Malasia, que no tiene renta mundial ni cobran las mismas tasas impositivas que pretende Costa Rica con la reforma fiscal.

Agregó también que otra consecuencia de aplicar el criterio señalado, es que los costarricenses que posean dinero en el exterior, se pueden abstener de repatriarlo con el fin de evitar el impuesto, lo que perjudicaría de igual forma la inversión en el país. Manifiesta también, que hay empresas como, por ejemplo, la Standard Fruit Company, que han estado reinvertiendo sus ganancias en el país y dejarían de hacerlo al tener que enviarlas a su sede en Cincinnati.

Es importante señalar que empresas como la Standard Fruit Company escogieron a Costa Rica por su sistema de renta territorial, al considerar que es un atractivo para instalar casas matrices. Los ingresos generados en el país por empresas como esta son

gravables, pero no los que prestan a sus afiliadas en otros países latinoamericanos.

También la Asociación Bancaria Nacional, según se desprende de la misma publicación de la página web de Procter & Gamble-Costa Rica, manifestó adversar la adopción de la renta mundial en Costa Rica, aduciendo que se daría una salida de depósitos al exterior principalmente hacia bancos extranjeros.

Por su parte, el especialista en impuestos Erick Thompson Chacón, en un artículo aparecido en la Revista Actualidad Económica N°.294 de febrero del 2004, titulado "La clausura de la reforma fiscal: variantes y perspectivas", manifestó sobre el particular que: "Seguimos extrañando un análisis costo-beneficio que muestre el impacto positivo de la recaudación en contraste con los costos que para el fisco y los contribuyentes implica este complejo entarimado".

En una posición muy similar a la anterior, el experto Hernán Pacheco, en el artículo del periódico La República citado líneas atrás, manifiesta que el gobierno no ha cuantificado el costo que tendrían los mecanismos de supervisión para un cambio en el sistema tributario como el pretendido, mecanismos que desde su óptica son sofisticados y caros. Expresó además, que en países

donde existe la renta universal, es enorme el volumen de recursos destinados a su costo de operación y administración; en contraposición, los resultados de la utilización del criterio de renta mundial no han generado resultados importantes desde el punto de vista de ingresos fiscales.

Asimismo, para algunos legisladores que participaron en el proceso de discusión del proyecto en el seno de la Comisión Mixta Legislativa, los ataques a la adopción del "criterio de renta mundial" en nuestro país, en el sentido de que desestimularía la inversión y la competitividad (tal y como lo expresó La Asociación de Empresas de Zonas Francas de Costa Rica [Azofras] en un artículo publicado en el Periódico La Prensa Libre del martes 24 de agosto del 2004, en su página 8, titulado "Empresarios de zonas francas se quejan de renta mundial") no tienen razón de ser.

En este sentido, la diputada Epsy Campbell Barr sostuvo, según la publicación de la página web de Procter & Gamble señalada que: "Hay razones por las cuales las empresas deciden instalarse en Costa Rica y no solo por los beneficios fiscales" y añadió que la adopción de la renta universal "...no tiene por qué afectar la atracción de inversiones, pues iría acompañada de tratados para

impedir que se dé una doble imposición en Costa Rica y otros países".

Por su parte el diputado Bernal Jiménez Monge sostiene, según la publicación aludida en el párrafo anterior, que la adopción del criterio no tiene porqué desestimular la inversión. Según sus palabras, la decisión de las empresas para permanecer en Costa Rica depende también de la tasa impositiva con la que se gravará la renta, por lo que propugnó en todo momento por una reducción de la tasa impositiva vigente (36%), con el fin de fijarla en el 17% o 19%.

Finalmente, en un estudio titulado "El efecto de la universalización del impuesto sobre la renta en la competitividad de Costa Rica", elaborado por Juan Ignacio González (2003) se realiza una consulta a representantes de diversos sectores involucrados, entre ellos, los empresarios y cámaras, grupos de profesionales, medios de comunicación, iglesia y el sector académico. Una síntesis de esas opiniones se expone a continuación, indicando el aspecto específico sobre el cual se requirió información:

- Efecto sobre la actividad productiva: existen posiciones divididas al respecto, ya que algunos sectores consultados

consideran que no habrá cambios en la gestión productiva, mientras que otros opinan lo contrario. En algunos casos, señalan la posibilidad de pérdida de empleos por reubicación de operaciones, con al menos una reubicación en el "holding" de las empresas.

- Efecto sobre la inversión radicada en Costa Rica: la mayoría de las opiniones coinciden en señalar que la implementación de la renta mundial sí va a afectar la inversión radicada, y señalan como los sectores más afectados los relacionados con servicios financieros, multinacionales, empresas con entorno regional y casas matrices radicadas en el país.
- Efecto sobre la atracción de inversiones: existe consenso en señalar que la inversión extranjera futura se verá motivada a no radicar en el país, aunque también se reconoce que el efecto en mucho dependerá de la tasa impositiva que se establezca.
- Efecto sobre la recaudación de impuestos: en general, se considera que la renta mundial por sí sola no implica un aumento en la recaudación de impuestos, si no es acompañada de medidas que refuercen la capacidad de recaudación

del fisco y que en forma paralela mejoren la cultura tributaria nacional. Incluso, una parte significativa de los consultados considera que podría generarse el efecto de que más bien se induzca a una mayor evasión.

En síntesis, una vez analizadas las principales aristas que existen sobre el proyecto, es evidente que los criterios a favor y en contra de la renta mundial tienen posiciones defendibles desde cada óptica, y dicha decisión se convierte en un asunto de eminente conveniencia política, para lo cual sería imprescindible que se realicen estudios técnicos en los ámbitos jurídico, económico y social, que permitan obtener una posición que se adapte a las condiciones del país.

No dudamos, sin embargo, que sea loable la idea de aprovechar esta circunstancia para hacer un cambio en nuestro sistema tributario, como el que se pretende en la iniciativa de ley con referencia a la asunción del criterio de renta mundial en nuestro país.

Es evidente que existen dos posiciones claramente definidas que permitirían mejorar la normativa costarricense para obtener una mayor recaudación: un sistema mundial mixto delimitado para nuestras circunstancias particulares, que permita una sana relación entre mejorar

nuestros ingresos y mantener una inversión estable en nuestro país, para lo cual será de suma importancia que nuestra administración tributaria cuente con el recurso humano, tecnológico y económico idóneo que le permita implementar y fiscalizar un sistema de este tipo; o, en su defecto, adoptar una tendencia reciente en cuanto al fortalecimiento del modelo territorial, ampliando sus criterios de fiscalización con el objetivo de cerrar los portillos que en la actualidad permiten eludir o evadir el impuesto.

No obstante, mientras no exista un estudio acertado y una administración fuerte, consideramos insulso un debate en este sentido que por su complejidad tiende a prolongarse, lo cual es grave para la situación fiscal que vive nuestro país, que intentaron solucionar los exministros de Hacienda mediante la propuesta esbozada en su informe.

Creemos en ese sentido que es importante que se dé una pausa a esta discusión, que se mantenga el sistema que desde hace tiempo asumió nuestro país con el fin de no asustar la inversión y crear un caos en este aspecto, y se presente una propuesta sobre este tema específico que satisfaga consensuadamente a los sectores y aleje el temor de

manera que la implementación definitiva cumpla con lo dispuesto por el principio de neutralidad y de capacidad económica.

IV. Referencias bibliográficas

Libros

Cabanellas, G. (2000). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Editorial Heliasra S.R.L.

Calderón, J.M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España.

Cruz, I. (2000). *Transparencia Fiscal Internacional*. Valencia: Tirant to Blanch. Valencia.

De La Villa, J.M. (1986). *Precios de Transferencias y Empresas Multinacionales*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda.

Fuster, M. (2001). *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de las empresas españolas*. Barcelona: Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales. S.A.

Massone, P. (1997). *La doble tributación internacional y los convenios para evitarla*. Valparaíso: EDEVAL. Facultad

de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Valparaíso

Torrealba, A. (2003). *Reforma tributaria y fiscalidad internacional: el caso de Costa Rica*. San José: Imprenta Nacional.

Revistas

Acuña, G. (1995). La doble imposición internacional sobre la renta en las sociedades madres-hijas. *Revista Judicial de la Corte Suprema de Justicia*. Año XIX. N° 62. Junio.

Amenábar, A.V. (2004). Lo más relevante de la reforma fiscal. Prepárese para cambios en renta y ventas. *Actualidad Económica*. N°. 293. Volumen VII. Enero.

Calderón, J.M. (1997). Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Nueva Epoca* N°19. Segunda Quincena, Octubre.

Calderón, J.M. (2000). El intercambio de información entre administración tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Octubre-Diciembre.

Colmenar, S. (1996). Las deducciones por doble imposición: (II) doble imposición internacional. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Nueva Epoca* N°14. Segunda Quincena, Julio.

Martínez, J.P. y Sánchez, A. (1996). El régimen de transparencia fiscal tras la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Nueva Epoca* N°6. Segunda Quincena, Marzo.

Saraza, J. (2003). La Doble Imposición Internacional en el Impuesto sobre Sociedades: Mediadas para su Corrección. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Enero-Marzo.

Thompson, E. (2004). La clausura de la reforma fiscal: Variantes y perspectivas. *Actualidad Económica*. N°.294. Volumen XVII. Febrero.

Leyes

Costa Rica. Leyes y Decretos (2002). *Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta*. San José: IJSA.

Costa Rica. Leyes y Decretos (1994). *Reglamento de la Asamblea Legislativa*. San José: Asamblea Legislativa.

Directrices

Costa Rica. Dirección General de Tributación (2003). *Directriz Interpretativa N° 11-03. Aplicación de la exención establecida en el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la renta*. San José: Dirección General de Tributación.

Costa Rica. Dirección General de Tributación (2002). *Razonamiento de la Dirección General del Tributación DGT-1012-02 en relación a un caso relacionado con la directriz DN-24-2001 "Aplicación de la restricción a las exenciones, contenida en el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N°7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas"*. San José: Dirección General de Tributación.

Resoluciones

Costa Rica. Corte Suprema de Justicia (2002). *Resolución N°239-P-2002 Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo*. San José: Corte Suprema de Justicia.

Informes

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Dictamen Negativo de Minoría al Expediente N°. 15.516, suscrito por el Diputado Humberto Arce Salas, miembro de la Comisión Especial Legislativa Expediente N°. 15.533 que conoció el "Proyecto de Ley de Pacto Fiscal*

y Reforma Fiscal Estructural". Presentado el 29/03/2004.

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Dictamen Afirmativo de Minoría al Expediente N°. 15.516, suscrito por las Diputadas Epsy Campbell Barr y Margarita Penon Góngora representantes de la Fracción del Partido Acción Ciudadana, miembros de la Comisión Especial Legislativa de Pacto Fiscal que conoció el "Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural"*. Presentado el 29/03/2004.

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Dictamen Negativo de Minoría al Expediente N°. 15.516, suscrito por el Diputado Federico Malavassi Calvo representante de la Fracción del Movimiento Libertario, miembro de la Comisión Especial Legislativa Expediente N°. 15.533 que conoció el "Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural"*. Presentado el 29/03/2004.

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Dictamen Afirmativo de Mayoría al Expediente N°. 15.516, suscrito por los diputados: : Mario Redondo Poveda, Olman Vargas Cubero, Nury Garita Sánchez, Bernal Jiménez Monge y Carlos Luis Avendaño Calvo, miembros de la Comisión Especial Legislativa de Pacto Fiscal, Expediente N°. 15.533 que conoció el "Proyecto de ley*

de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Presentado el 06/03/2004.

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Informe Técnico Económico al Expediente N° 15.516. Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Departamento de Servicios Técnicos S.T.026-2004-E.* Febrero de 2004.

Costa Rica. Asamblea Legislativa (2004). *Informe Técnico al Expediente N° 15 516J. Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Estructural. Departamento de Servicios Técnicos S.T-026-2004J.* Febrero de 2004.

Luna, R. (2003). *Renta mundial versus renta territorial.* Documento revisado por la Mesa Técnica "Grupo Asesor" de la Comisión Especial Legislativa que estudió el Proyecto de Ley Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Salto, D. (2003). *La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: Comentarios en torno a la reforma fiscal.* Documento revisado por la Mesa Técnica "Grupo Asesor" de la Comisión Especial Legislativa que estudió el Proyecto de Ley Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Costa Rica. American Chamber of Commerce (2003). *Opción sustitutiva de renta mundial.*

Documento revisado por la Mesa Técnica "Grupo Asesor" de la Comisión Especial Legislativa que estudió el Proyecto de Ley Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Torrealba, A. (2003). *El criterio de renta mundial en la reforma de la imposición sobre la renta en Costa Rica.* Documento revisado por la Mesa Técnica "Grupo Asesor" de la Comisión Especial Legislativa que estudió el Proyecto de Ley Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Torrealba, A. (2003). *Los criterios de residencia y territorialidad en la reforma fiscal: Comentarios al hilo de una reciente contribución al debate.* Documento revisado por la Mesa Técnica "Grupo Asesor" de la Comisión Especial Legislativa que estudió el Proyecto de Ley Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural.

Proyectos de ley

Costa Rica. Asamblea Legislativa. *Proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural*, Expediente N°. 15.516.

Costa Rica. Asamblea Legislativa. *Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal*, Expediente N°. 14.664.