

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN DERECHO

**LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES EN COSTA
RICA Y SU APLICACIÓN EN EL ESTADO ACTUAL
COSTARRICENSE**

Adriana Truque Salto

2011

ÍNDICE

<u>ÍNDICE GENERAL</u>	i
<u>TABLA DE ABREVIATURAS</u>	v
<u>RESÚMEN</u>	vi
<u>FICHA BIBLIOGRÁFICA</u>	viii
<u>INTRODUCCIÓN</u>	1
<u>TÍTULO I- FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS</u>	5
CAPÍTULO I	
1. EL PODER TRIBUTARIO	5
2. EL TRIBUTO	8
2.1 Características	9
3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	11
3.1 Principios Materiales	13
a). Generalidad	13
b). Capacidad Económica	15
c). Progresividad	16
d). No- Confiscación	17
e). Igualdad	18
3.2 Principios Formales	21
a). Legalidad o Reserva de Ley	21
b). Seguridad Jurídica	25
c). Irretroactividad	27
<u>TÍTULO II- NOCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL</u>	32
CAPÍTULO II- LA POTESTAD DE SUJECCIÓN	32
1. LA APLICACIÓN DE LA LEY	
1.1 La aplicación en el tiempo	32
a). Retroactividad	33
1.2 La aplicación en el espacio	34
a). Eficacia de la ley	34
b). Extensión o Incidencia de la ley	35
2. PUNTOS DE CONEXIÓN	36
3. CRITERIOS DE SUJECCIÓN	37
3.1 Criterio de sujeción real	37
a). El principio de territorialidad	39
3.2 Criterio de sujeción personal	42

a). La Nacionalidad	44
b). La Residencia	47
c). El Domicilio	49
3.3 Establecimiento Permanente	51
CAPÍTULO III- LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA	55
1. CONCEPTO	55
2. SUPUESTOS	56
3. IMPORTANCIA DE COMBATIR LA DIT	57
4. MECANISMOS Y SOLUCIONES PARA COMBATIR LA DIT	57
4.1 Soluciones Internas	58
a). Método de la Exención o Reparto	59
b). Método de la Imputación o de Crédito Fiscal	60
4.2 Soluciones Bilaterales y Multilaterales	60
a). Convenios de Doble Imposición Tributaria (CDI)	60
4.3 Otras Medidas	64
<u>TÍTULO III</u> - EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA	65
CAPÍTULO IV	65
1. GENERALIDADES	65
1.1 Renta Producto	67
1.2 Carácter Cедular	68
1.3 Criterio de Sujeción Territorial Costarricense	70
<u>TÍTULO IV</u>- EL IMPUESTO SOBRE LOS NO- DOMICILIADOS FISCALES EN COSTA RICA	79
-DISPOSICIONES GENERALES -	79
1. INTRODUCCIÓN	79
2. EL HECHO GENERADOR	80
2.1 El hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior costarricense	82
CAPÍTULO V- EL ELEMENTO SUBJETIVO	83
1. DEFINICIÓN	83
2. FIGURAS DOCTRINARIAS DE DISTINTOS SUJETOS	85
2.1 El Contribuyente	85
2.2 El Sustituto	86
2.3 Agentes de Retención	89
2.4 Responsable Solidario	92
3. ELEMENTO SUBJETIVO EN EL IMPUESTO SOBRE REMESAS AL EXTERIOR COSTARRICENSE	94

3.1 Domiciliado Fiscal Costarricense	95
3.2 Residencia Fiscal	96
a). Persona Natural	97
b). Persona Jurídica	98
c). Residencia en la LISR	99
3.3 No residentes	105
a). Artículo 5 RLISR	105
b). Artículo 28 CNPT	105
b.1- Establecimiento Permanente	106
c). Renta Neta Presuntiva de Empresas No-Residentes	110
3.4 Otros Sujetos	111
a). Agente de Retención	111
b). Responsable Solidario	115
CAPÍTULO VI- EL ELEMENTO OBJETIVO	120
1. DEFINICIÓN	120
2. ASPECTOS DEL ELEMENTO OBJETIVO	120
2.1 Elemento Material	120
a). Renta o beneficios de fuente costarricense en el ISRE	122
2.2 Elemento Espacial	127
a). Vínculos de pertenencia económica en los supuestos del artículo 55 de la LISR	130
b). Servicios de Comercio Electrónico	133
c). Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliadas	136
d). Doble Imposición	139
2.3 Elemento Temporal	140
a). Generalidades	140
b). El Devengo	141
c). Liquidación y Pago	147
2.4 Elemento Cuantitativo	148
3. EXENCIONES TRIBUTARIAS	151
3.1 Artículo 61	152
3.2 Otras Exenciones	155
TÍTULO V- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	158
CAPÍTULO VI- EL ELEMENTO PATRIMONIAL	158
1. BASE IMPONIBLE	159
2. TARIFAS	160
2.1 Transporte y Comunicaciones	160
2.2 Servicios Personales y Asesoramiento Técnico	162
2.3 Intereses, Comisiones y otros Gastos Financieros	168
a). Exenciones sobre Intereses	168

2.4 Arrendamiento por Actividades Comerciales	170
2.5 Utilidades, Dividendos o Participaciones Sociales	170
2.6 Pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías.	171
CAPÍTULO VII- EL ELEMENTO FORMAL	173
1. LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO	173
1.1 Agente de Retención	175
<u>CONCLUSIÓN</u>	177
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	185

TABLA DE ABREVIATURAS

LISR: Ley del impuesto sobre la renta

RLISR: Reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios

ISRE: Impuesto sobre remesas al exterior

DGT: Dirección General de Tributación

TFA: Tribunal Fiscal Administrativo

RESÚMEN

El presente trabajo de graduación titulado, *“La fiscalidad de los no-residentes en Costa Rica y su aplicación en el Estado actual costarricense,”* se enfocó en investigar el tema sobre la fiscalidad de los no-residentes en Costa Rica. El desarrollo de este tema por parte de la jurisprudencia nacional, ha sido imprescindible, puesto que los cambios trascendentes en la economía costarricense y mundial, así como el gran esfuerzo por parte de la Administración Tributaria para lograr una buena recaudación tributaria, han impulsado una ardua labor interpretativa por parte de la jurisprudencia, en aras de mantener la letra de la ley en conformidad con las realidades operantes en la actualidad. Esta labor ha sido especialmente importante en los temas de derecho fiscal internacional, al tratar de gravar la renta de los no-domiciliados fiscales, debido a que la globalización económica y comercial es más palpable en este tema.

La ley N° 7092 del Impuesto sobre la Renta y su respectivo reglamento, el N° 18445-H, entraron a regir en Costa Rica a partir del año 1988. A partir de ese momento, muchas teorías han cambiado y determinados conceptos nuevos han surgido. El impuesto sobre las remesas al exterior, aplicado a los no residentes en territorio costarricense, ha tenido que evolucionar desde su promulgación para poder adaptarse a la realidad imperante de un mundo globalizado. El desarrollo jurisprudencial judicial y administrativo del impuesto sobre las remesas al exterior, así como su doctrina, forma parte esencial del marco normativo de este impuesto. A pesar de que la interpretación de la ley mediante la jurisprudencia no solo es normal, sino deseable en un estado de derecho, dicha interpretación ha de estar amparada por determinados límites jurídicos.

Es en este sentido que se planteó la problemática del presente trabajo, puesto que se partió de la hipótesis que en el impuesto sobre las remesas al exterior, dicha interpretación de la ley se ha excedido sus límites, violando el principio de Reserva de Ley. En aras de comprobar la problemática, se tuvo como objetivo general, sistematizar los criterios doctrinarios, normativos y jurisprudenciales de los órganos judiciales y administrativos en torno al tema de la fiscalidad de los no residentes en Costa Rica, para vislumbrar la aplicación práctica en el derecho tributario costarricense.

La metodología utilizada en la investigación se basó en un análisis doctrinario nacional e internacional, para analizar conceptos básicos referentes al tema de la fiscalidad de los no-residentes. De desarrollo jurisprudencial para determinar la letra “viva” de la normativa costarricense en torno a la fiscalidad de los no-residentes fiscales. Así como de análisis comparativo entre las doctrinas de diversos autores internacionales sobre la fiscalidad internacional y los no-residentes, al igual que en otro análisis paralelo con respecto a la comparación de la normativa y su interpretación jurisprudencial.

Luego de finalizar con la investigación, se arribó a la conclusión que a pesar de que el desarrollo jurisprudencial nacional en el tema de los no-residentes fiscales es crucial para su comprensión. No se consideró que por lo general, la jurisprudencia haya extendido sus límites interpretativos a tal punto de violentar el principio de reserva de ley, salvo en un punto en específico. El desarrollo interpretativo jurisprudencial ha sido importante para comprender diversos temas, tales como que el devengo se lleva a cabo con la efectiva puesta a disposición del dinero y no con el ingreso a una cuenta contable. De la misma manera, se consideró valiosas las definiciones que han otorgado respecto a los términos de asesoramiento técnico y de otras índoles, así como el de servicios personales. Asimismo, se consideró muy atinado que al referirse al tema de la liquidación del impuesto sobre remesas al exterior, cuando ambos el agente de retención y el contribuyente son no-residentes, la jurisprudencia ha dispuesto que el encargado de liquidar el pago es el contribuyente y no el agente retenedor. Por el otro lado, considero firmemente, que se violenta el principio de reserva de ley y de seguridad jurídica principalmente, en el trato que se le ha dado al comercio electrónico “online” de los no-residentes fiscales. La jurisprudencia ha venido sosteniendo que servicios personales extraterritoriales, al valerse del comercio electrónico “online,” y descargar su contenido en monitores en suelo costarricense, se encuentran sujetos al impuesto sobre las remesas al exterior. Por último, no se concuerda con el razonamiento de gravar los servicios extraterritoriales por utilizarse en territorio nacional, puesto que el hecho generador del impuesto sobre remesas al exterior no se ha configurado, por no adecuarse a las exigencias de su elemento espacial, al no provenir la renta, de una fuente costarricense.

FICHA BIBLIOGRÁFICA

Ficha bibliográfica

Truque, Salto, Adriana. La fiscalidad de los no residentes en Costa Rica y su aplicación en el Estado actual costarricense. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011. viii y 194.

Director: Diego Salto van der Laat

Palabras claves: No residentes, fiscalidad internacional, principio de territorialidad, impuesto sobre remesas al exterior

-INTRODUCCIÓN-

El presente trabajo de investigación pretende analizar el tema del sistema de fiscalidad de los no-residentes en Costa Rica. La ley N° 7092 del Impuesto sobre la Renta y su respectivo reglamento, el N° 18445-H, entraron a regir en Costa Rica a partir del año 1988. A partir de ese momento, muchas teorías han cambiado y determinados conceptos nuevos han surgido. El impuesto sobre las remesas al exterior, aplicado a los no-residentes en el territorio costarricense, ha tenido que evolucionar desde su promulgación para poder adaptarse a la realidad imperante de un mundo globalizado. Para lograr analizar dicho sistema de fiscalidad, primero se estudiarán los principios tributarios para entender los pilares estructurales del derecho tributario. Luego, se estudiarán los distintos criterios de sujeción tributarios, para establecer la forma de gravar a los no residentes fiscales. Para este propósito, se hará un estudio detallado de la jurisprudencia judicial y administrativa, para analizar la aplicación práctica de la fiscalidad al no-residente fiscal en Costa Rica. Se examinará cómo el paso del tiempo ha cambiado la realidad operante costarricense, haciendo evolucionar desde su promulgación, distintos criterios en torno a este tema. Asimismo, dicha investigación pretende analizar si en la interpretación que los órganos judiciales y administrativos le han dado a este tema, se ha excedido o no los límites jurídicos.

Con esta investigación, se pretende hacer un estudio comparativo de doctrina nacional e internacional del impuesto sobre remesas al exterior. Con ello, se ansía afinar conceptos básicos, entender más a profundidad las figuras y comparar la doctrina internacional con la aplicación práctica del impuesto en Costa Rica. Por último, se quieren vislumbrar si las hubiese, posibles lagunas legales en torno al impuesto sobre las remesas al exterior en Costa Rica, para poder proponer una forma de saciarlas.

En virtud de lo anterior, la tesis investigativa tiene por objetivo general, sistematizar los criterios doctrinarios, normativos y jurisprudenciales de los órganos judiciales y administrativos en torno al tema de la fiscalidad de los no residentes en Costa Rica, para vislumbrar su aplicación práctica en el derecho tributario costarricense.

Asimismo, como objetivos específicos, se pretende:

- Analizar los conceptos básicos del derecho tributario, tales como el Poder Tributario, los principios básicos de imposición y la potestad de sujeción. Con respecto a este último, se quiere dar énfasis a la problemática de la aplicación de la ley en el espacio.
- Analizar los distintos sistemas de sujeción tributaria para lograr determinar sus características y así poder compararlos.
- Analizar el concepto de doble imposición tributaria y los métodos diseñados para prevenirla.
- Analizar las generalidades del impuesto sobre la renta en Costa Rica
- Analizar el hecho generador y la obligación tributaria patrimonial y formal del impuesto sobre las remesas al exterior en Costa Rica de forma doctrinaria, normativa y jurisprudencial, para lograr determinar la verdadera aplicación de estos artículos en la práctica y señalar las existentes zonas grises.
- Vislumbrar posibles lagunas legales en torno al impuesto sobre las remesas al exterior en Costa Rica, si las hubiesen, para poder proponer una forma de saciarlas.

La problemática del presente trabajo versa sobre si la jurisprudencia nacional se ha excedido en los límites interpretativos en el impuesto sobre remesas al exterior. En la investigación se partió de la hipótesis que en el impuesto sobre la remesas al exterior, dicha interpretación de la ley se ha excedido sus límites, violando el principio de reserva de ley. En aras de comprobar esta problemática, se tuvo como objetivo general, sistematizar los criterios doctrinarios, normativos y jurisprudenciales de los órganos judiciales y administrativos en torno al tema de la fiscalidad de los no residentes en Costa Rica, para vislumbrar su aplicación práctica en el derecho tributario costarricense. A

partir del año 1988, cuando la Ley N° 7092 del Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento, el N° 18445-H, entraron en vigencia, muchas teorías han cambiado y determinados conceptos nuevos han surgido. El impuesto sobre las remesas al exterior, aplicado a los no residentes en territorio costarricense, ha tenido que evolucionar desde su promulgación para poder adaptarse a la realidad imperante de un mundo globalizado. El desarrollo jurisprudencial judicial y administrativo del impuesto sobre las remesas al exterior, así como su doctrina, forma parte esencial del marco normativo de este impuesto. A pesar que la interpretación de la ley mediante la jurisprudencia no solo es normal, sino deseable en un estado de derecho, dicha interpretación ha de estar amparada por determinados límites jurídicos. En el impuesto sobre las remesas al exterior, dicha interpretación de la ley se han excedido sus límites, violando el principio de Reserva de Ley.

Para contestar dicha hipótesis, se utilizará la siguiente metodología:

- a) Análisis doctrinario. Este se realizará con base en el estudio de lo que han aportado sobre la materia los autores que más han desarrollado el tema. Para este análisis se tomará en cuenta el contenido de lo publicado en libros, artículos de revistas, publicaciones de Internet, ensayos entre otros.
- b) Análisis jurisprudencial. En esta investigación el análisis jurisprudencial es un punto esencial para el desarrollo del tema. Por ende, se analizarán en detalle sendas jurisprudencias, administrativas y judiciales.
- c) Análisis comparativo. Se realizará un estudio comparativo de la doctrina de otros países con respecto a este tema. Asimismo, se analizará la “letra viva” de la ley del impuesto sobre las remesas al exterior en Costa Rica y la aplicación que le han dado los diversos órganos judiciales y administrativos.

Conforme a lo anterior, la presente investigación pretende analizar la aplicación actual de la normativa de este impuesto después de veintitrés años de entrar en vigencia, para

vislumbrar las interpretaciones jurisprudenciales en torno al tema, en aras de determinar si dichas interpretaciones que han tratado de adecuarse a las nuevas modalidades de renta, se han excedido o no en sus límites constitucionales, tales como el principio de reserva de ley entre otros.

Para dicho fin y optando a que el lector obtenga una mayor comprensión del tema, la investigación se estructurará de la siguiente manera:

El primer capítulo versa acerca de la potestad tributaria del Estado. Aquí se definirán disposiciones básicas, tales como la misma definición de tributo y los diversos principios constitucionales.

En el segundo capítulo, se hablará acerca de los criterios de sujeción, comparando las particularidades de los personales versus los reales. Por el otro lado, en el tercer capítulo se abordará el tema de la doble imposición tributaria, analizando los métodos bilaterales y multilaterales, así como las medidas internas que acogen los estados para paliar dicho efecto.

De la misma manera, en el cuarto capítulo, se hará referencia sobre las características del impuesto sobre la renta en Costa Rica. Se comentará, el carácter cedular, de renta producto y el concepto de territorialidad del mismo.

Asimismo, luego se adentrará propiamente al estudio del impuesto sobre remesas al exterior. Se comenzará con el estudio de su hecho generador, desglosando el análisis en dos partes. En la primera parte, se hará referencia al elemento subjetivo del impuesto y en la segunda, se estudiará el elemento objetivo, desglosado en sus diversos componentes (aspectos material, espacial, temporal y cuantitativo) Por último, se proseguirá a analizar la obligación tributaria, desglosada también en dos partes: la patrimonial y la formal.

TÍTULO I- FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS

-CAPÍTULO I-

1. EL PODER TRIBUTARIO

El Poder Tributario puede ser definido, como la potestad que tienen los estados, derivados de la ley, para establecer tributos.

Como bien lo establece el Dr. Diego Salto,

“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 públicas¹”.

Es decir, los estados soberanos para regular las relaciones dentro de sus límites territoriales, se encuentran dotados de capacidad para sancionar diversas leyes, como por ejemplo, las tributarias. Mediante ellas, los estados obligan a las personas a contribuir con los ingresos públicos.

La jurisprudencia costarricense se ha manifestado en este sentido estableciendo lo siguiente,

“La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el "PODER TRIBUTARIO" -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en "...la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones)...", con otras palabras, "...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a

¹ Salto, van der Laat, Diego. “La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal” San José, Costa Rica. 2003. P.2

cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo²..."

Asimismo, la Sala Constitucional también ha dispuesto que,

"La potestad tributaria, se ha definido como aquella facultad del Estado, de exigir contribuciones o conceder excepciones a personas o bienes que se ubican en su jurisdicción. Es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario. (...) Es a través del Estado que los miembros de una colectividad participan en el sostenimiento de las cargas públicas. Persigue la obtención del dinero necesario con el objeto de administrarlo y distribuirlo en el cumplimiento de sus funciones, a través de una variada gama de medios de los que se sirve para el logro de sus objetivos³."

Sin embargo, esta potestad de sancionar leyes tributarias no es absoluta en los estados de derecho, ya que para evitar arbitrariedades, la potestad tributaria se encuentra limitada por la ley misma soberana de estos. La creación de los tributos y su exigencia por parte del fisco se encuentra regulada jurídicamente. En un Estado de derecho, la exigencia tributaria no obedece a meros caprichos de los gobernantes, sino que esta regulación jurídica, en teoría, aspira al interés general del país. Es decir, no es una relación motivada por los antojos de unos pocos, quienes ostentan el poder, sino que es una relación motivada por determinadas normas jurídicas que regulan el interés colectivo de un Estado.

Específicamente, en nuestro país, dicha potestad deriva principalmente del artículo 121 inciso 13) Constitucional, en donde se le dota a la Asamblea Legislativa la atribución de establecer impuestos, contribuciones nacionales entre otros⁴. Esta norma no solo sirve

² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 6103-2001, de las dieciséis horas con cincuenta y cuatro minutos del cinco de julio de dos mil uno.

³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 871- 2007, de las diez horas, cincuenta y cinco minutos, del cuatro de diciembre de dos mil siete.

⁴ Constitución Política de Costa Rica. Investigaciones Jurídicas SA. San José, Costa Rica. Artículo 121.

de mandato al legislador, sino que también cumple una función limitante al poder de estos.

Como bien lo ha indicado la jurisprudencia de la Sala Constitucional costarricense,

“EL PODER TRIBUTARIO.- 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)⁵.”

Asimismo, el artículo 18 de la Constitución Política establece que los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos. En este sentido, la Sala Constitucional en sentencia No. 4788-93, consideró:

"El artículo 18 de la Constitución Política dispone que es obligación de los costarricenses contribuir para los gastos públicos, lo que significa que tal deber se cumple por medio de los tributos que el Estado establezca o autorice, según

⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 4261-2000, de San José, a las dieciséis horas con treinta y nueve minutos del diecisiete de mayo de dos mil; citada en la Resolución N° 1341-93, de las diez horas treinta minutos del veintiuno de marzo de mil novecientos noventa y tres.

sea el caso y que en todo caso, deben fundamentarse en los principios generales del Derecho Tributario, que están implícitos en esa norma⁶.”

En virtud de lo anterior, las normas tributarias han de encontrar un equilibrio justo en donde se exijan los tributos necesarios para financiar el gasto público y desincentivar comportamientos no deseados en una determinada sociedad, respetando siempre los valores constitucionales a favor de los contribuyentes. Es decir, respetando los principios tributarios.

2. EL TRIBUTO

¿Pero qué es un tributo? Para definir este amplio concepto, no hay una sola fórmula.

El jurista español Javier Lasarte Álvarez lo define como, *“Una prestación patrimonial coactiva exigida, conforme a la ley, por un ente público con el fin de financiar los gastos públicos, que debe de tener en cuenta los principios constitucionales de justicia fiscal, atendiendo, fundamentalmente, a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlos.⁷”*

Siguiendo una línea parecida, el jurista Fernando Pérez Royo establece que, *“El tributo es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo.⁸”*

En Costa Rica por ejemplo, la Sala Constitucional ha definido la figura del tributo de la siguiente forma:

⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 4788-1993, de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres.

⁷ Lasarte Álvarez, Javier. “Los Tributos. Poder tributario. Principios de justicia tributaria” en Manual de Derecho Tributario. Editorial Comares/ Dodeca, Segunda edición. Granada 2002. Pg. 7.

⁸ Pérez Royo Fernando. Derecho financiero y tributario. Parte general. Thomson, Civitas. Decimoquinta Edición. 2005. Pg. 34.

“El tributo es la prestación pecuniaria que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, exige de sujetos económicos sometidos a él, en virtud de su soberanía territorial. Las doctrinas publicistas explican el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio: tal es el concepto aceptado por la moderna doctrina del derecho financiero. Elemento primordial del tributo es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por su voluntad soberana con prescindencia de la voluntad individual. Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, son manifestación de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones. Los impuestos son una vinculación de derecho público, su imposición y fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública. El fin principal del tributo es allegar fondos al Estado, pero también se amputa parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica como sucede en materia aduanera⁹.”

Por el otro lado, en España la Ley General Tributaria define el tributo como:

“Los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos [y además] podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución¹⁰”.

Con base en lo anterior, se puede ver como no hay una sola definición para establecer lo que es un tributo, cada jurista y país definen el tributo de manera diferente.

2.1 Características

Se pudieron vislumbrar en el apartado anterior, las diferentes definiciones dadas al término tributo. A continuación, se exponen determinadas características,

⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 5749-93, de las catorce horas treinta y tres minutos del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres; citada en la Resolución N° 2657-2001, de San José, a las quince horas con quince minutos del cuatro de abril de dos mil uno.

¹⁰ Ley General Tributaria, España, artículo 2.1

compiladas de las distintas definiciones estudiadas, que fueron señaladas de forma reiterativa en estas:¹¹

a) Los tributos son prestaciones públicas. Esto significa que son obligaciones entre las personas (ya sean físicas o jurídicas) con el Estado, mediante el cual las personas están obligadas a dar (pagar) o hacer (declarar al fisco).

b) Estas prestaciones tienen que estar definidas en una ley que establezca la obligación de tributar cuando se cumplan las condiciones estipuladas en la norma.

c) Las personas contienen esta obligación de dar y hacer, no porque les plazca, sino porque el tributo es coactivo. Esto quiere decir, que siempre y cuando se realice el supuesto de hecho preestablecido unilateralmente por la ley, el tributo debe ser cancelado. Mediante la ley se crea un deber de las personas para contribuir con la administración pública.

d) Dichas prestaciones, a pesar que existen sus excepciones, son obligaciones patrimoniales o en otras palabras: pecuniarias.

e) Los tributos pecuniarios entran, salvo algunas excepciones, a una caja única del Estado para dotar a la administración pública de ingresos que permitan financiar los gastos públicos y permitir así, el cumplimiento de los planes de gobierno y el interés general del pueblo.

Siguiendo esta misma línea, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) costarricense, define el tributo como, *“las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado, en ejercicio de su poder*

¹¹ Martín Queralt, Juan et ál. Curso derecho financiero y tributario. 18. ed. Madrid, España. Tecnos, 2007. Pg. 111.

de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.¹²

La ley costarricense define los tributos en arreglo con los diferentes tipos de tributos existentes, definiendo el genérico tributo y después sus especies (impuestos, tasas y contribuciones especiales) El impuesto representa la categoría tributaria fundamental y esta es definida en el CNPT como: *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente¹³.”*

3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como se comentó anteriormente, la potestad de los estados de crear tributos y su mismo límite a la hora de creación, se deriva de los principios tributarios. Estos últimos sirven a su vez de fundamento y de marco regulatorio, debido a que cualquier tributo debe estar acorde con lo que profesan dichos principios. Asimismo, estos también cumplen con una función supletoria normativa, ya que acorde con lo expuesto en el artículo 7 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, *“En las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario (...).”* Los principios tributarios a los que se hace referencia son los siguientes: principio de generalidad, capacidad económica, progresividad, no-confiscación, igualdad, principio de legalidad o reserva de ley, irretroactividad, seguridad jurídica.

Con alusión a lo anterior, la Sala Primera se ha manifestado al respecto, indicando que,

“Entre sus principios constitucionales [derecho tributario], están el de Legalidad o Reserva de Ley, el de Igualdad, de Generalidad y de No Confiscación. Los tributos deben provenir de una Ley de la República, no crear discriminaciones

¹² Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Investigaciones Jurídicas S.A. Artículo 4.

¹³ Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Investigaciones Jurídicas S.A. 2008. Artículo 4.

en perjuicio de sujetos pasivos, deben comprender de forma integral a todas las personas o bienes previstos en la norma y no sólo a una parte de ellos, y debe velarse de no ser de tal intensidad, que viole la propiedad privada (artículos 33, 40, 45, y 121 inciso 13, de la Constitución Política) De tal forma que, constituye una obligación de todos de pagar las cargas públicas establecidas, con la idea de contribuir según la capacidad económica con los gastos públicos, deber que tiene rango constitucional en los términos de los artículos 18 y 19. Mandato que vincula no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que si los primeros están obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad los otros están obligados, a exigirla en condiciones de igualdad a quienes, cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a una carga determinada.”

Estos a su vez, se subdividen en dos grupos: 1) Los principios tributarios materiales y 2) Los principios tributarios formales.

Los principios materiales se ocupan de que los tributos logren su fin recaudatorio aspirando al mejor interés de los costarricenses. Dentro de esta categoría se encuentran los siguientes principios: generalidad, capacidad económica progresividad, no-confiscación e igualdad. Estos tienen en común su aspiración de lograr un ordenamiento tributario justo. El jurista costarricense Adrián Torrealba, al referirse acerca de los principios de justicia material anteriormente dichos, manifestó lo siguiente,

“El fin genérico de recaudar tributos, así como los fines extrafiscales están sujetos a límites sustanciales, Así no basta que los fines de la tributación sean legítimos, sino que es necesario, además, que el medio tributario sea utilizado respetando los límites materiales que impone la misma Constitución. Tales límites se relacionan, como veremos, con el objeto, la intensidad y la distribución entre los contribuyentes de la carga tributaria¹⁴.”

¹⁴ Torrealba, Navas, Adrián. Principios de aplicación de los tributos. Investigaciones Jurídicas, S.A. 2001. Pg. 77-78.

Por el otro lado, los principios formales aluden a los procedimientos que han de regir en la creación y aplicación de los tributos. Dentro de este grupo se encuentra el principio de legalidad, que es el principio formal por excelencia; así como el de irretroactividad de la ley y el de seguridad jurídica.

Varios juristas españoles de renombre, en su libro Curso Derecho financiero y tributario, indicaron claramente la diferencia entre estos dos tipos de principios: “(...) principios materiales-principios que alertan sobre el contenido sustantivo que debe tener una determinada materia- y principios formales- que se limitan a establecer los cauces formales que debe seguir la regulación de la materia en cuestión¹⁵”(subrayado no es parte del original).

3.1 Principios materiales

a) Generalidad

Este establece que en principio, todos los sujetos pasivos han de contribuir con las cargas públicas. Este principio no hace diferenciación alguna entre las personas, ya que dispone que todas las personas están obligadas a pagar impuestos.

De conformidad con lo establecido por la Sala Consitucional, “La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra¹⁶.”

Las leyes tributarias son creadas pensando en la colectividad. Por ello, si alguien cumple con el presupuesto de hecho de una ley tributaria, este ha de cancelar el tributo. Por este mismo principio es que los legisladores buscan que todos los tipos de

¹⁵ Martín, Queralt, Juan et ál. Opus cit. 2007. Pg. 111

¹⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 5797-1998, de las dieciséis horas y dieciocho minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y ocho; citada en la Resolución Constitucional N° 1642-2009 de las once horas treinta y tres minutos del seis de febrero de dos mil nueve.

manifestaciones de capacidad económica sean gravadas. No obstante, existen excepciones, ya que hay determinadas personas que por diversas razones se les exonera del pago de ciertos tributos. Sin embargo, estas no pueden ser caprichosas. Su otorgamiento ha de tener bases sólidas y estar conforme y legalmente con los valores profesados en la Constitución Política.

Como bien lo ha establecido la Sala Constitucional,

“Desde el punto de vista de la Doctrina del Derecho Tributario, los principios jurídicos más importantes son: (...)c) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítima. Dicho en otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto¹⁷.”

En este sentido, la doctrina costarricense ha indicado que, *“Nuestra Constitución Política en su artículo 18, en relación con el 19 de este mismo texto, implícitamente recoge el principio de generalidad, al expresar que los costarricenses deben contribuir para los gastos públicos, pero al agregar el segundo de los numerales indicados, como advertimos, que los no domiciliados tienen los mismos deberes y derechos individuales y sociales que los costarricenses, entonces, debe entenderse sin lugar a dudas, que los habitantes de la República- integrada por nacionales y no domiciliados,- es decir, “todos”, tienen el deber de contribuir para los gastos públicos.¹⁸”*

¹⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 2197-1992, de las a las catorce horas treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos; citada en la Resolución Constitucional N° 2657- 2001 de las quince horas y quince minutos del cuatro de abril de dos mil uno.

¹⁸ Fajardo Salas, Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro S.A. 2005. Pg. 221

En otras palabras, este principio establece que todo aquel que cumpla con el hecho generador de un tributo estará sujeto a su pago. De la misma manera, este evita arbitrariedades y discriminaciones a personas específicas.

b) Capacidad económica

El principio de capacidad contributiva, se entiende como la aptitud que tiene el contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Dicha aptitud se determina con hechos reveladores que indican y comprueban algún tipo de riqueza. Existen distintas formas de medir las manifestaciones de riqueza de las personas; por ejemplo: la obtención y el gasto de la renta y la titularidad, transmisión y adquisición de un patrimonio. Estas manifestaciones de riqueza, después de ser sometidos a un proceso de valoración por los legisladores, son elevados al rango de categoría imponible mediante una ley. Por lo anterior, es que en teoría, los tributos han de estar vinculados a una manifestación de capacidad económica. Consecuentemente y con base en lo que dispone este principio, los impuestos se han de cobrar cuando los contribuyentes se hallan en condiciones de hacerle frente al tributo. Es por ello que se dice que este principio de capacidad económica es la fuente misma de ciertos tributos, ya que quien no posee medios económicos suficientes se le exime de contribuir.

El Dr. Adrián Torrealba, basándose en la delimitación hecha por el jurista P. Herrera Molina; se refiere a este principio haciendo una distinción entre la capacidad económica objetiva y la subjetiva. En este sentido, este estableció que,

“La capacidad económica objetiva exige tres requisitos: a) que el gravamen se reduzca a los rendimientos netos; b) que la delimitación entre los diversos períodos impositivos o de liquidación no tenga carácter estanco (aspecto temporal, que exige el reconocimiento de las pérdidas y el no gravamen en un solo año de una riqueza que ha madurado a través de varios años); c) que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios. (...) La capacidad económica subjetiva

exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona (...)¹⁹ ” (subrayado no es parte del original).

Como se apreció en el extracto anterior, el principio de capacidad económica aspira a la creación de tributos que se adecuen económicamente a la realidad de los contribuyentes, para que el tributo sea recaudado de aquellas personas que tienen capacidad económica para pagarlo y no con el fin de sustraer dinero de aquel que carece de este.

c) Progresividad

Este principio dictamina que no todas las personas han de contribuir con la misma cantidad de dinero al fisco, sino que generalmente (como en el caso del impuesto sobre la renta) los impuestos son más altos a las personas cuya capacidad económica sea superior. En otras palabras, en los sistemas fiscales progresivos, los contribuyentes con mayor riqueza tienen que destinar a financiar los gastos públicos con un porcentaje mayor o superior a quienes tienen menos medios, ya que aspiran a la redistribución de la riqueza.

Este principio obedece a lo que profesaba Aristóteles con respecto a la justicia distributiva. Los bienes no son asignados de forma igualitaria en una sociedad y por ello lo justo es que cada quien retribuya a esta y pague impuestos de conformidad con el tamaño de su patrimonio o de los medios que dispone. En este sentido, la jurisprudencia costarricense profesa lo siguiente:

“Por ello se dice que el tributo debe ser justo, basado en la contribución de todos según su capacidad económica y debe responder a los principios de igualdad...y progresividad. Este último principio responde a una aspiración de justicia, que se refleja en la máxima de que pague proporcionalmente más impuestos quienes cuentan como un mayor nivel de renta, lo que lleva

¹⁹ Torrealba Navas, Adrián. Opus cit. 2001. Pág 85-88.

implícito, desde luego, el principio de la interdicción del tributo confiscatorio²⁰."

Es decir, dicho principio busca la existencia de una estricta relación proporcional entre la carga tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes para evitar que el tributo se vuelva confiscatorio.

d) No-confiscación

El principio de no-confiscatoriedad, a pesar de no ser reconocido expresamente por nuestra Constitución Política, es reconocido y aceptado por nuestro ordenamiento jurídico como consecuencia del reconocimiento al derecho constitucional a la inviolabilidad de la propiedad privada. En este sentido, la Sala Constitucional ha manifestado lo siguiente:

"En múltiples ocasiones ha correspondido a este Tribunal referirse al Principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. Así, se ha establecido que esta norma no escrita del Derecho de la Constitución, viene a limitar el llamado Poder Tributario (...) Además, se ha dicho que tal Principio Constitucional, tiene su sustento en el Principio de Inviolabilidad de la Propiedad Privada, igualmente de raigambre constitucional²¹."

En primer lugar, debe aclararse que el principio de no confiscatoriedad está directamente relacionado con el impacto económico y la magnitud que un determinado impuesto tiene sobre la situación económica del contribuyente. Por ello, este principio se enfoca, no necesariamente en la tarifa o alícuota del impuesto aisladamente considerada; sino que en relación con el efecto confiscatorio que genera

²⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 4788-1993, de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres; citada también en la resolución N°: 2657-2001; de las quince horas y quince minutos del cuatro de abril de dos mil uno, y en la resolución N° 2349-2003, de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo de dos mil tres.

²¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 5374-2003, de las catorce horas treinta y ocho minutos del veinte de junio de dos mil tres.

la aplicación de un tributo sobre el derecho de propiedad. Al respecto y con relación a este tema, la Sala Constitucional ha dispuesto que,

“El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. (...) Si la Constitución en su artículo 45 establece que la propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías. Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. (...)”²².”

Como fue examinado anteriormente, este principio crea un límite al monto del tributo, ya que ha de lograr un equilibrio, permitiendo que las arcas del Estado se enriquezcan, mas no a costas de la pérdida de capacidad económica de un contribuyente. Es decir, siempre la capacidad económica de los sujetos pasivos se va a mermar un poco; sin embargo, la carga tributaria no puede ser tal que al fin y al cabo el Estado se esté apropiando de la riqueza de otros de forma desproporcionada.

e) Igualdad

El artículo 33 de la Constitución Política, así como el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconocen el derecho de igualdad y la prohibición de cualquier discriminación que atente contra la dignidad humana. De este derecho fundamental emana la obligación del Estado de tratar a todos los hombres por igual.

²² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 554-1995, de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cinco.

En este sentido, la Sala Constitucional ha manifestado lo siguiente:

“Una de las proyecciones del principio de igualdad y de interdicción de discriminación en relación con los poderes públicos, es la igualdad en la aplicación de la ley. Lo anterior, obliga a la Administración a aplicar, efectivamente, la ley a todas las personas, sin que sea posible establecer diferencia alguna en razón de consideraciones subjetivas o circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma. Bajo esa inteligencia, los supuestos de hecho iguales deben originar efectos jurídicos idénticos, y para introducir diferencias entre los supuestos de hecho, tiene que existir una justificación fundada y razonable de acuerdo a criterios y juicios de valor generalmente aceptados. Esto, que se conoce en la doctrina del Derecho Público como igualdad jurídica, significa que todas las personas que tengan similares características deben gozar de los mismos derechos y obligaciones²³.”

Sin embargo, para lograr una aplicación de la ley igualitaria, que sea razonable y proporcional, a veces el trato determinado que se da a cada persona no puede ser idéntico. Ha de existir igualdad de trato dentro de las personas de una misma categoría, pero en algunos casos, la desigualdad es necesaria dentro de personas en diferentes categorías para lograr una verdadera igualdad material. Es decir, a veces hay que incurrir en diferenciaciones razonables para no causar discriminaciones que atenten contra la dignidad de las personas. Este concepto ha sido bien entendido por la Sala Constitucional, quien ha establecido al respecto,

“El principio de igualdad, contenido en el Artículo 33 de la Constitución Política, no implica que en todos los casos, se deba dar un tratamiento igual prescindiendo de los posibles elementos diferenciadores de relevancia jurídica que puedan existir; o lo que es lo mismo, no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación. La igualdad, como lo ha dicho esta Sala, sólo es violada cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable. Pero además, la causa de justificación del acto considerado desigual, debe ser evaluada en relación con la finalidad y sus efectos, de tal forma que debe existir, necesariamente, una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad propiamente dicha. Es decir, que la igualdad debe entenderse en función de las circunstancias que concurren en cada supuesto concreto en el que se invoca, de tal forma que la

²³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 4840-2009, de las trece horas y ocho minutos del veinte de marzo de dos mil nueve.

aplicación universal de la ley, no prohíbe que se contemplen soluciones distintas ante situaciones distintas, con tratamiento diverso²⁴."

La igualdad jurídica, la cual ha de estar presente al momento de creación y aplicación de la ley, también es uno de los pilares importantes en materia tributaria. Así como de conformidad con el principio de generalidad, todos los sujetos pasivos tienen que contribuir pagando tributos al Estado; de acuerdo con el principio de igualdad tributario, a todos esos sujetos se les debe dar el mismo trato y la ley se les debe de aplicar por igual. No obstante, para lograr una igualdad material en su aplicación y que sea razonable y proporcional, a veces la administración tributaria concede diferenciaciones a las personas; como por ejemplo, cuando otorga exenciones. Con respecto a este tema, la Sala Constitucional ha dispuesto que,

"El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio²⁵."

²⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 5797-1998, de las dieciséis horas y dieciocho minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y ocho; citada en: La Resolución Constitucional N° 1642-2009 de las once horas treinta y tres minutos del seis de febrero de dos mil nueve.

²⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 309-2009, de las quince horas y diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve.

En fin, la igualdad también es un principio que se encuentra presente en el derecho tributario que evita las discriminaciones arbitrarias y busca el trato indistinto en la aplicación de la ley, salvo para lograr una verdadera igualdad material.

3.2 Principios formales

a) **Legalidad o reserva de ley**

El principio de legalidad o reserva de ley, es sin duda, el más representativo de los principios formales, ya que este es esencial en los estados con regímenes de derecho democráticos. Este profesa que no puede cobrarse un tributo sin una ley anterior que lo haya establecido así; como dice el aforismo latino, “*Nullum tributum sine lege.*” Es decir, la creación de un tributo debe ser dada por una ley formal.

De conformidad con lo expuesto por Pérez Royo,

“Según dicho principio [principio de legalidad], podemos decir abreviadamente, que es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. (...) el cual requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la ley²⁶.”

En Costa Rica, como buen Estado de derecho, este principio constitucional forma parte rectora en el ámbito de aplicación de la ley. Constitucionalmente, la “*Magna Charta*” costarricense manifiesta en el artículo 121, inciso 13), que le corresponde a la Asamblea Legislativa establecer “*los tributos, las contribuciones nacionales y autorizar las nacionales.*” Este precepto es complementado con la ley dispuesta en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establece que,

“Artículo 5º- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de

²⁶ Pérez Royo, Opus cit. 2005. Pg. 62

cálculo; e indicar el sujeto pasivo; (La negrita y el subrayado no forma parte del texto original)

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;

d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y

e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos”.

Es decir, por la especialidad de la materia, los tributos en Costa Rica se rigen por el principio de reserva de ley; en virtud del cual solamente mediante una ley formal, los tributos pueden ser creados o modificados. En otras palabras, en Costa Rica se sostiene el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad o reserva de ley se fundamenta en el límite y seguridad que ha de dotársele a la sociedad, para que las personas tengan una garantía que no van a ser privadas de su patrimonio arbitrariamente. Asimismo, este también tiene sus bases en la limitación que tienen los gobernantes de cobrar tributos caprichosamente. Los tributos que se cobren, han de estar reglamentados en una norma anterior. Esto último ha ayudado a evitar regímenes tiranos y es expresión de la democracia de los pueblos, en incidir en la gobernación del pueblo al establecer de cierta forma, cómo se va a financiar el gasto público.

La finalidad e importancia de dicho principio es explicado claramente de la siguiente manera, “Con el advenimiento del Estado constitucional, el principio de reserva de ley cumple básicamente una doble finalidad: a) garantiza el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no paguen más tributos que

aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia; b) cumple una finalidad claramente garantista del derecho de la propiedad²⁷.”

El principio de legalidad abarca una serie de aspectos, los cuales necesariamente deben estar señalados en una ley. Al respecto la Dirección General de Tributación ha señalado lo siguiente,

- *“No puede el RLISR alterar los aspectos estructurales del tributo establecidos en la Ley, por lo que tanto en su aplicación como en su interpretación se deberá respetar el objeto y la definición del hecho imponible, para determinar los supuestos de no sujeción y de exención, así como la determinación de la base imponible²⁸”*

- *“ (...) en materia tributaria exige que los elementos del tributo, en este caso el hecho generador y las exenciones, reducciones o beneficios, sean establecidas por ley²⁹”*

En otras palabras, el principio de legalidad exige que los aspectos estructurales de un tributo, tales como el hecho generado, la base imponible, los sujetos pasivos entre otros; así como las exenciones, reducciones y beneficios, sean definidos necesariamente por una ley formal. Sin embargo, el principio de legalidad en Costa Rica no es absoluto, sino más bien relativo.

Esto significa que en Costa Rica los elementos básicos del tributo los define una ley formal, no obstante, dichos tributos pueden ser variados y desarrolladas con más detenimiento en ciertos casos; como por ejemplo, cuando se trata de municipalidades u otras dependencias del Poder Ejecutivo. A esto último es lo que se les llama “Reserva de Ley Relativa.”

²⁷ Martín Queralt, Juan et ál, *Ibíd.* Pg. 131

²⁸ Dirección General de Tributación, Oficio N° 753-2010, del veintidós de octubre de dos mil diez.

²⁹ Dirección General de Tributación, Oficio N° 110-2010, del diez de febrero de dos mil diez.

La Dirección General de Tributación ha señalado al respecto lo siguiente,

*“Tenemos que en materia tributaria existe o rige el principio de **“reserva de ley”**. Esta reserva de ley, puede tener una extensión variable y también un contenido diferente. Se habla entonces, de reserva de ley **“absoluta y relativa”**, según sea, que las normas tributarias tengan su fuente exclusivamente en la ley formal, o bien que esas normas puedan ser completadas o integradas en algunos de sus elementos por el Poder Ejecutivo.*

En Costa Rica el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política introduce una reserva de ley absoluta respecto a todos los tributos nacionales, mientras que recoge una delegación relativa en asuntos municipales³⁰.”

Por el otro lado, la Sala Constitucional ha establecido lo siguiente,

“En materia impositiva rige el principio de reserva legal, la que si bien es de carácter relativo, exige la definición de los elementos básicos del tributo a través de una ley formal. Esto así por virtud de lo dispuesto en la Constitución Política (Artículo 121 inciso 13), y en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en concordancia con los numerales 11, 59 y 124 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior implica que en materia impositiva debe estarse al mandato expreso de la Ley, sin que sean viables las interpretaciones analógicas y extensivas, allí donde puede haber gravamen para el patrimonio del particular³¹.”

Sin embargo, sí es importante recalcar que hay ciertos aspectos que deben necesariamente estar establecidos en una ley de forma absoluta. Tal es el caso de las

³⁰ Dirección General de Tributación, Oficio N° 459-2010, del cuatro de junio de dos mil diez.

³¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 347-2002, de las diez horas y cuarenta y cinco minutos del cuatro de octubre de dos mil dos.

exenciones, por ejemplo. En este sentido, la Sala Constitucional se ha pronunciado expresando lo que a continuación se transcribe,

“En materia tributaria rige el principio de reserva legal por lo que, cuando de exenciones se trata, el principio es restrictivo, atendiendo a una interpretación gramatical de la norma que otorgue la exoneración, sin que pueda extenderse, a otros productos distintos a los detallados en la ley que le sirva de sustento. (...) Para establecer la exoneración de una obligación tributaria debe atenderse a la voluntad expresa del legislador. Entonces no puede el juez o un órgano de la Administración Pública, apartarse del principio primario de la sujeción a la ley, ni atribuirse la competencia del legislador para crear exenciones no admitidas por éste, pues de hacerlo, olvidaría que la primaria fuente de la ley es su letra, debiendo ser aplicada directamente sin la pretensión de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplado en ella. Si ello se diera, tendríamos como consecuencia, la violación en forma flagrante, al supra-citado principio, así como el de reserva legal también ya mencionado³².”

En síntesis, los tributos en Costa Rica han de ser definidos por una ley formal, de conformidad con el principio de reserva de ley. Sin embargo, en este país en algunos casos es relativo, ya que a pesar que los elementos básicos del tributo sí han de ser definidos por una ley formal, existe una delegación relativa a las municipalidades y otras dependencias del Poder Ejecutivo, pero simplemente para rellenar o completar lo establecido por Ley.

b) Seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica consiste en que la ley sea clara para que las personas puedan prever bien cómo actuar y saber qué esperar ante las diversas situaciones que puedan presentarse. Es tener certeza del derecho positivo y poder vislumbrar los efectos derivados de la aplicación de esta. Para lograr lo anterior, la norma tiene que tener una redacción que la haga entendible para el ciudadano promedio. De la misma manera, su contenido no puede ser tan general que sujete la norma a múltiples interpretaciones. Por el otro lado, la seguridad jurídica también abarca el plano

³² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 505-2004, de las diez horas y veinticinco minutos del seis de octubre de dos mil cuatro.

ejecutivo y garantista, ya que también consiste en conocer de antemano los mecanismos para que la ley efectivamente se aplique como está establecida. En este sentido, Salto van der Laet ha manifestado que, *“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.”*³³

En este sentido, la Sala Constitucional ha hecho referencia a este principio establecido lo siguiente,

*“Puede entenderse por tal [el principio de seguridad jurídica], la garantía que da el ordenamiento jurídico a las personas de «saber a qué atenerse» y de contar con los mecanismos para obligar —si es del caso con el uso de la fuerza pública— que los demás actúen como se esperaba de ellos. Es decir, por un lado, normas claras que indiquen qué pueden y qué no pueden hacer las personas y —dado que la sola promulgación no asegura el cumplimiento— cómo echar a andar el engranaje administrativo y judicial contra quienes las desacaten. En virtud de esta garantía, cada uno puede razonablemente prever las consecuencias de sus actos y cómo reaccionarán los demás. Tal es el peso que en la colectividad tiene la seguridad, que en realidad todo el derecho y los mecanismos para su aplicación procuran garantizarla”*³⁴.

En otras palabras,

“La seguridad jurídica constituye un principio general del Derecho, que también puede conceptualizarse como la garantía de todo individuo, por la cual, tiene la certeza de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, establecidos previamente, es decir, representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, en tanto los

³³ Salto, Diego. Op. Cit. P.1

³⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 14008- 2008, de las diez horas y diecisiete minutos del diecinueve de setiembre de dos mil ocho.

individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones. Desde el punto de vista subjetivo, la seguridad equivale a la certeza moral que tiene el individuo de sus bienes le serán respetados; lo cual requiere de ciertas condiciones, tales como la organización judicial, el cuerpo de policía, las leyes, por lo que, desde el punto de vista objetivo, la seguridad jurídica equivale a la existencia de un orden social justo y eficaz cuyo cumplimiento está asegurado por la coacción pública³⁵”

De conformidad con lo anterior, se puede apreciar el vínculo existente entre este principio y el de legalidad. Si el principio de seguridad jurídica se basa en la protección a la buena fe y la confianza, es evidente que para lograrse lo anterior, se necesita que la ley esté claramente definida de antemano (principio de legalidad) Esto permite que el contribuyente pueda conocer bien las regulaciones y las consecuencias de sus acciones en caso de incumplimiento de las mismas. Esta previsibilidad es lo que constituye el principio de seguridad jurídica.

c) Irretroactividad

Como se mencionó anteriormente, uno de los principios formales rectores del derecho tributario es el de seguridad jurídica. No obstante, este no podría cumplirse sin la existencia del principio de irretroactividad de la ley, ya que este último da certeza. La irretroactividad consiste en la prohibición de revertir derechos o situaciones jurídicas consolidados por las personas, aplicando una ley nueva a una situación posterior en donde dicha norma no existía. Así lo ha establecido la Constitución Política costarricense en el artículo 34, *“A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.”*³⁶

En este sentido, la Sala Constitucional ha declarado lo siguiente,

³⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 878-2000, de las dieciséis horas y doce minutos del veintiséis de enero de dos mil; citada en: La resolución Constitucional número 14008- 2008, de las diez horas y diecisiete minutos del diecinueve de setiembre de dos mil ocho.

³⁶ Constitución Política, San José, Costa Rica. Investigaciones Jurídicas. Artículo 34

"La retroactividad a que hace alusión el artículo 34 de la Constitución Política es la que pretende interferir con derechos adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas, nacidas con anterioridad a la promulgación de la ley, o sea, aquellas con características de validez y eficacia, perfeccionadas bajo el imperio de otras regulaciones, de forma que sus efectos y consecuencias no pueden ser variadas por nuevas disposiciones, excepto si conllevan beneficio para los interesados³⁷"

De igual forma, el artículo número nueve del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, también señala que las leyes tributarias costarricenses rigen a futuro. Esta prohibición encuentra su fundamento en el hecho que si una ley tiene aplicación retroactiva, a las personas se les impediría prever los efectos de su actuación y el saber acerca de si su actuar es conforme a derecho, nunca se tendrá por cierto. Al ser el tema de los tributos un tema de gran relevancia para la población de un país, las normas concernientes a este, tienden a cambiar constantemente. Si no existiese el principio de la irretroactividad de la ley, especialmente en materia tributaria, los contribuyentes se verían fuertemente afectados debido a que sus finanzas se podrían ver menoscabadas.

El Tribunal Fiscal Administrativo se ha extendido sobre este punto indicando lo siguiente,

"Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley no puede ser excepcionado de la legislación tributaria; motivo por el cual no resulta legítimo hacer más gravosa la situación de los contribuyentes cuya obligación tributaria nació al amparo de determinadas normas con disposiciones o actos administrativos posteriores que pretendan modificar los presupuestos de hecho y de derecho que dieron origen a la obligación tributaria principal o accesoria. Bajo estos términos, bien

³⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 07043-1996, de las diez horas y seis minutos del veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y seis, y Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 80-2009, de las nueve horas y cincuenta minutos del veinticuatro de marzo de dos mil nueve.

puede establecerse como principio básico en esta materia que la determinación de las obligaciones tributarias debe regirse por las normas que estaban vigentes al período fiscal correspondiente³⁸.”

De la misma, la Procuraduría General de la República, quien defiende al Estado, también se ha pronunciado en contra de la retroactividad de la ley indicando que este incide en el principio de inviolabilidad de la propiedad privada constitucional, manifestando que,

“Finalmente, se puede afirmar también que la retroactividad de la norma incide sobre el principio de inviolabilidad de la propiedad privada, al afectarse la capacidad contributiva de los contribuyentes, por la aplicación de actos que modifican los presupuestos de hecho y de derecho que dieron origen al nacimiento de la obligación tributaria en períodos anteriores³⁹.”

La retroactividad puede ser absoluta o relativa. Hay países, como por ejemplo España, en donde el principio de irretroactividad de la ley no es absoluto, las leyes no tienen efecto retroactivo si no se dispone lo contrario. Razón por la cual, se le permite al legislador valorar cada caso en concreto para vislumbrar exigencias que pasan por encima de la seguridad jurídica y que por ello justifican dotar a la determinada norma de efectos retroactivos. No obstante, en Costa Rica este principio es más restrictivo y salvo algunas excepcionales materias; tales como la rama de derecho penal y solamente en lo que beneficie al sujeto pasivo, la retroactividad es permitida; más nunca en perjuicio. En Costa Rica, la jurisprudencia ha afirmado lo siguiente,

³⁸ Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 336-2004, de las ocho horas del catorce de setiembre de dos mil cuatro, y Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 296-2009, de las doce horas del doce de agosto de dos mil ocho.

³⁹ Procuraduría General de la República, Criterio Jurídico C- 205-2004, del veinticinco de junio de dos mil cuatro.

- *“La garantía constitucional de la irretroactividad de la ley se traduce en la certidumbre de que un cambio en el ordenamiento no puede tener la consecuencia de sustraer el bien o el derecho ya adquirido del patrimonio de la persona, o de provocar que si se había dado el presupuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, ya no surja la consecuencia (provechosa, se entiende) que el interesado esperaba de la situación jurídica consolidada⁴⁰.”*

- *“Ahora bien, no toda situación de irretroactividad está prohibida. La Constitución prohíbe dar efecto retroactivo a las normas cuando esta retroactividad produce perjuicio a una persona, afecta sus derechos patrimoniales adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas. A contrario sensu, la norma jurídica puede ser retroactiva cuando beneficia a una persona, sin perjudicar a terceros⁴¹.”*

En otras palabras, en Costa Rica solamente se violenta el principio de irretroactividad de la ley, cuando una nueva ley otorga más derechos a favor de un individuo. Lo anterior también se encuentra normado en los artículos 140, 143 y 144 de la Ley General de Administración Pública, los cuales establecen que si un acto administrativo concede derechos a favor del administrado, entonces este sí le producirá efectos retroactivos.

De acuerdo con todo lo mencionado anteriormente, cabe recalcar que la irretroactividad se encuentra relacionada con la sujeción de las norma tributarias en el tiempo (del cual se hablará en el próximo capítulo); ya que el espectro temporal de una ley ha de estar claramente definido para que el ciudadano sepa a qué atenerse,

⁴⁰ Sala Primera, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 296-2009, de las doce horas del doce de agosto de dos mil ocho.

⁴¹ Procuraduría General de la República, Criterio Jurídico C- 058-2004, del dieciocho de febrero de dos mil cuatro.

establecido mediante una ley anterior y sin poder aplicar una ley posterior a una situación jurídica ya consolidada.

En conclusión, los estados se encuentran dotados de potestad tributaria para poder establecer los tributos correspondientes con el fin de financiar, principalmente, la inversión y el gasto público. No obstante, esta potestad no es irrestricta, sino que se encuentra sujeta a la ley, la cual tiene que estar en estricta concordancia con los principios tributarios. Estos sirven de fundamento y marco regulatorio para la interposición de tributos en un Estado, ya que velan por la igualdad, la irretroactividad, la legalidad, la no confiscación de la propiedad, la progresividad y la seguridad jurídica del ordenamiento, entre otros.

TÍTULO II- NOCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

CAPÍTULO II -LA POTESTAD DE SUJECCIÓN-

1. LA APLICACIÓN DE LA LEY

La potestad de sujeción a una determinada norma tributaria ha de analizarse estudiando su ámbito de aplicación en el tiempo y en el espacio.

1.1 La aplicación en el tiempo

La aplicación en el tiempo de una ley tributaria hace alusión a dos aspectos.

El primero, abarca el espacio temporal, en el cual las normas tributarias tendrán vigencia. Es decir, cuando entran a regir y cuando cesan sus efectos. Ya se estableció en el capítulo pasado que las normas tributarias costarricenses, han de ser sancionadas por ley formal en la Asamblea Legislativa. Luego de ser dictadas, han de ser publicadas en el diario oficial costarricense “La Gaceta” y entrarán en vigor de conformidad con lo dispuesto en la misma ley. Por el otro lado, los efectos de las normas tributarias cesarán, ya sea porque son derogadas de forma expresa o tácitamente por una ley posterior; porque cumplieron el plazo de ley por el cual fueron creadas, como lo que ocurre normalmente con las leyes que establecen exenciones o beneficios tributarios o simplemente, porque fueron declaradas inconstitucionales por la Sala Constitucional.

Por otro lado, el segundo aspecto a tomar en consideración, con respecto al análisis de la aplicación de la ley en el tiempo, es el encargado de determinar los hechos o las situaciones jurídicas a las cuales, se les aplicará una determinada norma tributaria mientras la ley esté en vigor.

Las leyes tributarias solamente podrán incidir sobre los hechos y los sujetos que expresamente se indicaron en la ley. Por ello, si una reforma viniera a cambiar dicha ley, en principio, no podrá incidir sobre hechos pasados de conformidad con el principio de irretroactividad de la ley.

a) Retroactividad:

Como fue mencionado en el capítulo anterior, el principio de irretroactividad de la ley, consiste en la prohibición de revertir derechos o situaciones jurídicas consolidados por las personas, aplicando una ley nueva a una situación posterior, en donde dicha norma no existía.

Existen estados cuya retroactividad se prohíbe absolutamente y otros que tienen normativas más flexibles. En España, por ejemplo, el principio de irretroactividad de la ley no es absoluto, el artículo 23 del Código Civil establece que, *“Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario.”* Con base en el numeral citado, el legislador tiene la facultad de valorar cada caso concreto, para determinar si existen exigencias que pasan por encima de la de seguridad jurídica y que por ello, podrán ser aplicadas retroactivamente. En caso que en un ordenamiento quiera aplicar una norma de forma retroactiva, esta no se puede hacer por mero capricho, sino que ha de obedecer a valores superiores en un ordenamiento y ayudar al bien común, para que la violación al principio de seguridad jurídica sea justificada.

Sin embargo, en materia sancionadora, sí se prohíbe la retroactividad de la ley. No obstante, se prohíbe que sea retroactiva cuando pretenda gravar una capacidad económica o manifestación de riqueza no actual, es decir, que existió en el pasado pero que ha dejado de operar cuando aquellas leyes son aprobadas.

Específicamente en Costa Rica, la retroactividad de la ley tributaria es prohibida, salvo en los aspectos en que los sujetos pasivos se vean beneficiados por la nueva ley.

1.2 La aplicación en el espacio

Al igual que el análisis acerca de la aplicación de las normas en el tiempo, el estudio de la aplicación de la ley tributaria en el espacio, también consta de dos partes: a) la determinación de la eficacia de la norma, y b) la extensión o incidencia de la ley en el espacio.

En este sentido, Diego Salto estableció lo siguiente,

“A partir de esta potestad [tributaria] 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 (...)⁴².”

a) Eficacia de la ley

La determinación de la eficacia de la ley tributaria en el espacio, significa vislumbrar el ámbito de aplicación de una norma establecida, para poder instaurar que dicha norma de un Estado puede surtir efectos en otro. Esto quiere decir, que la eficacia de la ley instaure que una determinada ley pueda ser aplicada en otro Estado de forma coercitiva. De la misma manera, la eficacia también fija los términos en que esta norma puede y debe ser aplicada. Es decir, que la regulación de la norma pueda ser garantizada administrativamente y judicialmente. Si una ley es eficaz en un Estado, se entiende que los tribunales de justicia son competentes para aplicar lo dispuesto en la ley e interpretarla correctamente. En otras palabras, la eficacia se relaciona con la soberanía propia de los estados, ya que una ley necesita poder reforzar su

⁴² Salto, Diego. *Ibíd.* Pg. 3.

cumplimiento, para que lo dispuesto en la misma pueda surtir efecto en la práctica y que lo prescrito en la norma no quede en papel.

Todo lo establecido anteriormente, es bien resumido por los juristas españoles que al respecto indican lo siguiente, *“Una vez determinado ese espacio [espacio sobre el que la ley produce efectos en cuanto tal] en el que la ley es eficaz, se producen dos consecuencias inmediatas: a) todos los tribunales de justicia deberán aplicarla y tenerla en cuenta como un elemento más, integrante del ordenamiento jurídico; y b) la integración de la ley en el ordenamiento jurídico determina que sea tomada en cuenta, siquiera sea como elemento interpretativo de ese mismo ordenamiento del que forma parte⁴³.”*

b) Extensión o incidencia de la ley

La incidencia o extensión de la ley en el espacio, por el otro lado, se encarga de dictaminar y esclarecer los hechos, personas o cosas que pueden ser regulados por determinada ley de un Estado. Asimismo, este ámbito de incidencia no solamente abarca la determinación anteriormente dicha, sino que también abarca los términos en los que estos pueden ser regulados.

Refiriéndose al tema de la incidencia de las leyes tributarias en el espacio, el jurista Alberto Xavier se ha manifestado al respecto estableciendo que, *“se trata de saber cuál es el universo de situaciones sobre las cuales puede recaer (incidir) la previsión de una norma. (...) El ámbito de la incidencia concierne al tema de los límites de las leyes en el espacio, y es objeto del derecho de conflictos en sentido estricto⁴⁴.”*

Es decir, la incidencia o extensión de la aplicación de la ley en el espacio, se refiere al ámbito de aplicación de las leyes extraterritoriales en un Estado.

⁴³ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 181.

⁴⁴ Xavier, Alberto. Derecho tributario internacional. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005. Ciudad de Buenos Aires, Argentina. Pg. 32 y 34.

De esta manera, encuentra validez la manifestación hecha por Xavier, en donde este se refiere al aspecto espacial de las normas tributarias, indicando lo siguiente,

“Es cierto que el ámbito de incidencia y el ámbito de eficacia van, como regla, de la mano- son “hermanas siameses”- pues de nada le serviría a un estado ampliar el ámbito de incidencia de sus leyes hasta un punto tal que no le fuese posible asegurarles eficacia coercitiva, pues- para usar la expresión de Hobbes- “all covenants without the sword are but words”⁴⁵”.

Es por ello, que siempre al analizar el aspecto espacial de una norma, hay que remitirse al estudio del ámbito de incidencia y la eficacia de las mismas. Esto se debe a que ambas se autolimitan entre sí, logrando definir, en concreto, el ámbito espacial de la norma.

Por último, cabe destacar que debido a que el ámbito de incidencia de la ley tributaria se refiere a la aplicación de las leyes extraterritoriales en un Estado, al entrar a regular un ámbito espacial en donde convergen: 1) las leyes soberanas que fueron dictadas en el ámbito territorial de determinado Estado “A” y 2) las leyes de otro Estado que inciden extraterritorialmente también en el Estado “A”; es natural que se dé a primera entrada un conflicto de aplicación de normas entre los dos. No obstante, para solventar dicho conflicto propio del estudio del derecho internacional privado, existen distintas previsiones que tienen como función delimitar las situaciones, hechos o personas que van a ser afectadas por la aplicación de una ley determinada. Una de estas, es la referente a los puntos de conexión de la ley.

2. PUNTOS DE CONEXIÓN

Determinar la extensión de la ley, es el problema principal que plantea la aplicación de la ley en el espacio; por ello, en aras de solucionarlo, se han establecido distintos criterios que dan respuesta a esta cuestión. Estos son mejor conocidos como puntos de conexión.

⁴⁵ Xavier, Alberto. Op. Cit. Pg. 33

En palabras de Jesús Ramos Prieto, los puntos de conexión de la ley, *“Permiten saber qué sujetos, hechos o situaciones entran dentro del radio espacial de aplicación de cada tributo.”*⁴⁶ Lo que significa que mediante estos se puede llegar a determinar si una persona, hecho o situación (es decir, que no se encuentra en el Estado que prescribió la norma), se encuentra sujeto al mandato dispuesto en determinada norma tributaria. Por lo tanto, los puntos de conexión son los elementos técnicos que determinan la ley aplicable y el ordenamiento jurídico competente.

Los puntos de conexión resuelven conflictos de leyes entre distintas legislaciones. Es por ello que se dice que resuelven cuestiones prejudiciales, ya que no otorgan la respuesta a la solución buscada directamente, sino que designan la legislación en donde buscarla.⁴⁷ En otras palabras, resuelven cuestiones preliminares; como por ejemplo, la ley que debe prevalecer en un caso concreto o la jurisdicción competente.

Las fuentes de los puntos de conexión se dividen en dos grandes grupos: 1) los que son establecidos por la potestad soberana de los estados para ser aplicados internamente en el mismo y 2) los que provienen de distintos acuerdos entre dos o más estados; como por ejemplo, los tratados internacionales, que sirven como instrumento para solucionar conflictos entre diversos ordenamientos jurídicos. De estos últimos se hablará más adelante.

3. CRITERIOS DE SUJECIÓN

Los puntos de conexión, en el afán de facilitar la determinación de los sujetos, hechos o situaciones que se encuentran aferrados a una norma tributaria concreta (la extensión o incidencia de la ley en el espacio), definen criterios de sujeción. Es en este sentido que

⁴⁶ Prieto Ramos, Jesús. “Las fuentes del Derecho Tributario. Aplicación e interpretación de las normas tributarias” pg. 59 en Galiana, Sanchez. Manual de Derecho Tributario. 2002.

⁴⁷ Guzman Latorre, Diego. “Los conflictos de leyes, conflictos que existen cuando dos o más legislaciones.” En Tratado de Derecho Internacional Privado. Editorial Jurídica de Chile, Chile. Pg. 4

existen distintos criterios; sin embargo, para el desarrollo de esta tesis se va hacer referencia a dos en especial: 1) los reales y 2) los personales.

Como ha establecido el tratadista Alberto Xavier,

“Los elementos de conexión consisten en las relaciones o vínculos existentes entre las personas, los objetos, y los hechos con los ordenamientos tributarios, pudiendo ser subjetivos, si se reportan a las personas (como la nacionalidad o residencia), u objetivos, si se reportan a las cosas y a los hechos (como la fuente de producción o pago de la renta, o lugar del ejercicio de la actividad, o lugar de la situación de los bienes, el lugar del establecimiento permanente, el lugar de celebración de un contrato)⁴⁸.”

Es por ello, que estos determinan el ámbito de aplicación de una ley con relación a cierto ordenamiento tributario.

Ya se estableció anteriormente, que a partir del poder soberano que tienen los estados se deriva la potestad tributaria de estos. Es decir, que donde un Estado tenga soberanía también tiene jurisdicción para aplicar y hacer ejecutar determinada ley, lo que significa que hasta ahí llega la extensión de la misma. Haciendo alusión a esta idea, el jurista Alberto Xavier ha indicado lo siguiente,

“De la misma forma que el Estado tiene, como elementos, a la población y al territorio, así también la soberanía se distingue en una soberanía personal y en una soberanía territorial. La soberanía personal es el poder de legislar sobre las personas que, por la nacionalidad, se integran al Estado, sea cual fuere el territorio en que se encuentren; la soberanía territorial es el poder del Estado de legislar sobre personas, cosas o hechos que se ubican en su territorio. Siendo estas las dos facetas de la soberanía, el derecho internacional público reconoce

⁴⁸ Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 198

automáticamente a los Estados el poder de tributar hasta los límites donde ella se extiende, (...)»⁴⁹.

En otras palabras, los criterios utilizados para determinar la sujeción a una norma tributaria, se basan en la soberanía del Estado. Esta soberanía tal y como fue explicada por el jurista Alberto Xavier, se subdivide en dos vertientes: 1) una territorial y 2) una personal. Por ello, el poder tributario de los estados se manifiesta atendiendo a los criterios de sujeción real y personal.

3.1 Criterio de sujeción real

Existen diversos sistemas de sujeción en el mundo. Uno de ellos, es el real o de la fuente, el cual busca gravar la renta territorial de un Estado. Consecuentemente y basados en este criterio de sujeción, lo que se persigue gravar en este sistema es la renta que se genere dentro del territorio de un Estado, en razón del poder soberano que este ejerce dentro de sus confines territoriales. Por ello, lo importante es el elemento objetivo, es decir, la renta en sí misma, debido a que el ámbito territorial en donde se genere, va a formar el vínculo jurídico necesario que faculta al ente territorial a exigir un tributo a cambio.

a) El principio de territorialidad

El criterio de sujeción real se basa en el principio de territorialidad, ya que este último considera, que los estados en donde la renta es generada, se encuentran legitimados a cobrar su parte de la fracción de la ecuación tributaria. Esto se debe al hecho que los tributos tienen como una de sus funciones principales, sostener el gasto público de un Estado, ya que proveen en su territorio ciertos servicios a favor del público que necesitan ser financiados. Las personas que se encuentran en dicho territorio son las favorecidas con los servicios brindados por el Estado y se valen del aparato de este para desarrollar sus negocios. Por ello, con base en este principio, los estados

⁴⁹ Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 38.

consideran que han de participar de las ganancias generadas o que se encuentran dentro de su territorio.

El criterio de territorialidad se fundamenta en varias teorías que lo sustentan; entre ellas se encuentran los principios del beneficio, legitimación, neutralidad, equidad y eficiencia⁵⁰. El del beneficio se basa en la idea que el Estado en cuya jurisdicción se genere o se encuentre la renta producida, debe verse favorecido con un tributo. Esto se debe a que se provee al sujeto pasivo de ciertos beneficios, tales como determinados servicios públicos para poder producir dichos ingresos. Estos beneficios previstos por el Estado, implicaron un costo para este, el cual debe ser resarcido para compensar el gasto. El principio de la legitimación, establece que el Estado en cuya jurisdicción se encuentra o se genera una renta, es el legitimado activo para participar de dichas ganancias. El de neutralidad aspira a evitar distorsiones internas (con referencia a la importación de capital) y externas (en la exportación de capital) entre los contribuyentes mismos y los estados. Este principio promueve que las empresas locales y extranjeras compitan en igualdad de condiciones, situación que resulta favorable en una política económica que desea importar capital extranjero. De la misma manera, este se encuentra relacionado con el de la equidad ya que se da un trato igualitario a todas las personas que generan una renta gravable en el país y no se les imponen más cargas de la cuenta a un nacional o residente que desee emprender en el exterior. Por último, el principio de eficiencia determina que por motivos de recaudación y fiscalización tributaria, resulta más fácil que los contribuyentes tributen en el país cuya renta es generada.

Como fue comentado líneas arriba, el criterio de sujeción real se caracteriza por gravar la renta generada dentro de su territorio. Pero ¿qué se debe entender por territorio? Hay quienes mantienen una definición restrictiva de dicho concepto y consideran que por territorio se debe de entender solamente los confines geopolíticos de un Estado. Mientras que hay otros que van más allá de sus límites geográficos, considerando como una auténtica renta real, aquella que se encuentra involucrada directamente con

⁵⁰ Salto, Diego. *Ibíd.* Pg. 6-9.

la infraestructura económica de un Estado. A esta forma extensiva de entender el principio de territorialidad se le conoce como *“Pertenenencia Económica.”*

El criterio de pertenencia económica amplía el espectro tradicional de lo que se considera renta de fuente territorial, para sujetar otras rentas fuera de los límites geográficos de un Estado en torno a un criterio económico, en vez de político. Este criterio sostiene que los estados tienen la potestad tributaria de gravar actividades económicas que tengan inherencia en sus territorios. Por ello, se dice que el criterio de pertenencia económica es una especie del de sujeción de la fuente de la renta, ya que grava a aquellos sujetos que no son ni nacionales ni residentes del Estado,⁵¹ pero cuya generación de renta se vincula con un territorio determinado.

“La pertenencia económica resulta de la participación, más o menos intensa, del contribuyente que no es nacional ni residente en el Estado en la producción, tráfico o consumo de la riqueza de ese país”⁵²

En otras palabras, dicho criterio se fundamenta en lo económico propiamente, ya que a través de este se sujeta, mediante el elemento material de los tributos, la renta o los capitales que se encuentran relacionados directamente con la infraestructura del país.

La pertenencia económica es un criterio objetivo, es un punto de conexión de sujeción a una norma en el espacio, que le otorga a un Estado determinado, el derecho de poder exigir un tributo con base al vínculo existente entre un bien o una actividad y la estructura económica de un Estado.⁵³

El fundamento de la teoría de la pertenencia económica se basa en que los no-residentes, al haber generado renta en el territorio de otro Estado, se tuvieron que valer de la estructura económica de ese para lograr generarla. A su vez, ese Estado

⁵¹ Rosembuj, Tulio. Derecho Fiscal Internacional. Barcelona, España. El Fisco, 2001. Pg. 21.

⁵² Rosembuj, Tulio. Opus cit. Pg. 21.

⁵³ Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 223-2007, de las catorce horas del cinco de junio de dos mil siete.

tuvo que haber incurrido en gastos de su presupuesto nacional para lograr tener esa estructura económica. Por ello, quien genere renta favoreciéndose de dicha estructura, deberá resarcir devuelta dinero a este y ello se logra mediante el pago de un impuesto.

“Pues sabido es que la legitimidad del impuesto reside en ser un aporte a la comunidad de quien el sujeto recibe servicios, sea en su persona, sea en la riqueza de su propiedad⁵⁴”

En palabras del jurista Tulio Rosembuj,

“La pertenencia determina la pertenencia de cada estado para gravar en su territorio, a todos los que realicen hechos imposables del tributo, porque obtienen una situación de ventaja por la razón de estar o hallarse en esa colectividad y usufructuar de sus bienes o servicios públicos⁵⁵”

En virtud de la globalización en la cual se encuentra el mundo hoy, el criterio de pertenencia económica, entendido como una extensión al principio de territorialidad, es cada vez más popular. Debido al gran intercambio comercial dentro de las transacciones económicas, es común que la renta sea generada dentro de las fronteras de distintos estados. Por ello, cobra gran relevancia este criterio atributivo de la potestad tributaria de un Estado en los límites fronterizos de otros, en razón de la pertenencia de una actividad o un bien a la estructura económica de un determinado Estado.

3.2 Criterio de sujeción personal

El criterio de sujeción personal, por el otro lado, se desprende del principio de soberanía personal. Este, como fue explicado anteriormente, se fundamenta en la jurisdicción que ostentan los estados sobre sus nacionales (sin importar si residen en él o no) o sus residentes (dependiendo de lo que determine la ley interna del Estado.) El criterio de sujeción personal se determina atendiendo a la persona en sí misma, ya que

⁵⁴ Rosembuj, Tulio. *Ibíd.* Pg. 23.

⁵⁵ Rosembuj, Tulio. *Ibíd.* Pg. 23.

este es el componente que crea el vínculo jurídico. En palabras de Martín, Lozano, Tejerizo y Casado, los impuestos personales,

“son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Son de tal naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica. Se trata de impuestos que no pueden ser pensados sin ponerlos en relación con determinada persona.”⁵⁶

Es decir, bajo el criterio de sujeción personal el sujeto se encuentra arraigado a tributar en un determinado Estado, independientemente del lugar en donde se generen las situaciones jurídicas imponibles. Por ello, cuando se hace referencia a un sistema de renta mundial, en realidad lo que se está estableciendo, es un criterio de sujeción personal.

Debido a que en los impuestos personales, el vínculo con el poder tributario del Estado es la persona misma, el criterio de capacidad económica del sujeto pasivo es indispensable para determinar el “quantum” tributario. Según este criterio, lo que importa al derecho tributario debe ser el sujeto pasivo, ya que es este quien puede verdaderamente manifestar la capacidad económica; no así los bienes, hechos y derechos aisladamente considerados, como suele suceder en el criterio de sujeción territorial. Con respecto a este tema, Sainz de Bujanda ha establecido lo siguiente,

“Para pensar en un determinado impuesto sobre la renta personal habrá de tenerse en cuenta el importe de la renta, su procedencia, la existencia o no de gastos de enfermedad, el número de hijos que tenga el perceptor de la renta, las inversiones realizadas durante el periodo impositivo, etc. Sin tener en cuenta semejantes circunstancias está difícilmente imaginable un impuesto auténticamente personal sobre la renta”⁵⁷.

⁵⁶ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg 87.

⁵⁷ SAINZ DE BUJANDA, citado en Martín, Juan. *Ibíd.* Pg 87.

Los que abogan por el criterio de sujeción personal o de renta mundial establecen, que dicho criterio ayuda a respetar el principio de capacidad económica y el de progresividad y ayuda a evitar que la base imponible del tributo se vea menoscabada. No obstante, este criterio se le es criticado por los problemas de doble imposición que presenta, ya que se dice que su regulación y fiscalización es más compleja que el de sujeción real.

En síntesis, en el criterio de sujeción personal se establece un vínculo con el hecho generador de un impuesto con base a determinados rasgos de las personas; los más comunes siendo: la nacionalidad, la residencia y el domicilio, que a continuación se explicarán con base en la doctrina internacional.

a) La nacionalidad

El concepto de la nacionalidad data desde la Edad Media. Por ello, diversas definiciones se han formado al respecto, de las más conocidas siendo para persona física, la del jurista JP Nimboyet, quien ha definido la nacionalidad como, *“el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado.”*⁵⁸ Es decir, la nacionalidad requiere de un ligamen de un sujeto con un Estado. Este ligamen puede ser cultural, político, jurídico entre otros. Para determinar el ligamen de las personas físicas con un Estado, hay que remitirse a la ley interna del mismo cuya nacionalidad se quiere invocar. Estos son quienes definen el término nacional.

En la definición descrita anteriormente, se hace la especificación que es persona física, ya que con el auge de la figura de las personas jurídicas, la nacionalidad de estas últimas también ha sido tema de estudio. La nacionalidad de las personas jurídicas puede ser definida por diversos aspectos tales como, su lugar de constitución, su sede social y su centro de control. El criterio de constitución de la sociedad subordina la nacionalidad de la persona jurídica a la ley del lugar que

⁵⁸ Nimboyet, JP. Principios de Derecho Internacional Privado, citado en Arellano, García, Carlos. “La Nacionalidad”, Pg. 189 en Antología de derecho internacional privado, Universidad de Costa Rica, 2009.

constituye la sociedad; es decir, a la del lugar que le da nacimiento a dicha persona. Este es el punto de conexión preferido por los sistemas del *common law*, aunque también por países como Holanda, Italia y Suiza. El criterio de nacionalidad basado en la sede social de la sociedad, se configura atendiendo ya sea al lugar de desarrollo y explotación de la actividad principal o la sede de su domicilio efectivo. Por último, el criterio de control vincula la nacionalidad de la persona jurídica con la nacionalidad física del grupo mayoritario de accionistas.

Debido a que existen diversos criterios para definir personas físicas y jurídicas y por ende distintas definiciones, los estados suelen firmar tratados y convenios en donde se definen estos términos, en aras de evitar definiciones solapadas entre un Estado y otro. El mejor ejemplo de esto, son los modelos de convenios contra la doble tributación internacional, como por ejemplo los de la OCDE. Este ha designado el término “nacional” como “*toda persona física que tenga la nacionalidad de un estado contratante.*”⁵⁹

La nacionalidad ha sido utilizada a través de los tiempos como medio de sujeción personal para gravar la renta de los nacionales de un Estado. No obstante, hoy este criterio ha caído en desuso. Actualmente, solamente Estados Unidos y Filipinas gravan la renta de sus nacionales. Los demás estados de renta mundial, utilizan el criterio de sujeción personal basado en la residencia.

Entre otras razones, este fenómeno de cambiar el criterio personal de gravar a los residentes, en vez de los nacionales, se basa en razones de pertenencia personal y de no-discriminación. Esto se debe a que en teoría, un nacional de un Estado no necesariamente es residente del mismo y el criterio personalista moderno lo que aspira es gravar a las personas que tengan una verdadera conexión con el Estado y se valgan de su aparato estatal y no simplemente un estatus determinado por su lugar de nacimiento o el de sus padres. Asimismo, a nivel internacional y por lo general, también a lo interno de los estados, se prohíbe discriminar a los sujetos por su nacionalidad, ya que esto atenta contra

⁵⁹ Modelo OCDE Convenios contra la Doble Tributación, artículo 3 N° 1, literal “b”, versión 2003.

el principio de igualdad y no discriminación. Los nacionales de un Estado no deberían de salir favorecidos ni perjudicados con respecto al trato otorgado a los no-nacionales del Estado. La discriminación entre nacionales y extranjeros de un Estado se encuentra expresamente prohibida en diversas instancias internacionales, entre ellas cabe recalcar la Declaración Universal de los Derechos Humanos, artículo siete; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo veintiséis y el artículo veinticuatro del modelo de la OCDE, contra la doble imposición tributaria.

El jurista Alberto Xavier logra expresar claramente la prohibición de gravar de forma distinta a los sujetos, basándose en el criterio de la nacionalidad, indicando lo siguiente,

“Se traduce el contenido o elemento objetivo del principio de la no-discriminación a través del hecho de que los extranjeros no estén sujetos, en un determinado Estado, a ninguna tributación u obligación correspondiente diferente o más onerosa que aquellas a las que estuvieran o pudieran estar sujetos los nacionales de ese Estado que se encuentren en la misma situación. La identidad de la situación – de derecho y de hecho- es , así el presupuesto necesario de aplicación del principio, debiendo, en cada caso, ser examinado con la mayor cautela (...) así también el principio de la no discriminación proclama la irrelevancia de la nacionalidad para fundar un tratamiento desigual ente sujetos que se presenten objetivamente en situación idéntica, quedando vedada cualquier discriminación tributaria, sea que esta se traduzca en una tributación “más onerosa” o en una mera tributación “diferente””

60

No obstante, esta prohibición de gravar de forma distinta a los extranjeros no aplica cuando se habla de la residencia. En palabras de la OCDE, tal y como está estipulado en el artículo veinticuatro, solamente está prohibida la discriminación basada en parámetros de nacionalidad con respecto al trato diferenciado tributario de los contribuyentes en un Estado, no así la que se basa en la residencia.

⁶⁰ Xavier, Alberto *Ibíd.* Pg. 224.

b) La residencia

La expresión residente, de conformidad con lo estipulado por el artículo cuatro del modelo contra la doble imposición tributaria de la OCDE significa,

“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.”⁶¹

No obstante, no existe un solo significado para el término “residencia”, ya que cada Estado suele describir el término en su legislación interna. Sin embargo, todas las definiciones, tienen en común cierto tiempo de prevalencia de la persona en un Estado. Es decir, un elemento que demuestre “arraigo” o “pertenencia” en un Estado determinado. Este elemento, por lo general, es el periodo de permanencia física de una persona en un Estado. Este tiempo lo define cada Estado individualmente en su ley interna. Sin embargo, no solo el arraigo determina la residencia en ciertos estados, sino que existen otros en donde el *animus* también es importante, no en vano se formulan exámenes y otro tipo de evaluaciones para decidir si se admite un residente o no.

En España por ejemplo, el criterio de la residencia efectiva atiende al principio de la vecindad del hecho, que en palabras de Cortez Domínguez significa,

“se sujetan mejor a tributación las rentas de determinadas personas que, de lo contrario, escaparían con facilidad al control de la Administración Financiera. De esta manera, ser residente en un determinado país, es también una cualidad de la persona que lo acompaña siempre, aunque en un momento determinado no se encuentre en el país de residencia y con independencia del acto que realice. (...) El criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma tal que, sin llegar a ser equiparable con la nacionalidad, es evidente que se convierte en una especie de criterio de nacionalidad fiscal. En especial si se tiene en cuenta que prácticamente todas las legislaciones fiscales de los distintos

⁶¹ Modelo OCDE, Op. Cit. Artículo 4.

*Estados asumen el criterio de residencia efectiva como criterio de sujeción a los tributos naturaleza personal.*⁶² ”

De conformidad con la cita anterior, se puede ver como el término de residencia es el criterio preferente empleado por los estados para sujetar personalmente una renta con un Estado.

Con respecto a las personas jurídicas, cabe destacar que la residencia de las personas jurídicas suele ser la misma que su nacionalidad. Es decir, su residencia suele determinarse ya sea por la ley de su constitución, su sede social o su centro de control.

Con respecto a la residencia habitual, esta no es perpetua, sino que varía dependiendo de la actividad de la persona. El jurista Tulio Rosembuj manifiesta lo siguiente, *“La residencia habitual se mantiene o se pierde en función del normal y presumible asiento en un lugar determinado y ello mediante la aportación de los datos que fiscalmente sirvan a la configuración de la residencia y habitualidad.”*⁶³

Se hace la distinción de residencia habitual, ya que una persona física o jurídica puede ser residente en diversos estados. Consecuentemente, dado que una persona puede ser considerada residente en diversos estados al mismo tiempo, presentándose problemas de doble residencia; convenios como el convenio de la OCDE en contra de la doble imposición tributaria, han afrontado este tema de la siguiente manera,

“ 2. (...) Cuando una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga

⁶² Martin, Juan. *Ibíd.* Pg. 182.

⁶³ Rosembuj, Tulio. *Ibíd.* Pg. 36.

relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. *Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado uno, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva”*

En síntesis, de conformidad con el modelo de la OCDE, para personas jurídicas, ostentará la residencia, el Estado en donde se encuentre la dirección efectiva de la sociedad y para persona físicas, el Estado de la residencia será donde este habite habitualmente, tenga su centro de intereses vitales o demuestre mayor pertenencia.

c) El domicilio

Con respecto a la definición del término “domicilio fiscal,” hay quienes equiparan su significado con la residencia⁶⁴ y aquellos para los cuales el domicilio se diferencia, en que este último vislumbra un nexo más formal con la administración tributaria. Siendo este último, el lugar inscrito ante la administración, en donde se le exigirá el cumplimiento de las obligaciones tributarias al contribuyente.⁶⁵

⁶⁴ Guzman Latorre, Diego. Tratado de Derecho Internacional Privado. Editorial Jurídica de Chile, Chile. Pg. 6 y Xavier, Alberto. Op. Cit. Pg. 233.

⁶⁵ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 307.

El concepto de domicilio fiscal, no tiene el mismo significado de domicilio que se trata en otras ramas del derecho. Este como lo ha establecido el jurista Alberto Xavier, es definido de acuerdo a la ley interna de cada Estado y por ello, varía dependiendo del país; no obstante,

“Muy a pesar de que un examen del derecho comparado revele la existencia de tantas definiciones cuantas legislaciones a considerar, a todas ellas es común la idea de que el domicilio es un elemento de conexión más fuerte que la residencia, dando origen a obligaciones tributarias más extensas, distinguiéndose de aquella por exigir una presencia duradera en un determinado territorio, acompañando la efectiva intención de permanecer ahí (animus manendi)⁶⁶”

En otras palabras, lo que buscan los estados es tener un domicilio fiscal para cada contribuyente, ya que crea un fuerte vínculo entre los contribuyentes y la administración tributaria, que permite a esta exigir de estos primeros, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El domicilio ha sido definido en la legislación española como, *“el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.⁶⁷”* En palabras del jurista español Martín Queralt, quien se ha referido al tema,

“El domicilio fiscal adquiere relevancia general en el desarrollo del tributo como lugar donde practicarse las notificaciones (...) asumiendo así un lugar de primer orden para la adecuada aplicación del mismo. Como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo [Español] de 8 de noviembre de 2006, la notificación en lugar distinto del domicilio del interesado conlleva a la ineficacia del acto notificado.⁶⁸”

⁶⁶ Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 231-232.

⁶⁷ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 307.

⁶⁸ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 307-308.

Es decir, su importancia en España y en la mayoría de estados, radica entre otras cosas, en el hecho que las actuaciones de la administración tributaria serán notificadas en el domicilio fiscal del contribuyente.

3.3 Establecimiento permanente

Como fue estudiado anteriormente, de conformidad con el criterio de sujeción personal; la nacionalidad, la residencia o el domicilio de las personas, determinará el Estado en el cuál las personas estarán sujetas a tributar. Por el otro lado, el criterio de sujeción real, grava la renta territorial de un Estado, independientemente de la residencia u otros parámetros personales del contribuyente. Este sujeta a tributación la posesión de bienes y rentas generadas en un determinado territorio. No obstante, existe un sujeto de derecho tributario, que a pesar de considerarse residente de un Estado, desarrolla igualmente actividades económicas mediante una organización permanente y habitual en otro Estado y tributa en este por las actividades desarrolladas en él. Este sujeto tributario se conoce bajo el nombre de “Establecimiento Permanente.”

El artículo siete del modelo de la OCDE manifiesta un principio general que es compartido por muchos estados a través del mundo, el cual establece que las utilidades de una empresa corresponden exclusivamente al Estado de residencia de estas compañías (criterio de sujeción personal). Sin embargo, los establecimientos permanentes vienen a romper con este principio, atribuyéndoles a los estados en cuyo territorio se encuentran situados dichos establecimientos (criterio de sujeción real), la potestad de gravar la renta generada por estos.

En palabras del jurista Alberto Xavier, *“El principio de establecimiento permanente surge, pues, como una derogación de la referida regla general, consagrando una competencia acumulativa del Estado de la fuente, pero solamente si en su territorio se*

encuentra instalado un establecimiento permanente y únicamente en la medida en que las utilidades sean imputables a ese establecimiento⁶⁹.”

El término establecimiento permanente es un concepto meramente tributario, utilizado para designar un lugar o base de operación de una compañía extranjera que opera en el país por un tiempo prolongado, con cierta estabilidad y continuidad. De acuerdo al modelo contra la doble imposición tributaria de la OCDE, la expresión establecimiento permanente, *“significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.”* Este concepto es una creación del derecho internacional para poder gravar desarrollos de negocios que no tienen asentada su casa matriz, pero que sí tienen una cierta organización material o personal, que genere renta en el Estado.

Tulio Rosembuj define el establecimiento permanente como, *“un concepto central de la imposición sobre la actividad económica o explotación en el territorio por un no residente y supone la sede fija de operaciones en la que el contribuyente ejercita, en todo o en parte, la actuación susceptible de producción de renta. El establecimiento permanente implica la predisposición de una cierta organización material o personal, con vocación de estabilidad y continuidad, cuya proyección no sea precaria ni excepcional.”⁷⁰*

Un establecimiento permanente puede ser una sede de dirección de una compañía, una sucursal, una oficina o una fábrica, entre otros. De la misma manera, no necesariamente se tiene que tener todo un asentamiento material fijo en un Estado para ser considerado un establecimiento, ya que inclusive una sola persona puede ser considerada establecimiento permanente de una compañía; tal es el caso de los agentes que actúan en nombre y por cuenta de una empresa en otro país. No obstante, no cualquier establecimiento es considerado un establecimiento permanente, ya que tiene que tener cierta permanencia. Por ello, los lugares

⁶⁹ Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 329.

⁷⁰ Rosembuj, Tulio. *Ibíd.* Pg. 80.

dedicados exclusivamente a actividades con carácter auxiliar o preparatorio para el ejercicio de los negocios de la compañía no son considerados establecimientos permanentes; ejemplo de ellos son: los lugares de almacenaje, depósito de bienes antes de ser transformados por otra compañía y recopilación de información, entre otros.

El establecimiento permanente es un centro de imputación de efectos tributarios en el Estado en el cuál se encuentran localizado, a pesar de encontrarse subordinado a una entidad no residente. El establecimiento carece de autonomía y personalidad jurídica. No obstante, a pesar de su subordinación, tiene una independencia funcional tributaria en el Estado en donde se encuentra situado.

En palabras del estudio efectuado por KPMG en Panamá, la importancia de los establecimientos permanentes es la siguiente,

“Establecimiento permanente” es el concepto que la doctrina tributaria internacional ha utilizado para fijar o asignar la facultad de gravar los ingresos de actividades empresariales a uno u otro estado contratante dependiendo de si se cumplen ciertos parámetros mínimos, o en términos más concretos, si una empresa de un estado contratante ejerce actividades comerciales de manera estable en el otro estado. Cuando se cumplen estos requisitos mínimos se otorga facultad de gravar al estado de fuente (aquel en donde se ejerce la actividad empresarial mediante el “establecimiento permanente”) y de no cumplirse el mínimo de actividad entonces se atribuye el poder de gravar exclusivamente al estado de residencia (por lo que el estado de la fuente no puede hacer retención de ninguna naturaleza).⁷¹”

Es decir, mediante los establecimientos permanentes, los estados pueden gravar la renta generada por estos en sus territorios. De no existir estos, la renta correspondería al Estado con la residencia efectiva de la compañía, por más de que no fuese generada en ese Estado, prescindiendo de obtener dicha carga el otro.

⁷¹ Montúfar Jair y Rivera Rafael. “Convenios para Evitar la Doble Imposición,” KPMG- Panamá, 2009 Presentación Power Point II. Pg. 24.

La aplicación de la ley en el tiempo y principalmente en el espacio, no siempre es clara. A pesar que las leyes tributarias prescriben una serie de elementos que sirven de hecho generador para que nazca la obligación del pago del tributo, estos presupuestos a veces son oscuros o contradictorios con los de otros estados. Consecuentemente, los presupuestos de hecho se inmiscuyen con otras definiciones diferentes, determinadas por otros estados, creando ambigüedad con respecto al Estado encargado de recaudar dicho tributo. Por otro lado, el choque entre las obligaciones reales y personales también puede crear conflicto en la aplicación de la ley en el espacio, con respecto a la eficacia y extensión de la misma. No obstante, para entender el punto del conflicto, cabe hacer primero la diferenciación entre criterios de sujeción reales y personales y obligación tributaria real y personal. Todos los estados se valen del criterio de sujeción real para sujetar mediante una obligación real, a todos aquellos quienes generen rentas en sus estados. Sin embargo, existen otros que además de sujetar aquellos quienes generen renta en su territorio, van más allá y sujetan mediante una obligación personal, a sus residentes o nacionales, independientemente del lugar en donde la renta sea generada. La yuxtaposición de una obligación real en un Estado, por parte de un sujeto de otro con obligación personal de contribuir, genera un doble gravamen. Por ello, en los casos anteriormente mencionados, si no se toman prevenciones para paliar dicho efecto, sucede lo que en doctrina se conoce como doble imposición tributaria.

Capítulo III

-La doble imposición tributaria-

1. CONCEPTO

La función de los elementos de conexión es vislumbrar la ley aplicable y la jurisdicción competente para resolver casos concretos. No obstante, a veces los mismos elementos de conexión son la fuente de la confusión acerca de cuál ley es la aplicable para el caso. Esto se debe a que cada Estado elabora su legislación fiscal de forma soberana, estableciendo a la vez los puntos de conexión que sujetan y determinan los hechos generadores de los tributos. Consecuentemente, no es inusual que dos o más Estados hayan establecido un hecho generador que sujeta fiscalmente una misma manifestación de capacidad económica.

La doble imposición tributaria (en adelante la DIT) se ha entendido tradicionalmente en doctrina de la siguiente manera,

“La doble tributación se presenta cuando en dos ordenamientos distintos confluye la imposición de una misma renta basándose en elementos de conexión diferentes⁷².”

“La existencia de diversos criterios de vinculación jurídico –tributarios entre los estados y contribuyentes ha generado que un mismo sujeto pueda ser gravado por el mismo hecho imponible más de una vez⁷³.”

“La doble imposición se ha definido tradicionalmente como aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo

⁷² Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 201

⁷³ Riveiro, Ricardo Enrique. Paraísos Fiscales: Aspectos Tributarios y Societarios, Integra Internacional. Buenos Aires, Argentina. Abril 2001. Pág. 87.

período. En líneas generales, la atención se ha centrado en la diferenciación entre dos tipos básicos de doble imposición: la jurídica (cuando es una misma persona la que resulta gravada más de una vez por el mismo concepto y período) y la económica (si la doble imposición afecta a dos personas diferentes por la misma renta o patrimonio.)⁷⁴”

“aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo- si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa⁷⁵”

Es decir, el fenómeno de la doble imposición tributaria se forma cuando un mismo impuesto es cobrado por varios estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho, en un mismo período fiscal y a la misma persona.

2. SUPUESTOS

La doble imposición tributaria se presenta cuando ocurre alguno de los siguientes supuestos, 1) una misma persona es gravada en dos países distintos por una misma renta, 2) un mismo bien es gravado en dos países distintos y 3) una misma renta es gravada a dos personas distintas en dos países distintos.

El primer supuesto, en donde una misma renta de una persona es gravada por dos países distintos, se presenta normalmente cuando un Estado tiene un método de sujeción personal y el otro sigue uno de sujeción objetiva. Es decir, cuando este no residente genera renta territorial en un Estado, pero es residente de un país con sujeción de renta personal. Asimismo, la doble imposición tributaria también puede presentarse cuando dos estados definen un elemento de conexión de forma distinta. Esto último se ocasiona, por ejemplo, cuando se le da un manejo distinto al término “residente,” provocando que

⁷⁴ Rubio, Guerrero, Juan José. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” En: Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. Diciembre 2001. Pg. 44.

⁷⁵ Borrás Rodríguez, A. "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales" Madrid, España. 1974, Pg. 30.

un mismo sujeto se establezca como residente en diversos estados. También se da el caso en donde se discrepa acerca de la localización de una fuente de renta; por ello, una misma renta puede ser gravada en dos jurisdicciones diferentes. Adicionalmente, una determinada renta puede tener una calificación distinta en dos jurisdicciones diferentes, de forma que ambas pueden gravarla.

3. IMPORTANCIA DE COMBATIR LA DIT

Cada vez y con más frecuencia, los estados están entendiendo la importancia de combatir la doble imposición tributaria. Por ello, están tomando medidas unilaterales y bilaterales para socavar este fenómeno. Mediante la adopción de este tipo de medidas, se fomenta la inversión extranjera en los países, porque se elimina la doble imposición que desestimula el intercambio comercial. Esto otorga seguridad jurídica a los inversionistas, quienes toman estas medidas como garantías de justicia tributaria. De la misma manera, se previene la evasión fiscal y la competencia fiscal perjudicial, ya que difícilmente un Estado negociaría convenios de doble imposición tributaria con países que favorecen el no pago o escaso pago de impuestos. Es decir, cumplen también una función fiscalizadora y estimuladora del cobro correcto de impuestos, ayudando así a que la economía mundial no se vea distorsionada a raíz de esto.

En palabras de Montúfar y Rivera,

“Los CDI’s no solo cumplen la función de evitar la doble imposición, sino que además sirven como instrumentos que facilitan la inversión extranjera, al establecer reglas tributarias a las que los potenciales inversionistas de un país (aquel que ha suscrito el CDI) están sujetos, incluyendo normalmente reducciones en las tarifas de retención del impuesto sobre los diferentes tipos de ingresos, que no están disponibles para las empresas de otros países que no han suscrito CDIs. De igual manera los CDI’s proveen garantías para evitar la discriminación entre empresas de los estados contratantes, posibilidad de acogerse a los mecanismos establecidos para la solución de diferencias, posibilidad de uniformar conceptos y definiciones que pueden diferir en ambos países con el riesgo de producir doble imposición, entre otros⁷⁶.”

⁷⁶ Montúfar, Jair. Op. Cit. Pg. 16.

4. MECANISMOS Y SOLUCIONES PARA COMBATIR LA DIT

Existen métodos para ayudar a prevenir y corregir este fenómeno. Estos se dividen en internos: como por ejemplo, los mecanismos de acreditación y los de exenciones y externos: que por lo general optan por firmar tratados internacionales entre diversos estados.

4.1 Soluciones internas

Las soluciones internas, son mecanismos de solución de doble imposición tributaria que adoptan los estados unilateralmente para contrarrestar este fenómeno. Su carácter unilateral se debe a que los mismos estados son los que reconocen el efecto nocivo e injusto de una doble imposición, por lo que ellos mismos por su propia cuenta implementan medidas en su legislación interna para paliar este efecto.

Normalmente, son los países de la residencia los que adoptan estas medidas unilaterales para ayudar a sus residentes, ya que inclusive en doctrina, es bien aceptado el hecho que el país de la fuente debería tener prioridad de cobrar el impuesto de renta generado en su territorio, sobre el Estado de la residencia del individuo. En este sentido, el Instituto de Estudios Fiscales ha establecido lo siguiente,

“Por la sola circunstancia de su mayor proximidad al origen de las rentas, es el país de la fuente donde cronológicamente se gravan en primer lugar, de modo que la doble imposición surge cuando el Estado de la residencia, al seguir el principio de gravamen en destino, las somete de nuevo a tributación. En consecuencia, de facto (siguiendo en el supuesto de defecto de solución convencional) corresponde al Estado de la residencia la solución del problema mediante la aplicación del método que hubiera seleccionado en su legislación interna entre los varios posibles.”⁷⁷

Por motivo de lo anterior, hay diversas técnicas que pueden adoptar los estados unilateralmente, para buscar soluciones en aras de evitar la doble imposición tributaria de sus residentes; entre ellas cabe mencionar las siguientes: las deducciones en la base imponible de los impuestos como gastos deducibles de los impuestos devengados en el exterior, el gravar con un método impositivo especial a las rentas de origen

⁷⁷ Vallejo, Chamorro, José María y Gutiérrez Lousa, Manuel. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconveniencias. Instituto de Estudios Fiscales. Documento N° 6. 2002, Pg. 28.

extranjero, la exención de los impuestos pagados en el extranjero, el otorgar créditos fiscales a los sujetos pasivos residentes que tuvieron que tributar en el exterior por las rentas generadas en el país de la fuente. Estos dos últimos son los más utilizados por los estados, por ello, a continuación se les desarrollará en detalle.

a) Método de la exención o reparto

Un Estado mediante este método, exime a un sujeto del pago de un impuesto devengado y pagado en otro. Es decir, no computa la renta del sujeto pasivo en el cálculo de la base de su impuesto sobre la renta, cuando esa misma ya fue recaudada por otra jurisdicción en donde también se considera que fue generada. Este método, constituye una renuncia expresa parcial y limitada, por parte de un Estado. Normalmente, son los estados de la residencia quienes renuncian al principio de renta mundial.

La técnica de exención se subdivide a su vez en dos modalidades: la íntegra y la progresiva. La medida basada en la técnica de la exención íntegra, consiste en que el estado de la residencia prescinde totalmente del cálculo de la renta generada en el exterior. Es decir, para todos los efectos del estado de la residencia del sujeto pasivo estas rentas nunca existieron. Por el otro lado, la técnica de la exención con progresividad, también exime a los residentes de tener que cancelar un impuesto que ya fue pagado con anterioridad en otro país. No obstante, en este método sí se toma en cuenta el importe cancelado en el exterior como parte de la base imponible del residente para calcular los impuestos progresivos. Para mayor entendimiento acerca del tema, cabe leer lo siguiente,

“Exención con progresividad: las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva; como puede imaginarse, este método sólo tiene virtualidad en relación con aquellos Impuestos cuyo tipo de gravamen sea progresivo.”⁷⁸

⁷⁸ Sánchez, García, Nicolás. *“La Doble Imposición Internacional”*. Valencia. Pg.6 En Antología de derecho internacional privado de la Universidad de Costa Rica. 2009.

“Exención con progresividad: el Estado de la residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndolas de la base del Impuesto pero tiene en cuenta su importe a fin de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas, interiores o exteriores no excluidas.”⁷⁹”

b) Método de la imputación o de crédito fiscal

Los estados que siguen este método, sujetan a sus residentes al pago de los impuestos por las rentas generadas dentro y fuera del país, sin importar que estos quizás ya tuvieron que tributar por las rentas generadas extraterritorialmente en el país de la fuente. No obstante, con el fin de evitar una doble imposición tributaria, el Estado otorga créditos fiscales a los residentes que ya tributaron en otra jurisdicción por el monto parcial o total del importe pagado.

Este método también se subdivide en dos modalidades, el de la imputación íntegra y el de imputación ordinaria. En el primero, el país de la residencia otorga la deducción total del monto satisfecho en el país de la fuente; mientras que en la ordinaria, la deducción permitida no podrá ser superior al importe del impuesto devengado en el Estado de la residencia.

El problema con las medidas unilaterales es que no son tan eficaces, ya que además de ser tediosos los procesos, las medidas son difíciles de implementar. A razón de esto, es que los estados optan por tomar medidas bilaterales o multilaterales, ya sea para fortalecer las técnicas de exención e imputación o para crear nuevos métodos. Así las cosas, cabe recalcar que el máximo exponente de las medidas bilaterales o multilaterales son los convenios de doble imputación tributaria, los cuales serán examinados en detalle.

⁷⁹ Vallejo, José María Op. Cit. Pg 29.

4.2 Soluciones bilaterales y multilaterales

a) **Convenios de doble imposición tributaria (CDI)**

Hay otras causas que solamente pueden ser solucionadas convencionalmente entre los países en conflicto, mediante convenios para prevenir la doble imposición tributaria, como por ejemplo las diferentes definiciones de determinados términos que manejen los estados. Estos convenios son tratados internacionales firmados entre diferentes estados para prevenir y dictar medidas conjuntas, en aras de evitar la doble imposición fiscal entre sus residentes.

Como bien lo ha establecido el Instituto de Estudios Fiscales, las soluciones bilaterales son aquellas, *“A través de las cuales dos soberanías fiscales adoptan acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, ya sea por haber optado por criterios de asignación diferentes, ya sea por diferir en la definición o calificación de cualquier elemento de la relación tributaria, o por cualquier otra diferencia que provoque doble imposición o ausencia de la misma. Su articulación se realiza habitualmente a través de los Convenios de doble imposición”⁸⁰.*”

Mediante los convenios de doble imposición tributaria, los estados pueden negociar y determinar en conjunto, los puntos de conexión que harán surgir un hecho generador, evitando que se dé la doble imposición. De la misma manera, se podrán definir términos precisos aplicables a los estados firmantes, clarificando y unificando criterios. Asimismo, los estados podrán prever supuestos en donde una doble imposición fiscal se pueda suscitar y por ello, establecerán de antemano a cuál de ellos le competará recaudar la renta. Esto otorga a los residentes de los estados contratantes una garantía de los impuestos que tendrán que pagar, ya que inclusive, les permite planificar sus balances financieros de antemano. Todo lo anterior, ayuda a dotar de seguridad jurídica a las relaciones comerciales entre estos, fomentando la inversión y desarrollo de los mismos. En palabras del jurista Alberto Xavier,

“Las normas de las convenciones contra la doble tributación limitan el ámbito de incidencia de las leyes de un modo relativo, esto es, no impiden

⁸⁰ Vallejo, José María, *Ibíd.* Pg. 21.

al legislador formular el ámbito de incidencia de las leyes tributarias internas en general del modo que mejor entiendan. Simplemente exigen que tales leyes no se apliquen o sólo se apliquen de cierto modo o las personas, cosas o hechos sujetos al ámbito de aplicación del tratado. No se trata de límites genéricos para la formulación de las leyes, sino de límites relativos para su incidencia en casos concretos⁸¹”

A pesar de lo anterior, en los casos que se presenten discordias, muchos tratados prevén mecanismos de solución de controversias. Adicionalmente, los residentes de los estados contratantes se ven favorecidos, no solo para la seguridad jurídica que les garantiza justicia y una no-discriminación en los diferentes estados contratantes, sino que también se favorecen por los beneficios adicionales que contemplan dichos convenios. Esto se debe a que algunos estados suelen otorgar reducciones en las tarifas de retenciones de impuestos sobre los diversos ingresos. Por el otro lado, convencionalmente se pueden establecer mecanismos para evitar la evasión fiscal, regulando así la competencia fiscal perjudicial.

En otras palabras, en los convenios de doble imposición tributaria se presenta una *“distribución de las facultades que le son propias a través de concesiones mutuas que implican la renuncia de uno a favor del otro de porciones de soberanía fiscal, bajo el entendimiento que esto representa a la vez evitar distorsiones tributarias al comercio entre empresas de países socios comerciales.”⁸²*

Debido a la importancia de estos mecanismos, diversos países se han reunido a formar modelos marcos de convenios de doble imposición tributaria para servir de guía y referencia de implementación, en diferentes países alrededor del mundo. El más común es el que creó la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, conocido comúnmente como OCDE por sus siglas en español.

La OCDE, cuya sede se encuentra en París, fue fundada en el año 1960. Entre sus miembros se encuentran los países más avanzados y desarrollados del mundo. Estos se reúnen para dictar políticas de crecimiento económico, tales como las políticas tributarias. El objetivo de esta

⁸¹ Xavier, Alberto. *Ibíd.* Pg. 42.

⁸² Montúfar, Jair. *Ibíd.* Pg. 9.

organización es maximizar el crecimiento económico global y servir de ayuda a los países menos desarrollados. Por esta razón y por la importancia para el mercado mundial de erradicar la doble imposición tributaria, éstos crearon un modelo marco contra la doble imposición.

Así como el modelo contra la doble imposición de la OCDE, existen otros. El segundo más popular es el de la ONU, seguido por el de la Asociación Americana de Libre Comercio. Sin importar el modelo escogido, estos convenios marcos son utilizados como referencia, pero son por lo general modificados por las partes, adecuándolos a las necesidades propias de los estados contratantes. Asimismo, la escogencia de los países por determinado modelo, depende de lo que buscan las partes, ya que estos optan por diferentes criterios de sujeción de renta. Por ejemplo,

“En el convenio tipo aprobado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio Grupo Andino- predomina el principio de gravamen en el país donde la renta se ha originado. En los diferentes modelos elaborados en el marco de la O.C.D.E. prevalece el criterio de tributación en el país de la residencia. Este último criterio es asumido, asimismo, por el modelo elaborado por la O.N.U., aunque ensanchando la actuación del principio de gravamen en el país de la fuente⁸³.”

Como se ilustró anteriormente, los distintos convenios proponen divergentes criterios; sin embargo, a pesar de lo anterior, los modelos propuestos se asimilan en los principios que establecen; cabe recalcar los tres principales. El primer principio es el de no-discriminación, este consiste en el compromiso de los estados parte, de dar un trato fiscal análogo a los residentes fiscales de estos estados, independientemente de su nacionalidad y que el capital accionario se encuentre en el otro. Asimismo, este principio también clama por un trato igualitario a los establecimientos permanentes de un Estado que se encuentran situados en el otro. El segundo principio es el del procedimiento amistoso. Este establece que cualquier residente fiscal pueda solicitar que se celebre un acuerdo amistoso entre las partes, cuando un residente de un Estado parte considere que se ha adoptado una medida que contravenga el convenio

⁸³ Pérez, Fernández, F. "Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenio y Recomendaciones existentes", Estudios de doble imposición internacional, IEF, Madrid. 1979, p. 113.

dispuesto. Por último, el tercer principio se refiere al intercambio de información o asistencia mutua entre las partes, para que exista cooperación entre las administraciones tributarias de los estados, para así velar por la correcta aplicación del tratado y evitar el fraude y la evasión fiscal.

4.3 Otras medidas

También, por último, cabe mencionar que además de los convenios de doble imposición, existen otro tipo de medidas multilaterales, en donde un grupo de estados, generalmente de una misma zona geográfica, de desarrollo económico similar o con constante intercambio comercial, establecen pautas para evitar una doble imposición tributaria. Estos, por lo general, dictan principios que regirán sus relaciones o reformas en sus legislaciones internas. Unos claros ejemplos de estas medidas son el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas de la Unión Europea, el Convenio Nórdico y el Informe sobre la Competencia Fiscal Perjudicial de la OCDE.

En conclusión, los mecanismos en contra de la doble imposición tributaria son herramientas que ayudan a paliar este efecto, ya que evitan que se grave repetidamente una manifestación de capacidad económica específica, por parte de una misma persona, en un periodo determinado. Como fue explicado con anterioridad, los mismos puntos de conexión, cuya función versa en facilitar la determinación de hechos, situaciones o sujetos aferrados a una norma tributaria concreta, a veces son más bien la causa misma de dicha bifurcación de incidencia espacial. Por ello, en un mundo globalizado como el actual, de creciente interdependencia económica, tecnológica y social, caracterizada por los flujos internacionales de bienes y servicios y la fuerte movilidad de las personas, es común que diferentes manifestaciones de renta se generen por una misma persona en diferentes partes del mundo. Consecuentemente, el reto actual consiste en lograr implementar controles efectivos por parte de los mismos estados para lograr una recolección eficaz de sus tributos en una economía internacional como la presente, evitando a la vez una doble imposición tributaria, cuando convergen distintos criterios de sujeción.

TÍTULO III - EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN COSTA RICA

-CAPÍTULO IV-

1. GENERALIDADES

Los sistemas tributarios están conformados por distintos tributos que gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica en un momento determinado. Como fue mencionado en el capítulo primero, los tributos a su vez se clasifican en diversas figuras; tales como los impuestos, tasas, las contribuciones especiales, entre otros; figuras que sobrepasan el tema de estudio de la presente tesis, razón por la cual sólo se hará referencia a los impuestos.

El impuesto representa la categoría tributaria fundamental de los tributos, a tal punto, que inclusive el término se ha llegado a tomar como sinónimo de este.⁸⁴ El impuesto es una prestación pública patrimonial coactiva, definida por ley para financiar los gastos públicos, que sin embargo se diferencia de los otros tipos de tributos por exigirse *“sin prestar una actividad administrativa concreta al sujeto obligado (como sucede en las tasas) o sin que esa actividad administrativa le haya producido un concreto beneficio (como es el caso de las contribuciones especiales.”*⁸⁵ Nuestro ordenamiento jurídico regula diversos tipos de impuestos que permiten al Estado costarricense llevar a cabo sus funciones, entre todos ellos se encuentra el impuesto sobre la renta.

⁸⁴ Pérez, Fernando. *Ibíd.* P.43.

⁸⁵ Lazarte Álvarez, Javier “Los tributos. Poder Tributario. Principios de justicia tributaria” citado en Sánchez, Galiana. José Antonio. Manual de Derecho Tributario. Segunda Edición. Granada, España. Editorial Comares, S.L. 2002. Pg. 24.

El impuesto sobre la renta es el pilar estructural del sistema tributo costarricense, puesto que es el que mejor ayuda a redistribuir la riqueza. Este se caracteriza por ser un impuesto que grava el capital y la renta de las personas, así como ser de naturaleza directa. El significado de impuestos directos ha sido claramente definido por el jurista Javier Lasarte Álvarez que ha expuesto sobre el tema lo siguiente, *“Sería impuestos directos aquellos que pretenden gravar una determinada persona y, por tanto, no conceden ningún derecho a repercutir o trasladar la carga tributaria a un tercero.”*⁸⁶ Asimismo, Pérez Royo, otro renombrado jurista, se ha referido acerca de este mismo tema, indicando lo siguiente, *“Suele decirse que son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de la renta o la posesión de un patrimonio.”*⁸⁷ Recapitulando lo expuesto por estos autores, se puede extraer que el impuesto sobre la renta es de gran importancia, debido a que es el que en teoría grava la renta y el capital de las personas de forma directa, con bases más adecuadas al cumplimiento de los principios de generalidad, igualdad material, progresividad y capacidad económica.

El impuesto sobre la renta costarricense se encuentra regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR) N° 7092 de 1988 y su respectivo Reglamento N° 18445-H (RLISR), también del mismo año. Dicho impuesto tiene tres características fundamentales que lo distinguen del resto: 1) se basa en una renta “producto,” 2) es de carácter cédular y 3) se basa en un criterio de sujeción territorial.⁸⁸ El Tribunal Fiscal Administrativo ha reiterado en diversas ocasiones estas tres características del impuesto sobre la renta costarricense, indicando lo siguiente: *“(...) el tributo del impuesto sobre la renta vigente en nuestro país tiene como una de sus tres características la de ser “renta producto,” dado que sus otras son que es cédular y territorial (...).”*⁸⁹ A través del desarrollo de este capítulo se proseguirá a su explicación:

⁸⁶ Sánchez, Galiana. José Antonio. Op. Cit. 2002 Pg. 27

⁸⁷ Pérez, Fernando. Ibíd. Pg. 44.

⁸⁸ Torrealba, Navas, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Base de datos IMPOSITUS. www.impositus.com. San José, Costa Rica.

⁸⁹ Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 380-2005-P, del ocho de setiembre de dos mil cinco.

3.1 Renta producto

El concepto de renta que se desarrolla en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) es el denominado “renta producto,” a través del cual únicamente están sujetas a gravamen, las rentas provenientes de alguno de los elementos productivos: tierra, trabajo y capital. Por esta razón, la LISR establece que el impuesto grava las rentas obtenidas por servicios prestados, bienes situados y capitales colocados en territorio nacional.

La jurisprudencia costarricense ha establecido que la renta puede ser definida como el flujo de riqueza que se genera en un período determinado. Es por ello, que la renta se puede establecer sobre dos criterios: 1) por su destino o utilización o 2) por su origen. Este último a su vez, puede ser clasificado como renta ingreso (basándose en la teoría patrimonial) o renta producto (que se basa en la teoría de la fuente) Como fue mencionado anteriormente, el impuesto sobre la renta en Costa Rica se caracteriza por sujetar la renta producto.⁹⁰

En este sentido, La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se ha referido al tema indicando que la LISR:

“Se fundamenta en el concepto de renta producto, esto es, grava la riqueza o actividades que generen lucro u onerosidad. Esto quiere decir que son susceptibles de imposición, las que se originen en el uso de los factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos incurridos para producirla. Lo contrario, desnaturalizaría el tributo, pues se impondría sobre la base misma que produce la utilidad y no sobre esta última.”⁹¹

De la misma manera, la Dirección General de Tributación ha establecido que,

“El concepto de renta, -con algunas excepciones muy puntuales- que sigue nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, básicamente es el de “renta producto”, sea que sólo es renta aquel flujo de riqueza que se da entre el inicio y el final de un período determinado y que proviene de la propia

⁹⁰ Dirección General de Tributación, Directriz N° 12-2000, del dieciséis de noviembre de dos mil.

⁹¹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 214-2008 de las ocho horas veinticinco minutos del veinticinco de marzo de dos mil ocho.

actividad productiva del contribuyente. Es decir, es renta sólo el flujo de riqueza que proviene de los factores productivos –trabajo, tierra, capital- a disposición del contribuyente y que éste, con su actividad económica, ha puesto en operación. Por excepción, se gravan algunos casos de ganancia de capital en el impuesto sobre las utilidades, o algunos casos de rentas gratuitas en el impuesto sobre las remesas al exterior.⁹²”

Asimismo reiteradamente la jurisprudencia ha manifestado que,

“El legislador patrio en nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, parte de un concepto de Renta Producto como criterio para gravar el ingreso de las empresas con actividades lucrativas en el país, “...entendiendo como tal el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. La renta debe ser un producto, es decir una riqueza nueva distinta y separable de la fuente que la produce. A esa condición se agrega la que debe ser una riqueza nueva (material) La renta es un concepto contable que solo puede referirse a cosas que puedan contarse y medirse exactamente y ser expresadas en dinero. Esta renta debe provenir de una fuente productora durable, presupone la existencia de un capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su proveedor. La fuente para ser tal, debe ser durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.⁹³”

En síntesis, el impuesto sobre la renta solamente grava la renta producto. Es decir, las rentas productivas provenientes de la tierra, el trabajo y el capital, en la medida en que estas generen lucro con capacidad de ser generadas nuevamente a futuro, *pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos incurridos para producirla.*

3.2 Carácter cedular

El impuesto sobre la renta en el régimen jurídico costarricense es de carácter cedular. Lo que significa que este sitúa en diferentes categorías, los réditos o ingresos de los contribuyentes, dependiendo del tipo de renta en cuestión. De esta manera, se

⁹² Dirección General de Tributación Oficio N  12-2000 del dieciseis de noviembre del dos mil; citada en la Dirección General de Tributación Oficio N  503-08 del tres de setiembre de dos mil ocho.

⁹³ Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N  24-2002, del veinticuatro de enero de dos mil dos; Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N  327-2005, de las once horas y treinta minutos del dieciseis agosto del año dos mil cinco; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N  86-2009 de las nueve horas del veintisiete de marzo del año dos mil nueve; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N  156-2009, de las nueve horas del veinte de mayo del año dos mil nueve; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N  88-2010, de las doce horas del trece de abril de dos mil diez.

establece para cada categoría existente, unas tasas impositivas y unos métodos de recolección independientes. Es decir, que a pesar de conocerse como un único impuesto sobre la renta, este tiene diferentes formas de determinación.

El impuesto sobre la renta en Costa Rica se conforma por diversos tipos de réditos que gravan las diferentes manifestaciones de renta en el país, los cuales pueden ser catalogados en tres grandes grupos: 1) las utilidades, 2) las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación o pensión u otras remuneraciones por servicios personales y 3) las remesas al exterior.

Con respecto al carácter cedular de la renta, el Dr. Torrealba manifiesta lo siguiente, *“Dada esta característica (carácter cedular del Impuesto sobre la Renta) la imposición sobre la renta está distribuida en una serie de impuestos cuya aplicación puede ser alternativa o acumulativa, según el caso: 1) Un impuesto general sobre la renta, llamado “impuesto sobre las utilidades,” que se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas. Este impuesto se determina o liquida y se recauda a través del sistema de “auto-declaración-determinación” y pago concomitante. 2) Un grupo de impuestos específicos de retención sobre los salarios, los intereses, los dividendos, las remesas al exterior a favor de individuos o personas jurídicas no residentes.”⁹⁴”*

No obstante, este sistema ha sido criticado por los que abogan por el sistema de renta global, ya que éstos consideran que el sistema de renta cedular no capta la verdadera riqueza global de los contribuyentes. Argumentan que el sistema de renta cedular, solamente capta la riqueza de forma aislada sin sustento en el principio de capacidad contributiva personal. Adicionalmente, este sistema es criticado por dejar lagunas de zonas de renta no sujetas y por ser difícil y costoso de recaudar.⁹⁵

⁹⁴ Torrealba, Navas, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Base de datos IMPOSITUS. www.impositus.com. San José, Costa Rica. Segunda Edición, 2008.

⁹⁵ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot. 2da Edición. 1996, Bird, Richard. La Imposición en los Países en Desarrollo. México, Editorial Hispano Americana, 1967, p. 144.; Torrealba Navas, Adrián. La imposición sobre la renta en Costa Rica. San José, Costa Rica. Investigaciones Jurídicas, 1era edición. 2003, Pg. 13.

1.3 Criterio de sujeción territorial costarricense

Costa Rica tiene un régimen de sujeción territorial. Este encuentra su fundamento en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), el cual establece que todas las rentas, ingresos o beneficios que provengan de fuente costarricense; es decir, provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en territorio nacional, han de tributar en dicha jurisdicción. Adicionalmente, el reglamento a la ley se encargó de definir el objeto de este impuesto, especificando la materia imponible y las rentas que son consideradas rentas de fuente costarricense. En este sentido, se estipula lo siguiente acerca del impuesto sobre la renta,

“Artículo 2°- Materia Imponible. Está constituida por las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, continuos u ocasionales, consistentes en dinero o en especie, percibidos o devengados durante el período fiscal, tanto por las personas jurídicas como por las físicas con actividades lucrativas, domiciliadas o no en el país.”⁹⁶”

“Artículo 3°- Rentas de fuente costarricense. Son las provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, tal y como lo disponen los artículos 1°, 54 y 55 de la ley.”⁹⁷”

En el acápite anterior, se hizo mención que en realidad el impuesto sobre la renta consta de diferentes tipos de impuestos que captan las distintas manifestaciones de renta. Como fue mencionado, a pesar de ser un único impuesto sobre la renta, las regulaciones de los diferentes tipos de renta pueden variar. Por ello, es necesario remitirse al estudio de cada impuesto específico para captar la idea global del criterio de sujeción territorial presente en el régimen jurídico costarricense.

El impuesto sobre las utilidades establecido en la LISR establece en el artículo primero lo siguiente,

“Artículo 1°- Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.”

⁹⁶ Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) Investigaciones Jurídicas. SA. San José, Costa Rica. 2008. Artículo 2

⁹⁷ LISR. Op. Cit. Artículo 3.

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

*Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, **de fuente costarricense**, percibidos o devengados por persona físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como **cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense** no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliado en el país se determinará conforme al reglamento. Lo dispuesto en esta ley no será aplicable a los mecanismos de fomento y compensación ambiental establecidos en la Ley Forestal N° 7575, del 13 de febrero de 1996*

*Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá **por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense**, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.⁹⁸” (El subrayado no es del original)*

Es así como claramente se puede apreciar el hecho que el impuesto sobre las utilidades en Costa Rica se encuentra totalmente vinculado al criterio de la fuente.

De la misma manera, el artículo 32 de la LISR al determinar los ingresos afectos al impuesto único sobre las rentas percibidas por concepto del trabajo personal dependiente o por jubilaciones, pensiones u otras remuneraciones por servicios personales, también hace mención al criterio de sujeción territorial al establecer que dicho impuesto será aplicable únicamente a las personas físicas domiciliadas en el país. La definición de personas domiciliadas en el país se encuentra plasmada en el artículo 5° del reglamento de la LISR y esta en lo pertinente establece que,

*“Artículo 5°- Para los efectos de la aplicación de la ley, se consideran domiciliadas en el país: a) Las personas naturales nacionales, que perciban **rentas de fuente costarricense**, independientemente de que hayan residido o no en el territorio nacional, durante el período fiscal respectivo⁹⁹” (El subrayado no es del original).*

⁹⁸ LISR, Op. Cit. Artículo 1.

⁹⁹ Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), Investigaciones Jurídicas. SA. San José, Costa Rica. Artículo 5.

Asimismo, en el impuesto sobre las remesas al exterior también se encuentra expreso el criterio de sujeción territorial, prueba de ello es el artículo 52 de la LISR que instituye lo siguiente,

“Este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior¹⁰⁰” (El subrayado no es del original).

Sintetizando lo anterior, a través de la lectura de las regulaciones de las distintas manifestaciones de renta presentes en el impuesto sobre la renta, el lector puede claramente percibir como el impuesto sobre la renta costarricense se basa en un único criterio de sujeción territorial. A través de la lectura del mismo, se repite en las diferentes secciones dedicadas a regular las distintas manifestaciones de renta, que dicho gravamen sujeta toda renta o beneficio de fuente costarricense. Por ello, el reglamento de esta ley cumple una función sistemática al definir concretamente, que el impuesto sobre la renta, *“Está constituida por las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, continuos u ocasionales, consistentes en dinero o en especie, percibidos o devengados durante el período fiscal, tanto por las personas jurídicas como por las físicas con actividades lucrativas, domiciliadas o no en el país.”¹⁰¹* Esto es el objeto del impuesto sobre la renta, independientemente de la forma en que esta sea manifestada. Asimismo, el reglamento de la ley del impuesto sobre la renta recopila lo expuesto por los distintos réditos de renta presentes en la LISR y define lo que se entiende colectivamente por renta de fuente costarricense, estableciendo que, *“Son las provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, tal y como lo disponen los artículos 1°, 54 y 55 de la ley.”¹⁰²* Con base en lo anterior, queda de manifiesto como el contenido de lo que se entiende por fuente costarricense ha de tomarse con base en lo dispuesto a través de todo el código y este ha sido claro en establecer la naturaleza territorial de la fuente costarricense. ¿Pero, qué se entiende por sujeción territorial?

¹⁰⁰ LISR, Op. Cit. Artículo 52.

¹⁰¹ LISR, Op. Cit. Artículo 2.

¹⁰² LISR, Op. Cit. Artículo 3.

La jurisprudencia nacional, se ha pronunciado al respecto del criterio de sujeción territorial, estableciendo lo siguiente:

"Se observa. que al diseñar el impuesto sobre la renta, el legislador costarricense no utilizó un concepto subjetivo, sino que realizó su construcción sobre el principio de territorialidad, por lo que se toma en cuenta, el lugar en que el hecho generador se produce, al ligarlo al concepto de "fuente costarricense" lo que incluye, según la propia ley, los beneficios provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el país, que se obtengan durante un período fiscal, principio que constituye un límite o marco referencial de la potestad del Estado de gravar los ingresos patrimoniales de los contribuyentes.¹⁰³"

La cita anterior expone claramente el criterio de sujeción real que reina en Costa Rica. Asimismo, en sendas resoluciones, el Tribunal Fiscal Administrativo también ha reiterado dicho criterio de sujeción territorial, ejemplo de ello, es el siguiente fallo que afirma lo anterior,

"La Ley de Renta sigue el criterio de territorialidad como criterio de sujeción al impuesto, gravándose toda renta que se considere de fuente costarricense. Así, se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas, que grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro beneficio de fuente costarricense. (...)La ley del Impuesto sobre la Renta vigente sigue el "principio de la fuente", en virtud del cual, únicamente se gravarán las rentas que tengan su origen dentro del territorio nacional, como manifestación clara del principio de territorialidad consagrado en el artículo 1 o de la Ley citada.¹⁰⁴"

El hecho generador del impuesto sobre la renta está compuesto por dos elementos, el subjetivo y el objetivo. Este último a su vez, se divide en distintos ámbitos. Con base en lo anterior, se puede extraer que el elemento objetivo espacial del hecho generador de la renta en Costa Rica requiere de la generación de una renta territorial, ya que si esta no se da en territorio costarricense, salvo en algunas pocas excepciones

¹⁰³ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia N°482-05, de las once horas diez minutos del veintiuno de octubre de dos mil cinco.

¹⁰⁴ Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Resolución N° 86-2009-P, de las nueve horas del veintisiete de marzo del año dos mil nueve.

expresamente determinadas en la ley, no acaece el hecho generador del impuesto y por lo tanto, la renta no estaría sujeta a gravamen. En este sentido, las rentas extraterritoriales de compañías costarricenses no se encuentran gravadas, debido a que la ley solamente grava las rentas generadas por operaciones o actividades dentro del territorio nacional y provenientes de renta de fuente costarricense.

La Procuraduría General de la República ha entendido el criterio de sujeción territorial de la siguiente manera,

“A juicio de esta Procuraduría General, debe considerarse para los efectos de ese concepto, como renta que se obtiene dentro del país, aquella que proviene de empresas o bienes situados en Costa Rica, de negocios realizados en el país, o del trabajo, prestación de servicios o desempeño de funciones que se realicen en el territorio nacional, sin que para ello interesen el origen o procedencia de los dineros con que se realicen esos negocios y se paguen esos trabajos, servicios o funciones, ya que lo jurídicamente relevante es que la actividad o transacción se efectúe en Costa Rica, consagrando así y con esos alcances el carácter territorial del impuesto sobre la renta y fundamentando la potestad fiscal del Estado en circunstancias de índole económica: la fuente en que se origina la riqueza gravable.¹⁰⁵”

De conformidad con el principio de la territorialidad aplicable en Costa Rica y dado que el criterio de sujeción al gravamen son las rentas de fuente costarricense, las rentas provenientes de personas físicas o jurídicas que desarrollen servicios o actividades fuera de Costa Rica, no se encuentran gravadas, aun cuando sean pagadas en el país; salvo algunas pocas excepciones que la ley regula de forma expresa. En virtud de lo anterior, queda claramente expuesto que lo importante para efectos fiscales costarricenses, no es el origen del pago o el lugar de residencia del perceptor de la renta, sino de donde provenga esta última; es decir, su fuente, salvo algunas excepciones expresas.

Por otro lado, cabe mencionar que el clásico concepto de territorialidad, hoy ha evolucionado hasta extenderse más allá de los confines geográficos de una

¹⁰⁵ Procuraduría General de la República. Oficio N° C-153-85 del once de julio de mil novecientos ochenta y cinco; citado también en Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, resolución N° 157-2009 a las diez horas del veinte de mayo de dos mil nueve.

determinada jurisdicción. No obstante, se ha entendido existente una sujeción territorial que se sale de los límites geográficos de un Estado, siempre y cuando persista una verdadera conexión territorial con el mismo.

En este sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo se ha pronunciado al respecto estableciendo lo siguiente:

“El principio de territorialidad se constituye en un límite o en un marco a efecto de determinar la potestad del Estado de gravar los incrementos patrimoniales de los contribuyentes. Sin embargo, en criterio de este Tribunal, dicho principio, contemplado en el artículo anteriormente transcrito, no debe entenderse como referido únicamente a un aspecto espacial o geográfico, pues en realidad comprende la relación que pueda existir entre el acreedor del tributo y la fuente productora de los ingresos, de manera que si dicha fuente se ubica en el territorio nacional, la renta deberá entenderse como sujeta al impuesto en cuestión. Así, a fin de determinar la imponible del tributo, corresponde analizar el origen de la renta, de forma tal que si éste se encuentra en una actividad desarrollada en nuestro país, corresponderá gravarla con el impuesto sobre la renta¹⁰⁶.”

De esta manera lo ha entendido también la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo,

“Este concepto territorial tiene su fundamento en las ventajas que derivan de la pertenencia a un determinado agregado económico, político y social, representadas por los beneficios que el contribuyente obtiene directa o indirectamente, a través de los servicios públicos que mantiene el Estado en su territorio y de las demás ventajas. Sea que, el principio de fuente o territorialidad del impuesto, que inspira nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, responde a circunstancias meramente económicas y no al origen territorial de los fondos que administra; en consecuencia es el país de ubicación del bien o actividad productora de renta el que está legalmente

¹⁰⁶ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III. Sentencia N° 217-2004, de las catorce horas del diecinueve de julio de dos mil cuatro.

habilitado para gravar esa riqueza o renta, en mérito de que en dicho país tiene su fuente económica¹⁰⁷...”.

Asimismo, como los anteriores criterios hay múltiples resoluciones de jurisprudencia administrativa y judicial en donde se establece que el criterio de territorialidad no significa solamente el aspecto geográfico, sino que abarca una connotación más amplia de la conexidad existente con la estructura económica de un estado¹⁰⁸; haciendo así referencia, al vínculo de pertenencia económica.

La pertenencia económica es un criterio objetivo, es un punto de conexión de sujeción a una norma en el espacio, que concede a un Estado determinado el derecho de poder exigir un tributo con base al vínculo existente entre un bien o una actividad y la estructura económica de este.¹⁰⁹

El tratadista Héctor B. Villegas a definido el criterio de pertenencia económica como el

“criterio atributivo de la potestad tributaria y que se deriva de la posesión de bienes o rentas que se realicen por actos o hechos ocurridos dentro del territorio del ente impositor, sea que el hecho generador responde al principio de la fuente, referido al lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan las actividades obteniendo rentas, o se posean bienes constitutivos de un patrimonio. En este último supuesto, justamente lo que hace surgir la obligación tributaria es el lugar donde acaeció el hecho imponible, es decir, donde se desarrollan actividades obteniendo rentas, o se poseen bienes constitutivos de un patrimonio...”¹¹⁰”.

Este criterio se fundamenta en el perfil teleológico; es decir, en su sentido finalístico o espiritual, del cual se desprende que la sujeción territorial no implica simplemente los confines político-geográfico; sino que el espíritu de la ley hace referencia a una

¹⁰⁷ Dirección General de Tributación. Oficio N° DGT-25-1998, del nueve de enero de mil novecientos noventa y ocho; citado también en Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera., resolución N° 157-2009, de las diez horas del veinte de mayo de dos mil nueve.

¹⁰⁸ Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 74-2010, del diecisiete de marzo de dos mil diez.

¹⁰⁹ Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 223-2007, del cinco de junio de dos mil siete.

¹¹⁰ Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 5ª. Edición. Ediciones de Palma, 1994, p. 277; citado también en Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N°74-2010, de las once horas diez minutos del diecisiete de marzo de dos mil diez.

potestad tributaria que sujeta los hechos generadores que tienen una pertenencia económica con determinado Estado,

“siendo que con ello no se podría el contribuyente escapar de los efectos de este criterio, con el simple expediente de mover el momento generador del impuesto hacia afuera de los confines político-geográficos, pues ello no sería suficiente para destruir el vínculo de pertenencia económica. Como ejemplo de lo anteriormente descrito, podría citarse el caso del notario público costarricense, con su estructura laboral y profesional dentro de nuestro territorio, que se desplazare a otros países con el objeto de protocolizar actos jurídicos de consecuencias legales en nuestro país y en relación con bienes o capitales ubicados dentro de nuestro territorio, y pretender que las utilidades o rentas que se obtengan con tales actividades, no sean de fuente costarricense por cuanto se han realizado fuera de la potestad tributaria costarricense.”¹¹¹

Es en este sentido que la jurisprudencia costarricense se ha manifestado. La sujeción territorial, como se vio anteriormente, se ha entendido en su sentido teleológico, sujetando no solo lo territorial en el aspecto físico, sino que también lo territorial en el aspecto económico; ejemplo de ello son los siguientes fallos,

“ (...) a la vez transcribe algunos fallos dictados por este Tribunal, entre ellos los N°s 143-98, 105-2001 y 332-2001, en los cuales se desarrolla el alcance del principio de territorialidad destacándose el hecho de que el concepto de renta de fuente costarricense va más allá de una referencia geográfica al territorio costarricense, toda vez que abarca los casos en que la actividad generadora de renta está involucrada directamente con la infraestructura económica de nuestro país.- Además se contiene en dichas resoluciones, la referencia de que el sistema de la fuente, grava la renta por razón del lugar en que se obtiene o se origina, independientemente de la nacionalidad o residencia de su perceptor o pagador, señalándose asimismo que este principio es el más completo y justo de todos, porque resulta indudable que los rendimientos de los bienes, industrias, comercios, deben tributar en el país de ubicación u origen de los bienes o capitales, con prescindencia de la nacionalidad o residencia de sus titulares.”¹¹²

“(...)Sin embargo, cabe advertir también que a nuestro juicio, esa territorialidad no se agota en una simple cuestión geográfica, pues se trata de un concepto de orden económico, del que no es posible desligar aquellos casos en donde la actividad generadora de la renta, está estrechamente

¹¹¹ Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 223-2007, del cinco de junio de dos mil siete.

¹¹² Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 223-2007, del cinco de junio del dos mil siete.

vinculada con la "estructura económica" del sujeto activo, sea la costarricense, con independencia del origen o procedencia de los dineros con que se realicen esos negocios y se paguen esos servicios, trabajos o funciones (lo que se conoce dentro del concepto de "fuente productora", en contraposición al de "fuente pagadora"); de forma que, en presencia de tal ligamen, también conocido como "vínculo de pertenencia económica", los ingresos habrán necesariamente de entenderse como gravables y no al contrario¹¹³(...)."

En conclusión, lo importante a efectos fiscales en Costa Rica es poder lograr distinguir de dónde proviene la fuente de la renta. No obstante, a pesar que el impuesto sobre la renta tiene como característica el aspecto de territorialidad, este no se limita solamente al aspecto geográfico, sino que también la determinación de la fuente se encuentra vinculada al principio de la pertenencia económica. Por último, cabe destacar que dicho principio de la fuente es tan fuerte, que con independencia de la nacionalidad de los sujetos, aquellos no domiciliados que generen renta en el país, también estarán afectos a pagar el impuesto sobre la renta en Costa Rica; específicamente, el impuesto sobre las remesas al exterior.

¹¹³ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima. Segundo Circuito Judicial de San José. Sentencia N° 13-2009; citada también en Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N° 157-2009, a las diez horas del veinte de mayo de dos mil nueve.

Título IV- EL IMPUESTO SOBRE LOS NO-DOMICILIADOS FISCALES EN COSTA RICA

-DISPOSICIONES GENERALES -

1. INTRODUCCIÓN

En el mundo globalizado actual de creciente interdependencia económica, tecnológica y social, caracterizada por los flujos internacionales de bienes y servicios y la fuerte movilidad de las personas, es común que diferentes manifestaciones de renta se generen por una misma persona en diferentes partes del mundo. Es decir, hoy es común que se dé la situación en donde un residente fiscal de un Estado genere renta en otro. Por ello, la sistematización y recolección tributaria han pretendido adecuarse a la nueva realidad imperante.

Costa Rica tiene un sistema de renta territorial del impuesto sobre la renta, en donde impone a los sujetos que generen renta en el Estado, una obligación real de tributar por la renta proveniente de fuente costarricense, independientemente si son residentes fiscales o no del país. No obstante, a pesar que ambos, residentes y no residentes, tributan por la renta generada en Costa Rica, cabe hacer una distinción entre ellos, para así lograr una eficaz recaudación tributaria estatal, en donde este no deje de percibir resarcimiento por los servicios que el Estado le prestó a los no-residentes, quienes se valieran de su infraestructura para lograr generar su renta. Esta distinción es imprescindible, ya que ambos sujetos contienen diferentes características y por lo tanto, la situación amerita otorgarles un trato distinto para lograr una eficaz recolección de los impuestos. Consecuentemente, el trato a los no-residentes en Costa Rica, se encuentra regulado en un capítulo aparte en la LISR, titulado bajo el nombre de “Impuesto sobre Remesas al Exterior,” ya que a estos se les otorga una forma de determinación del impuesto sobre la renta distinta, con sus propias tasas impositivas y métodos de recolección independientes.

2. EL HECHO GENERADOR

El hecho imponible es la estructura fundamental de los tributos. Esta es fijada por ley y su importancia reside en que su configuración origina el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho imponible también es conocido en diversos países, tales como en Costa Rica, bajo el nombre de hecho generador.

El jurista Pérez Royo sostiene que para lograr un mejor entendimiento de la noción del término “hecho imponible,” cabe analizar las tres funciones principales de este: 1) génesis de la obligación tributaria, 2) identificación de cada tributo, 3) concreción de capacidad económica.¹¹⁴ Estas tres características serán estudiadas a continuación.

La primera función, es la del origen del nacimiento de la obligación tributaria. Para que se configure dicha obligación, es indispensable que se realice el presupuesto de hecho establecido en la ley. Solo si se realiza el hecho imponible, existirá la sujeción a determinado tributo, ya que el hecho generador es el presupuesto jurídico que legitima los deberes y obligaciones principales que nacen del tributo. A pesar que el sujeto pasivo del impuesto, es libre de realizar dicho presupuesto, una vez realizado, el vínculo obligacional surge con independencia de la voluntad de las partes:

“El hecho imponible es en una primera aproximación al hecho gravado, el presupuesto de hecho fijado por la ley como indicativo de capacidad económica y a cuya realización anuda como consecuencia jurídica el deber de contribuir al gasto público. Contribución que se concreta para cada caso de realización del hecho imponible en una cuantía fija predeterminada por la ley o en una cantidad variable pero determinable por la aplicación de elementos de cuantificación previstos por la misma ley.”¹¹⁵

Cabe recalcar de la cita anterior, que el hecho imponible es un presupuesto de hecho que fija la ley. No obstante, una vez cumplido con todos los elementos de este presupuesto, surge inmediatamente la consecuencia jurídica de sujeción al impuesto y el pago del mismo. En otras palabras,

¹¹⁴ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 145-146.

¹¹⁵ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 258.

“El hecho imponible tiene un carácter constitutivo de dicha obligación. (...) el hecho imponible aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la citada obligación.”¹¹⁶”

La segunda característica del hecho imponible, consta de la diferenciación que se da con los demás tributos con base en la determinación del presupuesto de hecho. El hecho imponible es quien diferencia un tributo de otro, ya que cada uno en teoría grava diversas manifestaciones de capacidad económica. Es decir, el hecho imponible clasifica objetivamente a los tributos.

Por último, la tercera función que va muy arraigada con la segunda característica comentada, es la de servir como índice de una específica capacidad económica. En teoría, cada hecho imponible configura diversas manifestaciones de riqueza o capacidad económica, debido a que esto es el elemento diferenciador principal entre los distintos tributos.

En doctrina, el hecho imponible ha sido definido de la siguiente manera,

“(...) el hecho imponible no sólo es el que hace nacer la obligación tributaria, sino que además va a permitir clasificar objetivamente los tributos, distinguiendo unos de otros. Cada tributo tendrá su propio hecho imponible, cuya realización originará el pago.”¹¹⁷

“El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación.”¹¹⁸

Ahora bien, si se establece que el hecho generador es el presupuesto configurador del tributo, ¿deberá analizarse qué conlleva este presupuesto legal? La estructura de todo hecho imponible tiene dos elementos esenciales: el objetivo y el subjetivo.¹¹⁹

¹¹⁶ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 128.

¹¹⁷ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* Pg. 75.

¹¹⁸ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg.145.

¹¹⁹ Criterio compartido por diversos juristas, tales como: Juan Martín Queralt et ál., Fernando Pérez Royo y Jose Antonio Sánchez Galiana.

El elemento objetivo de dicho presupuesto se subdivide a su vez en varios componentes. Entre ellos, Sainz de Bujanda ha distinguido cuatro aspectos principales: el material, el espacial, el temporal y el cuantitativo¹²⁰. Una vez que se cumplan todos estos elementos, surgirá la obligación tributaria. Con solo que uno de estos elementos no se cumpla, la obligación tributaria no surgirá. Pero en el caso que sí se configuren todos los elementos, entonces obligatoriamente surgirá inmediatamente dos situaciones: la primera es la obligación patrimonial de pagar el impuesto y la segunda es la formal. A continuación se estudiará detalladamente el hecho generador del impuesto sobre remesas al exterior.

2.1 El hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior costarricense.

El término “hecho generador” en Costa Rica lo ha definido la ley en el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), de la siguiente manera,

“El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”¹²¹

Con base en lo anterior, la LISR en Costa Rica ha establecido en el numeral 52 de dicha ley, el hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior,

“El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.”

No obstante, para lograr un adecuado análisis del impuesto sobre remesas al exterior, se requiere un análisis extensivo de dicho hecho generador. Este último contiene una estructura compleja, puesto que se divide en diferentes componentes, que a su vez se subdividen nuevamente. Como fue mencionado anteriormente, todo hecho imponible

¹²⁰ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg 264.

¹²¹ Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), Investigaciones Jurídicas SA. San José, Costa Rica. Artículo 31.

tiene dos elementos esenciales: el objetivo y el subjetivo,¹²² estos serán estudiados en detalle en los siguientes capítulos. Adicionalmente, para completar el estudio del impuesto sobre remesas al exterior, también serán analizados otros elementos importantes de dicho impuesto.

Capítulo V

- EL ELEMENTO SUBJETIVO-

1. DEFINICIÓN

El hecho generador se compone de dos elementos esenciales: el elemento objetivo y el elemento subjetivo. Este último hace alusión a los sujetos que se relacionan directamente o indirectamente con el elemento objetivo del tributo. En palabras del jurista Pérez Royo:

“Se entiende por tal [elemento subjetivo], la relación de hecho o jurídica en que debe encontrarse respecto del elemento material del tributo la persona obligada a satisfacerlo.”¹²³

En el presente capítulo se proseguirá a explicar la figura doctrinal del elemento subjetivo del impuesto sobre los no-residentes fiscales, para luego concretar el elemento subjetivo en el impuesto sobre remesas al exterior costarricense.

¹²² Criterio compartido por diversos juristas, tales como: Juan Martín Queralt et ál., Fernando Pérez Royo y Jose Antonio Sánchez Galiana.

¹²³ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 150.

El elemento subjetivo se subdivide en dos partes: en los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria.¹²⁴ El sujeto activo es quien posee el poder tributario, que lo dota de capacidad para ser titular del derecho de crédito del tributo. Es decir, en materia tributaria, es el ente público quien establece y recauda el tributo, que en el caso costarricense, es el Estado propiamente o una municipalidad.

Por el otro lado, el sujeto pasivo es en quien recae dicho vínculo obligacional de satisfacer el tributo. Es quien se encuentra gravado por ley, al haber realizado el elemento objetivo del hecho generador. Este puede ser una persona física o jurídica. De conformidad con lo expuesto por Sánchez Galiana, los sujetos pasivos: 1) pueden ser personas naturales o jurídicas, 2) están obligados al cumplimiento de la prestación tributaria, ya sea con su pago solamente o también con el cumplimiento de ciertos deberes tributarios, como por ejemplo, las obligaciones formales exigidos por la propia normativa de cada tributo, como las de declaración al fisco y 3) su determinación como sujetos pasivos ha de estar establecida por ley.¹²⁵

“El sujeto pasivo está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias. La obligación principal de todo sujetos pasivo será la prestación tributaria material, o sea, el pago del tributo. Pero además podrá ser obligado a cumplir otros deberes tributarios, con o sin contenido económico, destacando los deberes formales exigidos por la normativa propia de cada tributo.”¹²⁶

Debe estar necesariamente especificado en la ley, la designación del sujeto que se encuentra obligado a satisfacer el tributo, una vez que este realice el elemento objetivo del hecho generador. Esto significa, que el sujeto pasivo no podrá ser modificado por voluntad de parte. No obstante, la ley en ciertas ocasiones, suele designar independientemente del contribuyente, a otros sujetos pasivos de la obligación tributaria en aras de facilitar la recaudación de un impuesto. Como bien lo establece Pérez Royo,

“Frente a la Administración Tributaria, encontramos una pluralidad de sujetos que se hallan sometidos a los diversos derechos y potestades que integran dicha función. Algunos de estos sujetos tienen el deber de pagar la obligación

¹²⁴ Criterio compartido por diversos juristas, tales como: Juan Martín Queralt et ál., Fernando Pérez Royo y Jose Antonio Sánchez Galiana.

¹²⁵ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* Pg. 83.

¹²⁶ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* Pg. 83.

tributaria y, además, de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria en sentido estricto, o bien resultan obligados en virtud de un presupuesto distinto del de la realización del hecho imponible; otros, en fin, son sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniario, de información respecto de terceros.¹²⁷”

En otras palabras, no existe una sola figura de obligado tributario, ya que en determinadas ocasiones, la ley puede designar aparte del contribuyente de un impuesto, a otros sujetos que ayuden con la recaudación del mismo. Consecuentemente, la utilización de distintas figuras que ayuden a facilitar la gestión y recaudación tributaria suele ser común en el impuesto sobre las remesas al exterior (ISRE). Esto se debe a que este es un impuesto que grava a los no domiciliados en un país y por lo tanto ejercer coerción sobre la recaudación de este tributo es más complicado. Por ello, este impuesto tiene una serie de matices distintos a otros impuestos que le permiten ser eficaz al tratar con un no-domiciliado fiscal. Como se ha venido hablando, dichos matices giran principalmente sobre el elemento subjetivo y por esta razón, cabe estudiar primero las figuras doctrinarias del contribuyente, la sustitución, el agente retenedor y el responsable solidario, para luego poder adentrarse al estudio detallado de las particularidades del elemento subjetivo del ISRE costarricense.

2. FIGURAS DOCTRINARIAS DE DISTINTOS SUJETOS

2.1 El contribuyente

La primera de las categorías del sujeto pasivo es la del contribuyente, al que se pueda considerar el sujeto pasivo por antonomasia.¹²⁸ Al respecto, distintos juristas han manifestado lo siguiente,

“El contribuyente será, pues, el principal obligado como sujetos pasivo a la satisfacción de la prestación tributaria derivada del hecho imponible, al ser, en principio, el titular de la capacidad económica manifestada por su realización. Ello sin perjuicio de que a veces la ley determine que sea otro sujeto, no realizador del hecho imponible, el obligado al pago del tributo.¹²⁹”

¹²⁷ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 140.

¹²⁸ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 141

¹²⁹ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* Pg. 85.

“[se] reserva el término contribuyente a quien resulta obligado ante la Hacienda Pública precisamente por haber realizado el hecho imponible, quedando vinculado, por ello, al pago de la obligación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma. Es, por tanto, el titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible.”¹³⁰”

En síntesis, el contribuyente es el obligado a la satisfacción de la prestación tributaria que se deriva del hecho imponible del tributo, al ser en principio, el titular de la capacidad económica manifestada por la realización del hecho generador.

2.2 El sustituto

Para lograr entender bien la figura de la sustitución, se comenzará haciendo una referencia a la doctrina española. Para este propósito, cabe citar la definición que plasma la Ley General de Tributación Española, que al respecto establece lo siguiente:

“Es sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen correspondiente, asumiendo la obligación a efectuar su ingreso en el Tesoro.”¹³¹”

La definición expuesta anteriormente, define claramente las principales características de dicha figura, ya que al respecto establece que esta ha de ser impuesta por una ley formal que así lo determine. Es decir, para que una persona sea considerada como sustituto de una obligación tributaria, este título se lo debe de otorgar el presupuesto de hecho de un tributo. Como bien lo ha indicado Pérez Royo,

“Este presupuesto de hecho es distinto, como es natural, del hecho imponible, aunque guardará una cierta relación lógica con el mismo. A diferencia del hecho imponible, el presupuesto de la sustitución no supone manifestación de capacidad contributiva. La razón de ser de esta institución es sencillamente de orden técnico o de comodidad recaudatoria.”¹³²”

¹³⁰ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 290.

¹³¹ Ley General de Tributación, España. Artículo 32

¹³² Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 144.

En este mismo sentido se han pronunciado diversos juristas españoles que al respecto de la manifestación de la figura en los presupuestos de hecho, han establecido lo siguiente,

“El mecanismo de la sustitución se producirá como efecto de los hechos a los que la ley asocia esta consecuencia, cabiendo hablar, en rigor, de un presupuesto de hecho de la sustitución distinto al hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él es perfectamente diferenciable. La estructura jurídica del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación principal para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la obligación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto.”¹³³

Lo que quieren dar a entender estos juristas, es el hecho que la figura de la sustitución surge como respuesta a la administración tributaria, para facilitar su recaudación, ya que le impone a una persona determinada el deber de sustituir al contribuyente, a pesar de que este sustituto no fue quien generó el hecho imponible del tributo. No obstante, el sustituto no es establecido aleatoriamente, sino que para ser considerado como tal, debe cumplir el presupuesto de hecho establecido en la ley. Por lo tanto, al fin y al cabo, existirán dos presupuestos de hecho: uno realizado por el contribuyente y el que da origen a la sustitución.

La segunda característica de la sustitución, es que esta persona sustituye totalmente al contribuyente. Es decir, este estará obligado no solamente al pago del tributo sino que también a todas las demás obligaciones y deberes materiales y formales del contribuyente. Por ello, queda obligado a responder por la deuda tributaria con todos sus bienes presentes y futuros. Consecuentemente, el contribuyente resulta completamente desplazado en la relación jurídica por el sustituto.¹³⁴

“El sustituto se coloca “en lugar” del contribuyente, y éste es el aspecto más decisivo de su régimen jurídico e incluso el que sirve para dar nombre a esta categoría. Efectivamente, el sustituto desplaza al contribuyente de

¹³³ Martín. Juan. *Ibíd.* Pg. 291.

¹³⁴ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 144.

la obligación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública.¹³⁵”

La tercera característica de esta figura en la doctrina española y la práctica de otros países, es la magnitud de la sustitución del contribuyente del impuesto. En España por ejemplo, la administración podía dirigirse contra el contribuyente sólo después de agotada la acción de cobro contra el sustituto.¹³⁶ En otras palabras, primero se le cobraba el impuesto al sustituto antes que al contribuyente. Esta característica reitera lo que se ha venido diciendo desde el inicio, ya que queda evidenciado que a pesar que el contribuyente es quien genera el hecho generador y quien demuestra una capacidad económica; en realidad el sustituto es quien entra en relación directa con la administración tributaria. Ante los ojos de la administración, el sustituto es quien asume la posición jurídica que correspondía al contribuyente y quien se convierte en el obligado principal de la obligación tributaria.

Sin embargo, a pesar que la figura del sustituto acarrea todas las responsabilidades del contribuyente, el sustituto tiene la potestad de repetir lo pagado al contribuyente, es decir, que el contribuyente le pague lo que este ha pagado por él. En otras palabras, el mecanismo de la sustitución estará completado, cuando el sustituto se dirija al contribuyente sustituido para exigirle el tributo satisfecho en idéntica y total cuantía.¹³⁷ Para lograr este fin, en doctrina se conocen dos maneras de exigirle al contribuyente el importe pagado por el sustituto: la primera es mediante la repercusión de lo pagado al contribuyente y la segunda por medio del instituto de la retención. Este último método ha provocado una confusión entre la figura de la retención y la sustitución, la cuál será explicada más adelante. No obstante, por el momento basta con decir que la retención es una figura aparte, de la cuál en ocasiones se vale la figura de la sustitución para repetir del contribuyente lo pagado a cuenta de este.

¹³⁵ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 291.

¹³⁶ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 144.

¹³⁷ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* Pg. 88.

Es importante relucir el hecho que la figura de la sustitución, tal y como ha sido explicada anteriormente, ha caído prácticamente en el desuso. Es decir, aún continua vigente dicha figura, pero con variantes que la han hecho desprenderse de sus propias características hasta llegar a confundirla con otras figuras en su aplicación práctica.

Debe indicarse que más adelante se analizará la forma en que esta figura se regula y manifiesta en el ordenamiento fiscal costarricense.

2.3 Agentes de retención

Surge en la vida jurídica, a raíz de facilitar la recaudación de los tributos, otra figura que ayuda a cumplir esta función, a la cual se le conoce por el nombre de agente retenedor o de retención. Al contrario del sustituto, quien facilita la labor recaudatoria estatal, al otorgarle a la administración tributaria otro sujeto a quien es posible cobrarle el impuesto, el agente retenedor facilita la recaudación tributaria puesto que él mismo ayuda recolectando el tributo e ingresándolo a la hacienda pública. En otras palabras, al inverso del sustituto quien desplaza en la relación jurídica al contribuyente, el agente retenedor sustituye más bien a la hacienda pública, ya que le sirve de intermediario para la recaudación del tributo. Por lo tanto, se reducen los costos de gestión y la recaudación tributaria se efectúa de manera más eficaz. De esta forma, los agentes retenedores se vuelven deudores del Estado por la obligación tributaria principal y otras obligaciones accesorias.

Los agentes retenedores son los responsables de pagar determinados impuestos al fisco, mediante una retención de dinero a los contribuyentes, correspondiente al importe del impuesto que a estos les concierne pagar.

“[La retención] consiste en el deber que se impone a quienes satisfacen ciertos rendimientos, de retener una parte de su importe para, posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración financiera. En consecuencia, el perceptor de esos rendimientos, que es el sujeto gravado por los citados Impuestos, deberá soportar la retención correspondiente.”¹³⁸

¹³⁸ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 283.

Como pudo observarse en el texto anteriormente citado, los pagadores de rendimientos hacen una retención en la fuente de los pagos que efectúan, por el monto correspondiente al impuesto, para posteriormente ingresarlo al fisco. Normalmente, estas retenciones se efectúan en los rendimientos pagados por conceptos de salarios, intereses, dividendos entre otros.

La razón de ser de esta figura, se debe a que los agentes de retención son quienes pagan los rendimientos y por ello se les facilita la labor recaudatoria, ya que simplemente tienen que restarle al monto total el importe correspondiente al impuesto. De la misma manera, la figura de la retención es beneficiosa para el Estado, puesto que esta se efectúa de forma periódica; es decir, conforme va ocurriendo el pago. Asimismo, la importancia de estos agentes no consiste solamente en su función recaudatoria, sino que también sirven de medios de comunicación a la administración, informando acerca de determinados contribuyentes y sus rentas. Dicha obligación declarativa de renta subsiste aún en los casos en que las rentas se encuentran exentas. Por esta razón, estos agentes ayudan fortaleciendo el control tributario de la administración.

En síntesis, el agente retenedor es la persona designada por ley para cada impuesto específico y quien tiene la potestad de detraer de los pagos que efectúe a otros obligados tributarios, el importe correspondiente al monto del impuesto que al contribuyente le incumbe pagar. Asimismo, el agente retenedor es también el responsable de ingresar dicho impuesto en las arcas estatales.

Es importante subrayar que solamente mediante la designación en una ley se puede nombrar a un sujeto que recaude un impuesto en vez del Estado. La determinación de los agentes retenedores es efectuada mediante una ley formal que encomienda a determinados sujetos a cobrar un tributo particular, en nombre y por cuenta del Estado. No obstante, esta designación es una potestad del agente, ya que este no solo tiene el poder de retener un importe, sino que también tiene el deber de hacerlo. En palabras de Pérez Royo,

“(…) al igual que en el caso de la sustitución, el presupuesto de hecho del que se deriva la obligación de retener debe hallarse previsto en la ley, aunque ésta pueda remitir a la regulación reglamentaria la especificación o concreción de los supuestos.”¹³⁹

Los agentes retenedores, a diferencia de los contribuyentes, no son quienes generan el hecho imponible del impuesto. No obstante, a pesar que los agentes retenedores no fueron quienes generaron la renta gravable, sí efectuaron el hecho imponible para ser considerados agentes de retención, al ser los responsables de satisfacer determinados rendimientos al contribuyente. Como bien lo ha puesto Pérez Royo, *“El retenedor satisface una deuda propia, distinta de la del contribuyente, aunque éste es quien soporta la retención (…).”¹⁴⁰* Por esta razón, para ser agente de retención se tiene que necesariamente cumplir con el hecho imponible establecido en la ley para tal fin, que lógicamente es distinto al hecho imponible del impuesto.

La retención es una especie de ingreso anticipado del impuesto sobre la renta, para ejercer mayor control y tener ingresos anticipados de dicho impuesto. Por ello, la retención cumple una función informativa y periódica, debido a que las leyes que dan surgimiento a esta figura, normalmente también establecen obligaciones y deberes de especificación de comunicación de datos, además de los resultantes del simple ingreso de las retenciones.

Antes de concluir con el análisis de esta figura, es importante terminar haciendo una breve diferenciación entre los sustitutos y los agentes retenedores, ya que en ocasiones estas dos figuras tienden a confundirse entre sí. Esto probablemente se debe al hecho que los sustitutos se valen de la retención de pagos al contribuyente para subrogarse el pago efectuado a razón de estos. No obstante, dichas figuras son totalmente distintas, ya que el agente retenedor a pesar de retener y pagarle al fisco el impuesto correspondiente al contribuyente, nunca será visto como el obligado directo ante los ojos de la administración tributaria; este será simplemente un recaudador de dicho impuesto en aras de facilitar la gestión tributaria,

¹³⁹ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 146.

¹⁴⁰ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 146.

“El punto que debe ser subrayado es el siguiente: a diferencia de lo que sucede con la sustitución tributaria, en la que la presencia del sustituto hace desaparecer al contribuyente de la relación jurídica tributaria, en el caso del retenedor, el hecho de la retención no supone más que la realización de un pago a cuenta de la obligación principal correspondiente al contribuyente, que continúa siendo el sujeto pasivo principal de la relación.”¹⁴¹”

En este sentido, la figura de la retención facilita al fisco con la recaudación tributaria sin hacer desaparecer por completo el vínculo entre el verdadero contribuyente del impuesto y la hacienda pública. Por ello, como se mencionó anteriormente, la figura del sustituto ha caído prácticamente en el desuso, ya que el espacio que alguna vez ocupó el sustituto en el mundo jurídico tributario, ha venido a ser suplido por el agente retenedor.

La relación de esta figura con el ordenamiento tributario costarricense, también será analizada más adelante.

2.4 Responsable solidario

La tercera figura importante para el estudio correspondiente, es el responsable tributario. Los responsables son terceras personas ajenas al vínculo tributario principal, quienes sin embargo, responden por la deuda del contribuyente. En este sentido, el responsable queda sujeto, no solo al pago material de la obligación, sino que también al resto de las prestaciones accesorias, incluyendo las formales. No obstante, dicha obligación no abarca las sanciones. De la misma manera, la figura del responsable tributario facilita al igual que las otras dos figuras estudiadas anteriormente, la recaudación de los tributos, ya que otorgan una especie de garantía del crédito tributario. Asimismo, como en el resto de las figuras analizadas, los responsables también son designados por ley formal. Por ello, la persona responsable entra en acción en el momento que se cumpla el presupuesto de hecho que así lo determina. En palabras de Pérez Royo,

¹⁴¹ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 146.

“El responsable que hasta ese momento era simplemente un obligado tributario en potencia, por haber realizado el presupuesto de hecho del que se deriva esta condición de responsable, pasa a ser sujeto en acto, obligado en el procedimiento de cobro.”¹⁴²

En cuanto a las clases de responsabilidad, cabe distinguir entre dos subtipos: la subsidiaria y la solidaria. En la subsidiaria, se debe de ejercer primero la acción al patrimonio del contribuyente y solamente después de agotada la acción contra este, la administración podrá dirigirse en contra del patrimonio del responsable. Por el otro lado, en la solidaria, el Estado se podrá dirigir indistintamente en contra del responsable o el contribuyente de un impuesto sin importar la prelación. Es decir, la diferencia entre estas dos figuras radica en el momento en que se hace exigible dicha responsabilidad.

En materia tributaria es más común la responsabilidad solidaria, de la cual se ha establecido al respecto lo siguiente,

“El responsable, pues, es un deudor tributario, pero no entra en la categoría de sujetos pasivos. Se trata de una persona que, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del sujeto pasivo o deudor principal. La indicada función de garantía ha sido subrayada por la doctrina (Calvo Ortega, Arias Abellán), que establece un paralelismo con la fianza.”¹⁴³

En otras palabras, el responsable solidario se coloca junto al contribuyente para rendir garantía del pago del impuesto del contribuyente. Sin embargo, en los casos en que el responsable solidario responde por la deuda, este tiene derecho al reembolso por parte del contribuyente.

Por último, cabe mencionar que dicha responsabilidad normalmente reside en los pagadores de rendimientos; por ello, suele ser común que un agente retenedor sea al mismo tiempo el responsable solidario de la recaudación de un mismo impuesto, tal y como sucede en el caso del impuestos sobre las remesas al exterior costarricense.

¹⁴² Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 150.

¹⁴³ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 150.

3. ELEMENTO SUBJETIVO EN EL IMPUESTO SOBRE REMESAS AL EXTERIOR COSTARRICENSE

Tal y como se ha venido explicando en páginas anteriores, el impuesto sobre remesas al exterior (ISRE), al ser un impuesto que grava a no-residentes fiscales, contiene particularidades distintas a otros impuestos. Una vez explicada la doctrina, a continuación se expondrán las características y particularidades del elemento subjetivo en el ISRE costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre remesas al exterior costarricense establece que:

“El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior”¹⁴⁴ (el subrayado no forma parte del texto original)

Asimismo, el artículo 56 de la LISR y el artículo 62 del RISR se manifiestan acerca del contribuyente del ISRE indicando lo siguiente,

“Son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciben rentas o beneficios de fuente costarricense.”¹⁴⁵

De todo lo anterior, se extrae que el contribuyente de dicho hecho imponible son las personas domiciliadas en el exterior. No obstante, ¿qué se entiende por una persona domiciliada en el exterior, según la ley costarricense? La anterior interrogante no puede ser contestada con base en una ley específica, puesto que su definición no se encuentra expresamente plasmada en ninguna. Por ello, para descifrar el elemento subjetivo de este impuesto, hay que analizar primero qué establece la ley en relación con la definición de domiciliados costarricenses, para lograr determinar a contrario sensu lo que se entiende por un no-domiciliado fiscal. No obstante, como fue mencionado en el segundo

¹⁴⁴ LISR, Op. Cit. Artículo 53.

¹⁴⁵ LISR, Op. Cit. Artículo 56; RLISR, Op. Cit. Artículo 62.

capítulo y como sucede en el presente caso, los términos “residente” y “domiciliado” se suelen utilizar indistintamente como sinónimos, sin necesariamente significar lo mismo.

3.1 Domiciliado fiscal costarricense

El ordenamiento jurídico costarricense ha entendido el “domicilio fiscal” como una especie del género domicilio plasmado en el Código Civil. Debido a que las personas no siempre se encuentran en un lugar determinado en donde la administración pública puede acudir a hacerles requerimientos para exigirles el cumplimiento de sus deberes formales y materiales, el ordenamiento crea una ficción jurídica de un asiento legal en donde se estima siempre presente el individuo, aunque momentáneamente se encuentre físicamente alejado de dicho lugar. Consecuentemente, *“el domicilio es la sede jurídica de la persona, el lugar donde la persona está localizada para el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus obligaciones.”*¹⁴⁶

A raíz de la importancia de este término, en derecho se puede hablar de distintos tipos de domicilios. No obstante, para el desarrollo de la tesis, solamente se estudiará el domicilio fiscal, el cual vincula a los contribuyentes con un determinado asentamiento tributario. Este término ha sido definido en la jurisprudencia fiscal de la siguiente manera,

“Es un elemento de configuración de las situaciones y relaciones tributarias, para la determinación del régimen jurídico aplicable a ellas, para fijar la competencia de los órganos de la Administración Tributaria y, en definitiva, para la seguridad jurídica de los diferentes sujetos. El cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos demanda lógicamente un lugar determinado y preestablecido que se convierte en sede de comunicación, declaración y verificación de situaciones tributarias de naturaleza diversa.

Por tanto, la elección del domicilio fiscal por parte del contribuyente no puede ser arbitraria; debe existir un vínculo entre el desarrollo de las actividades lucrativas, de producción, administrativas, de dirección, entre

¹⁴⁶ Procuraduría General de la República, Criterio-250-2009 del cuatro de setiembre de dos mil nueve.

*otros aspectos, para que el domicilio sea aceptado por la Administración Tributaria.*¹⁴⁷”

Es así como se desprende de los artículos anteriormente mencionados, que el término de domicilio al que hace referencia el código, es una sede jurídica en donde se vincula a los contribuyentes con el ejercicio de sus obligaciones tributarias. En otras palabras, el domiciliado fiscal costarricense es quien tiene un domicilio fiscal (un asentamiento físico) en territorio costarricense, en donde se le exigen sus obligaciones tributarias.

Por ello, a pesar que en partes de la ley de renta y sus disposiciones, se emplea el término de domicilio como sinónimo de residencia. Es claro que la ley costarricense entiende por domicilio, una sede jurídica y no una especie de nacionalidad fiscal (como se suele entender la residencia).

3.2 Residencia fiscal

La residencia es el “arraigo” de un sujeto en un Estado determinado. Es una especie de nacionalidad fiscal, mediante la cual los sujetos están vinculados a un Estado determinado para pagar sus tributos.¹⁴⁸ Este es el parámetro predilecto, del cual se valen los estados de renta mundial, para sujetarla mediante una obligación personal. No obstante, la residencia es igualmente importante en estados como Costa Rica, que solamente imponen una obligación real tributaria, a todo aquel quien genere renta en su territorio.

Para el régimen jurídico costarricense, es imprescindible definir claramente quién es considerado un residente fiscal en su Estado, ya que el régimen tributario aplicable sobre la renta de los sujetos, depende del estatus de residente o no-residente fiscal. Es decir, si un no-residente genera renta de fuente costarricense, se le aplicará las normas establecidas para el impuesto sobre remesas al exterior. Este impuesto, se adecúa a las características de los no-residentes y por ello, para que se configure el elemento subjetivo de dicho impuesto, es imprescindible que la renta gravada provenga de un no-residente fiscal. Ahora bien ¿quién es un no-residente fiscal? Esta

¹⁴⁷ Dirección General de Tributación (DGT) Oficio N° DGT-1169-2002 del veinte de diciembre de dos mil dos.

¹⁴⁸ Ver capítulo dos en la sección doctrinaria de residencia.

interrogante, no se puede responder directamente haciendo referencia a alguna norma en específico, sino que hay que definir primero qué se entiende por residente fiscal, para luego a contrario sensu determinar el significado de no-residente.

No obstante, antes de empezar a analizar la normativa, cabe hacer primero la aclaración que el término “domicilio” se utiliza como sinónimo de “residencia” en la normativa y jurisprudencias costarricense. Sin embargo, dado la definición que el código claramente establece para domicilio y el significado que la doctrina le ha dotado al término “residencia,” se prefiere no emplear el término domicilio como sinónimo de residencia. Así, que a pesar que la ley los emplea como sinónimos, este sustentante sí los diferenciará. Por ello, de aquí en adelante se hará referencia al término “residencia,” con independencia que los artículos de ley y jurisprudencia citada utilicen la palabra “domicilio” indistintamente.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios definen la residencia fiscal en el Estado costarricense, valiéndose de los artículos 26 y 27 de la ley. Estos hacen una diferenciación entre el domicilio de las personas físicas y el de las jurídicas; razón por la cual se proseguirá a explicar el término de esta misma manera:

a) Persona natural

El artículo 26 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) establece que el domicilio fiscal de una persona física se presume costarricense cuando suceden las siguientes cuatro condiciones, en el orden de prelación expuesto a continuación: 1) cuando Costa Rica es su lugar de residencia habitual, el cual se presume si una persona ha permanecido en el país por más de seis meses en el período fiscal; 2) si se desarrollan actividades civiles o comerciales o se tienen bienes que dan lugar a obligaciones fiscales en el Estado; 3) si ocurre el hecho generador de la obligación tributaria en el país; no obstante 4) si existiesen más de un domicilio de los contemplados anteriormente, la administración tributaria tendrá la facultad de poder elegir el domicilio fiscal de dicho sujeto.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Procuraduría General de la República,

“Para efectos del domicilio en nuestro país, debe tomarse en cuenta que el Código Tributario define que en el caso de las personas naturales, el domicilio es el lugar de la residencia habitual, si esta no se conociere, el lugar donde se desarrollan las actividades civiles o comerciales o se tienen bienes que den lugar a obligaciones fiscales o a falta de los anteriores el lugar de surgimiento del hecho generador del tributo.”¹⁴⁹”

b) Personas jurídicas

Las personas jurídicas, de conformidad con el artículo 27 del CNPT, se consideran domiciliadas tributariamente en el país cuando concurren las siguientes situaciones: 1) si en Costa Rica se encuentra el lugar de dirección de la compañía o su administración central; 2) en caso de no conocerse dicho lugar de dirección o administración, el lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica; 3) a falta de las anteriores, el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria y 4) el lugar que elija la administración tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.

Las disposiciones anteriormente expuestas, son también aplicables a las sociedades de hecho, fideicomisos, sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales.

En síntesis, para definir a los domiciliados fiscales la ley distingue entre personas físicas y jurídicas debido a las particularidades terminológicas que obviamente se distinguen del uno al otro. Pero en fin, los elementos que se toman en consideración para el domicilio son básicamente los mismos: el lugar habitual del asentamiento, el lugar principal de las actividades desarrolladas, el lugar donde ocurre el hecho generador de la obligación tributaria o el lugar que escoja la administración tributaria en caso que existan más de un domicilio tal y como se encuentra contemplado en la ley.

¹⁴⁹ PGR, Criterio-250-2009 del cuatro de setiembre de dos mil nueve.

c) Residencia en la LISR

La definición de residencia plasmada en los artículos 26 y 27 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es muy escueta, razón por la cual al hablar de residencia para efectos del impuesto sobre la renta, el numeral más utilizado es el artículo 5 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto este establece lo siguiente:

“Artículo 5.- Personas domiciliadas.

Para los efectos de la aplicación de la ley, se consideran domiciliadas en el país:

a) Las personas naturales nacionales, que perciban rentas de fuente costarricense, independientemente de que hayan residido o no en el territorio nacional, durante el período fiscal respectivo.

La Dirección queda facultada para considerar domiciliados en el país a costarricenses que permanezcan en el exterior realizando estudios, cursos de especialización, recibiendo tratamiento médico especializado o por otras causas similares a las mencionadas;

b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país, por lo menos seis meses en forma continua durante el período fiscal. No obstante, la dirección está facultada para otorgar la condición de domiciliado, cuando se trate de personas que hayan trabajado un período menor al citado, exclusivamente en relación de dependencia, con patronos domiciliados o residentes en Costa Rica;

c) Las personas naturales que desempeñen representaciones o cargos oficiales en el extranjero, pagados por el Estado, sus entidades o las municipalidades;

ch) Las personas jurídicas legalmente constituidas en Costa Rica, así como las sociedades de hecho que actúen en el país;

d) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica;

e) Los fideicomisos o encargos de confianza constituidos conforme a la legislación costarricense;

f) Las sucesiones, independientemente de la nacionalidad y del domicilio del causante;

g) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país; y

h) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.¹⁵⁰”

a-1 El inciso a) del artículo 5 del RLISR, presume residentes a las personas naturales nacionales, que perciban rentas de fuente costarricense, independientemente que hayan residido o no en el territorio nacional, durante el período fiscal respectivo. Esto evidencia el fuerte arraigo que proviene de parte de la nacionalidad costarricense. Asimismo, cabe destacar la segunda parte de este inciso, ya que al alegar la ley que *“la Dirección queda facultada para considerar domiciliados en el país a costarricenses que permanezcan en el exterior realizando estudios, cursos de especialización, recibiendo tratamiento médico especializado o por otras causas similares a las mencionadas¹⁵¹”*, se da a entender que la residencia fiscal costarricense no se pierde tan fácilmente. Este supuesto pareciera indicar que cuando la ausencia en el país es momentánea, la ley costarricense igualmente le dará el trato de residente fiscal.

a-2. De conformidad con el artículo 5, inciso b) del RLISR, cabe explicar dos situaciones distintas: 1) cuando la ley considera a un extranjero que haya permanecido más de seis meses de forma continua en el país y 2) cuando a un extranjero antes de haber permanecido seis meses en el país se le considera como residente fiscal costarricense.

La primera situación de la cual hace referencia el artículo 5 del RLISR establece, que se consideran residentes costarricenses, aquellos extranjeros que hayan permanecido de forma continua, por más de seis meses, durante un mismo período fiscal en Costa Rica.

¹⁵⁰ RLISR, Op. Cit. Artículo 5.

¹⁵¹ RLISR, Op. Cit. Artículo 5, inciso a.

La jurisprudencia costarricense al referirse acerca de este punto, hace a su vez una distinción entre dos momentos. La primera consiste en el trato que se le otorga al extranjero quien no lleva más de seis meses en el país. Al respecto, la jurisprudencia ha establecido que durante los primeros seis meses, el extranjero será considerado un no-residente. Razón por la cual, en caso de generar renta de fuente costarricense, este estará afecto al impuesto sobre remesas al exterior.¹⁵² Consecuentemente, se deberá pagar un impuesto sobre la renta bruta sin posibilidad alguna de deducir gastos.¹⁵³ Ahora bien, al ser aplicable el impuesto sobre remesas al exterior, cabe aplicarle a estos montos brutos una tarifa para determinar el impuesto. Dicha tarifa dependerá, al fin y al cabo, del tipo de servicio personal brindado. De conformidad con el artículo 59 del ISRE, se aplicará una tarifa del 15% cuando los servicios personales sean ejecutados sin que medie ninguna relación de dependencia, tal y como lo dispone el artículo 26 de la LISR. Sin embargo, cuando se paga por un trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, la tarifa aplicable según el artículo 59 de la LISR será la del 10% sobre la renta bruta.¹⁵⁴ No obstante, existe una excepción a la regla de los seis meses, que será comentada después de explicar el otro momento.

El segundo momento se da después que el extranjero conlleva seis meses continuos en territorio costarricense, en el mismo período fiscal. Posteriormente a ese periodo, el extranjero será considerado inmediatamente un residente fiscal costarricense y por ende será afecto al impuesto sobre las utilidades o al de trabajo personal dependiente.¹⁵⁵ Es importante recalcar que lo importante para el derecho tributario no es el lapso de seis meses solamente, sino que estos han de transcurrir en un mismo período fiscal. En el Oficio DGT N° 235-1999, la administración denegó el estatus de residencia a un extranjero a pesar de haber residido más de seis meses en el país, ya

¹⁵² DGT Oficio N° 720-2003, del veintitrés de junio de dos mil tres; DGT Oficio N° 296-2003, del diecisiete de marzo de dos mil tres; DGT Oficio N° 810-2001, del veintiocho de setiembre de dos mil uno.

¹⁵³ DGT Oficio N° 296-2003, del diecisiete de marzo de dos mil tres; DGT Oficio N° 455-1998 del diecinueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho.

¹⁵⁴ DGT Oficio N° 720-2003, del veintitrés de junio de dos mil tres; DGT Oficio N° 810-2001, del veintiocho de setiembre de dos mil uno.

¹⁵⁵ DGT Oficio N° 720-2003, del veintitrés de junio de dos mil tres; DGT Oficio N° 296-2003, del diecisiete de marzo de dos mil tres; DGT Oficio N°-810-2001, del veintiocho de setiembre de dos mil uno.

que este había permanecido en el país de mayo a diciembre. Sin embargo, debido a que el año fiscal comienza en octubre, no transcurrieron en un mismo período fiscal y por lo tanto su residencia fiscal fue denegada.¹⁵⁶ Con respecto a la forma “*continua*” en que los extranjeros deben permanecer en el país. El oficio DGT 810-2001 estableció que los seis meses en Costa Rica, en un mismo período fiscal se cumplirán,

“siempre y cuando el trabajador, permanezca en el territorio nacional de manera estable y sus salidas del país no afecten esa permanencia. En el caso de no adquirir la condición de domiciliado, por constantes interrupciones de su permanencia, el impuesto a pagar será el previsto en el punto a- [impuesto sobre remesas al exterior] hasta tanto no alcance esa condición (...) si el ejecutivo sale constantemente del país puede verse afectado su status de domiciliado.”¹⁵⁷

No obstante, dicho criterio fue flexibilizado en el Oficio DGT 86-07,¹⁵⁸ cuando un contribuyente pretendió valerse de esta falta de continuidad en el país, al alegar que este había salido del país en el período de los seis meses y que por lo tanto no podía considerarse residente. Al respecto, la Dirección General de Tributación rechazó el argumento estableciendo que a pesar de que estos salieron del país, la situación del caso exponía diversos elementos que demostraban que el trabajador tenía una permanencia estable en el país y que por lo tanto, no afectaban la condición de residente en el país,

“En el caso de análisis, los empleados extranjeros son enviados por períodos que van de seis meses a tres años, teniendo que establecer su nuevo domicilio en Costa Rica durante el lapso que presten sus servicios a las Compañías. Desde que inician sus funciones en nuestro país son incluidos en planillas, y es en el territorio nacional donde mantienen sus intereses vitales; perciben su salario, radica su familia y realizan pagos de seguros”¹⁵⁹

Ahora bien, a pesar que el extranjero no transcurra seis meses en el país, la ley prevé una excepción a la regla. En este sentido, aquel extranjero que por más que haya

¹⁵⁶ DGT Oficio N° 235-1999, del once de febrero de mil novecientos noventa y nueve.

¹⁵⁷ DGT Oficio N° 810-2001, del veintiocho de setiembre de dos mil uno.

¹⁵⁸ DGT Oficio N° 86-2007, del veintidós de enero de dos mil siete.

¹⁵⁹ DGT Oficio N° 86-2007, del veintidós de enero de dos mil siete.

permanecido menos de seis meses en territorio costarricense, trabajé en relación de dependencia con patronos domiciliados o residentes costarricenses, la administración tributaria podrá catalogarlo como residente fiscal.

El Oficio DGT 86-07 sienta un precedente importante, en cuanto demuestra un caso en el cual, a pesar de no haber transcurrido los seis meses, se le otorga la residencia al extranjero por encontrarse en relación de dependencia. Es curioso examinar el razonamiento que utilizó la administración tributaria, puesto que las razones expuestas anteriormente, acerca de los elementos de permanencia que demuestran arraigo en el país, no son utilizadas para fundamentar el otorgar la residencia antes de los seis meses. Dicho oficio solamente se basa en el hecho que existe una relación de dependencia con un patrono domiciliado costarricense,

“Por su parte, el inciso b) del artículo 5 citado, le otorga la facultad a esta Dirección, para darle la condición de domiciliado a las personas, que trabajen menos de seis meses, exclusivamente, en relación de dependencia, con patronos domiciliados en Costa Rica. Situación que, en el presente caso es aplicable, considerando que, los funcionarios desde un inicio son destacados en el país a laborar en relación de dependencia.”¹⁶⁰

Lo anterior, deja entrever dos situaciones. La primera vislumbra la discrecionalidad de la administración tributaria para decidir cuándo ser literal y cuándo no en su propio capricho. Con respecto al período fiscal y en el oficio DGT 810-2001, se atiene a la literalidad de la norma. Mientras que en el oficio DGT 86-07, la administración atiende al sentido teleológico de la norma, en perjuicio del contribuyente. La segunda situación, consiste en la amplia facultad que tiene esta de decidir nuevamente de forma discrecional cuándo sí y cuándo no considerar a un extranjero como residente, cuando haya pasado un lapso menor de seis meses en el país, pero sometido a una relación de dependencia. En este sentido, pareciera acertar Torrealba Navas al opinar que,

“(...) el artículo 59, al regular las alícuotas del impuesto, aísla el concepto de salarios y remuneraciones y remuneraciones que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. Si relacionamos

¹⁶⁰ DGT Oficio N° 86-2007, del veintidós de enero de dos mil siete.

este supuesto con la regla contenida en el inciso b) del artículo 5 del Reglamento a la Ley, nos damos cuenta que la Administración está dejando a su discrecionalidad decidir cuándo, mediando relación de dependencia, un extranjero será considerado domiciliado o no. “En efecto, la norma reglamentaria, tras decir que se considera domiciliada a la persona natural extranjera que haya residido o permanecido en el país por lo menos seis meses en forma continua durante el período fiscal, agrega inmediatamente que “No obstante, la Dirección está facultada para otorgar la condición de domiciliado, cuando se trate de personas que hayan trabajado un período menor al citado, exclusivamente en relación de dependencia, con patronos domiciliados o residentes en Costa Rica. Por lo tanto, pende sobre todo extranjero que trabaje en relación de dependencia la “espada de Damocles” de si será considerado domiciliado o no, o, lisa o llanamente, de su se le deberá aplicar el impuesto de remesas o el de salarios. Parece que estamos ante otra extralimitación reglamentaria.^{161”}

a-3 Si se siguen analizando los supuestos del artículo 5 del RLISR, se puede notar como los primeros dos incisos versan sobre personas naturales. Cabe por ello preguntarse ¿cuáles son los términos aplicables a las personas jurídicas para ser consideradas residentes fiscales costarricenses? Al respecto, el oficio de Tributación Directa N° 637-98 indica que,

*“En el caso de **personas jurídicas**, dependiendo de la figura jurídica de la firma consultora, para la aplicación de la ley, podría encajar especialmente, en alguno de los supuestos de “persona domiciliada” previstos en los incisos **ch**) [personas jurídicas legalmente constituidas en Costa Rica, así como las sociedades de hecho que operen en el país], **d**) [sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica] o **h**) [personas jurídicas que sin estar expresamente incluidas en ninguno de los incisos del artículo 5 citado, desarrollan actividades lucrativas en el país]; se advierte asimismo, que ninguno de estos casos que hemos señalado de personas jurídicas, se estipula condicionamiento alguno en cuanto a tiempo de permanencia en el país por parte de la entidad.^{162”}*

¹⁶¹ Torrealba, Adrián, [La Imposición sobre la Renta en Costa Rica](#). Base de Datos Impositus www.impositus.com

¹⁶² Dirección General de Tributación Directa, Oficio N° 637-1998, del once de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Es decir, existen tres supuestos en donde encajar las personas jurídicas y lo importante de notar es que estos, a diferencia de las personas naturales, no tienen un límite máximo para ser considerados residentes.

a-4. Con respecto a los establecimientos permanentes, cabe destacar que a pesar que estos son extensiones de no-domiciliados fiscales, de conformidad con el artículo 5 del RLISR, se denota como la legislación costarricense los ha catalogado como residentes. El inciso d) de dicho reglamento, expresamente los reconoce como tales. No obstante, se hablará de ellos más adelante.

3.3 No-Residentes

En aras de descifrar lo que la ley entiende por no-residente, cabe estudiar lo dispuesto por tres artículos específicos: el artículo 5 del RLISR, el artículo 28 del CNPT y el artículo 11 de la LISR.

a) El artículo 5 del RLISR es esencial para dar a entender quién es considerado no-residente bajo la normativa costarricense, ya que establece los parámetros de quién es considerado residente en territorio nacional. Por ello, a contrario sensu, se desprende en virtud de este numeral quien es un no-residente fiscal en Costa Rica. Por ello, interpretando de forma contraria este artículo, se puede determinar junto con otros factores, quién es el contribuyente del impuesto sobre remesas al exterior.

b) Ahora bien, el artículo 5 del RLISR no es el único parámetro expuesto en la normativa que ayuda a dar luz acerca de la situación de los no-residentes fiscales en Costa Rica. Con el fin de dar un trato adecuado a la domiciliación formal de las personas residentes en el extranjero, el CNPT costarricense ha establecido lo siguiente,

“Artículo 28- Personas domiciliadas en el extranjero

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben de aplicar a éste las disposiciones de los artículos 26 y 27;*
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y*
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria¹⁶³”*

¹⁶³ CNPT. Op. Cit. Artículo 28.

En otras palabras, si no se tiene un establecimiento permanente (particularidad que se hablará a continuación) el domicilio será el de su representante legal o donde ocurran el hecho generador de la obligación tributaria. Este último supuesto no queda claro, ya que el domicilio de un sujeto no puede depender en su totalidad del lugar en donde se generen los hechos imposables de una obligación tributaria, dado que en caso de que así fuera, los no-domiciliados que generaran el hecho generador de la obligación tributaria, como por ejemplo renta en Costa Rica, serían considerados domiciliados costarricenses. Cosa que en realidad no se da, ya que más bien por esta razón existe el ISRE en el país. Por consiguiente, este último supuesto c) del artículo 28, pareciera estar hablando acerca del lugar en donde se desarrollan principalmente las actividades del domiciliado extranjero.

b-1 Establecimientos permanentes

Sucede un fenómeno interesante, con respecto a los establecimientos permanentes que operan en el país. A pesar que estos son establecimientos permanentes de sujetos no-domiciliados en Costa Rica, por el hecho de operar en el país, les aplica las disposiciones de los artículos 26 y 27 del CNPT con respecto a las personas naturales y jurídicas domiciliadas en Costa Rica, tal y como se encuentra dispuesto en el artículo 28 anteriormente citado. El establecimiento permanente no constituye una entidad jurídica autónoma, pues la persona jurídica es la sociedad domiciliada en el exterior, no obstante, sí es un contribuyente fiscal autónomo,¹⁶⁴ tal y como el artículo 2 del LISR lo establece,

“Art.2: Contribuyentes: ... establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que hayan en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios- incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento-, así como el destinado a la compraventa de mercancías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.”¹⁶⁵

¹⁶⁴ DGT Oficio N° 194-2009, del veintiuno de abril de dos mil nueve.

¹⁶⁵ LISR Op. Cit. Artículo 2.

La definición plasmada anteriormente es bastante amplia e imprecisa, ya que por ejemplo esta omite referirse a las características particulares que debe reunir el lugar fijo de negocios para ser considerado efectivamente un establecimiento permanente. Es por ello que la legislación costarricense ha tenido que recurrir a doctrina y legislación internacional para lograr llenar los vacíos legales del significado de este concepto que es propio del derecho tributario internacional. Al respecto la Dirección General de Tributación se ha manifestado,

“(...) Como lo ha sostenido esta Dirección en varios oficios, en los que se ha desarrollado ampliamente esta figura, tratándose de un concepto propio de la Tributación Internacional, para determinar sus alcances se ha acudido a los comentarios del artículo 5 del “Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.), en el cual el concepto de establecimiento permanente se utiliza esencialmente, para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante.

De conformidad con este artículo 5, las características esenciales que tiene que reunir un establecimiento permanente, son las siguientes:

** Un lugar fijo de negocios; es decir, una instalación, un local, o los medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Ejemplo: maquinaria y equipo.*

** Este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, que normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado y con cierto grado de permanencia.*

** La realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal), realizan todas o una parte de las actividades de la empresa, en ese lugar fijo de negocios.*

** La actividad de la empresa es realizada principalmente por el empresario o por personas con una relación laboral con la empresa (el personal) El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes) Son irrelevantes los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros.*

*De este modo, para que ese lugar fijo de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza **debe realizar sus actividades esenciales, en todo o en parte**, a través del mismo.*

De conformidad con estos criterios, las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de una empresa, son aquellas que se constituyen en agentes dependientes por cuenta de la empresa; personas que por el alcance de sus poderes, o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta trascendencia en el Estado de que se trate. Por ello, pueden serlo sólo aquellas que están facultadas para concluir contratos y vincular a la empresa a las actividades empresariales en ese Estado.

Los mismos Comentarios señalan que la independencia de una persona en relación con la empresa, dependerá del alcance de sus obligaciones con ésta. Si las actividades que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, entonces esa persona no se puede considerar independiente de la empresa. Otro criterio muy importante a tomar en cuenta, es lo referente al riesgo empresarial, si este es soportado por la persona o por la empresa a la que representa.¹⁶⁶

En este sentido, el texto ilustra el hecho que un establecimiento permanente debe tener un lugar fijo en un territorio, el cual debe ser además utilizado para realizar todas o parte de las actividades en él. Es decir, para que un establecimiento se considere establecimiento permanente asentado en Costa Rica, dicho sujeto debe realizar las actividades principales de la empresa y no solo las auxiliares como se explica a continuación,

“La expresión “establecimiento permanente” se ha definido, como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Esto significa, según los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio, en el cual precisamente se regula este tipo de establecimientos, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

Debe entenderse que cuando se habla de realización de actividades de la empresa, se refiere a la actividad o actividades principales y no a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, en cuyo caso no constituiría un establecimiento permanente. Es decir que se limita el

¹⁶⁶ DGT Oficio Nº 194-2009, del veintiuno de abril de dos mil nueve.

alcance de aquella definición, excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben tener la consideración de establecimiento permanente aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios.¹⁶⁷”

Asimismo, cabe destacar de la cita anterior que las personas también pueden constituir establecimientos permanentes si son agentes dependientes o trabajan por cuenta de la empresa y se encuentran sujetas al mismo riesgo empresarial de la empresa a la que representan,

“Con la evolución de tecnológica y comercial de las actividades desarrolladas por las empresas, dentro del ámbito internacional, se ha producido una globalización y universalización de dichas actividades que trascienden el mero ámbito territorial, de manera tal que hoy día, no es necesario contar con un establecimiento o explotación física, como tradicionalmente se entendía, para considerarlo como establecimiento permanente, bastando la existencia de algún tipo de organización humana por medio de la cual se pueden realizar negociaciones o actividades lucrativas en el país, en cuyo caso ese centro de operaciones, relaciones e intervenciones de carácter comercial por sí mismo constituye un centro de imputación de actividades generadoras de rentas gravadas en el territorio nacional. (...) es evidente que para efectos tributarios, los ingresos devengados o percibidos por la interesada obedecen a actividades, explotaciones o negocios desarrollados por un establecimiento permanente ubicado en el territorio costarricense, el cual, como se indicó anteriormente, no requiere la existencia física de una explotación agrícola, industrial o comercial, sino que basta con que exista un centro de operaciones representado por una persona física con poderes suficientes para llevar a cabo las actividades propias de la empresa.”¹⁶⁸

Como se pudo apreciar en párrafos anteriores, el concepto del establecimiento permanente es un término fiscal bastante complejo y singular, ya que a pesar que es una entidad dependiente de una empresa no domiciliada en Costa Rica, para efectos fiscales esta se encuentra domiciliada en el país. Consecuentemente, las ganancias generadas por establecimientos permanentes asentados en el país pagan renta por el impuesto de las utilidades y no por el impuesto sobre remesas al exterior, como suele suceder en otros países, como por ejemplo en España.

¹⁶⁷ DGT Oficio Nº 125 -2009, del trece de marzo de dos mil nueve.

¹⁶⁸ Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, sentencia Nº 463-P-2002, de las trece horas del veintinueve de noviembre de dos mil dos.

Consecuentemente se desprende, como el artículo 28 del CNPT no da a entender quién es considerado un no-residente fiscal. Por el contrario, dicho artículo solamente define parámetros para establecer en cuál Estado se tendrán por domiciliados los no-residentes fiscales costarricenses. Es decir, dicho artículo 28 no define que se entiende por un no-residente fiscal costarricense; razón por la cual, la normativa aplicable para tal fin, es solamente la del artículo 5 del RLISR. Por ello, para descifrar el significado del “término” no-residente del impuesto sobre las remesas al exterior, se deberá de interpretar a contrario sensu, lo dispuesto por el artículo 5 del RLISR.

c) Renta neta presuntiva de empresas no residentes

El artículo 11 de la LISR establece una disposición que a primera instancia pareciera relacionarse con los no residentes. Este establece una renta neta presuntiva a empresas no-residentes en Costa Rica, a las cuales se les dificulta el cálculo de su renta territorial costarricense, en virtud que también efectúan operaciones extraterritoriales. Sin embargo, el artículo comienza estableciendo en general a quién se le aplica dicha disposición y al respecto establece que son a *“las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica (...).¹⁶⁹”* Como fue estudiado anteriormente, el inciso d) del artículo 5 de la LISR, establece que serán considerados residentes fiscales costarricenses, las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que actúen en el país, de personas no-residentes en Costa Rica. Es decir, queda claro desde un inicio que a pesar que el título del artículo 11 de la LISR pareciera ser aplicable a los no-residentes fiscales costarricenses, en realidad es un artículo que regula más bien a contribuyentes afectos al impuesto sobre las utilidades, según el numeral segundo de la LISR.

En síntesis, el artículo 11 de la LISR a pesar de aparentar a primera instancia, regular el tratamiento de no-residentes fiscales, en realidad lo que viene hacer en la práctica, es regular la renta neta presuntiva de actividades afectas al impuesto sobre las utilidades.

¹⁶⁹ LISR Op. Cit. Artículo 11.

Esto se debe a que en realidad, dicho artículo sujeta solamente a residentes fiscales costarricenses.

3.4 Otros sujetos

Obligar al pago de un impuesto a un no-domiciliado es más difícil que a un residente fiscal, debido a que coaccionarlo es más complejo. Por ello, la ley costarricense ha tenido que prever para estos casos una normativa distinta. El sujeto pasivo del impuesto sobre las remesas al exterior (ISRE) lo constituyen los no-domiciliados fiscales que generan renta en el país, es decir, los no-domiciliados son los contribuyentes de dicho impuesto. No obstante, debido a la complejidad de sujetar a estos, la ley ha tenido que prever otros mecanismos tales como los de designar a otros sujetos distintos a los que realizan el hecho generador del impuesto, que sí se encuentran domiciliados en el país, para que estos últimos sean los encargados de efectuar el pago del impuesto vía retención del mismo a los no-domiciliados, en aras que el pago del tributo no se escape del fisco.

a) Agente de retención

La ley costarricense se vale de los agentes de retención para recaudar el ISRE. Esta figura es escuetamente definida en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) de la siguiente manera,

“Son agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.”¹⁷⁰

Esta definición del CNPT es muy general. Por ello, la jurisprudencia costarricense ha tratado de explicar y ampliar dicho significado, haciendo a la vez una distinción entre los agentes de retención y los de percepción,

¹⁷⁰ CNPT Op. Cit. Artículo 23.

“Otro aspecto que debemos considerar es la diferencia entre Agentes de Retención y Percepción. El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente, o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco por concepto del tributo, por ejemplo, un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto sobre la renta. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que hayan retenido. El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal, que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco.¹⁷¹”

Como quedó expuesto anteriormente, la diferencia entre los agentes de retención y percepción estriba en que los de retención son deudores del contribuyente; es decir, que estos le deben una suma de dinero al contribuyente. Por ello, el Estado se vale de esta situación para exigirles a los agentes la obligación de restarle al monto total que le deben pagar al contribuyente, el importe del impuesto correspondiente. Mientras que por el contrario, los agentes de percepción son más bien quienes reciben dinero del contribuyente, no quienes pagan. Por esto mismo, en el impuesto sobre las remesas al exterior se hace referencia al sujeto bajo el nombre de agente de retención y no el de percepción.

Dado a que el numeral que define en el CNPT el término de agente de retención dispone que estos serán designados en la ley específica de cada impuesto, vale remitirse a la LISR en la sección del impuesto sobre las remesas al exterior. No obstante, en la ley del ISRE tampoco se especifica expresamente quién es el agente de retenedor. Pero dicha figura se desprende del hecho imponible del mismo impuesto que manifiesta lo siguiente,

“El impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.¹⁷²” (subrayado no es del original).

¹⁷¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 3671-2006, de las catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis.

¹⁷² LISR Op. Cit. Artículo 53.

Conforme a lo anterior, se vislumbra que el impuesto vincula a los que pagan o acreditan la renta; es decir, el impuesto se formula en torno a los proveedores de la renta y no a los que en realidad la obtienen. Esta idea es claramente explicada por el Dr. Torrealba que al respecto establece que,

*“ (...) el comportamiento relativo a la renta no viene definido correctamente [en el impuesto sobre las remesas al exterior], pues el legislador asume el punto de vista del agente de retención **proveedor de renta** y no el de sujeto que **obtiene** la renta. En ese sentido, para una correcta comprensión del hecho generador, debemos indicar que éste no es el “pago, acreditación o puesta a disposición de personas domiciliadas en el exterior de renta o beneficio”, sino la percepción, debito o puesta a disposición de la persona domiciliada en el extranjero.¹⁷³”*

Por ello, independientemente de lo que se considere correcto o no, la única verdad es que por el momento la ley así lo ha designado. Cabe destacar que la figura del agente de retención en Costa Rica no es el contribuyente del impuesto. No obstante, a pesar de que este no es quien produce el hecho generador del impuesto y por ello no es el contribuyente del mismo, sí es por ley el responsable de pagar dicho impuesto. Esta misma obligación de retención se examina claramente en el numeral 24 del RLISR, en donde se indica que,

“Los patronos o pagadores efectuarán las retenciones sobre las rentas citadas en los Títulos II y IV de la ley, según se trate de personas domiciliadas o no en el país.¹⁷⁴”

De lo anterior, se desprende que los pagadores de la renta son quienes operan como agentes de retención de la misma. No obstante, la jurisprudencia ha hecho una excepción al respecto, cuando los pagadores de renta a los no-residentes, son también no residentes. Dicha salvedad será comentada en la parte referente a la liquidación formal del pago.

¹⁷³ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

¹⁷⁴ RLISR Op. Cit. Artículo 24, inciso a.

Remitiéndonos de vuelta a la regla general de los agentes retenedores, la figura de la retención facilita al fisco con la recaudación tributaria, sin hacer desaparecer por completo el vínculo entre el verdadero contribuyente del impuesto y la hacienda pública. Por ello, el agente retenedor sustituye más bien a la hacienda pública, ya que este sirve de intermediario para la recaudación e ingreso del tributo al fisco. Dado al fuerte vínculo de obligatoriedad del pago del impuesto de remesas por parte del agente de retención, hay quienes piensan que dicha figura del agente de retención en Costa Rica es más bien un sustituto. No obstante, en opinión del sustentante, ese vínculo se encuentra más bien del lado del sujeto activo y no del pasivo; ya que como fue expuesto anteriormente, el agente sirve más bien de un intermediario de recaudación tributaria. Sin embargo en Costa Rica, los fallos jurisdiccionales suelen equiparar el significado de los términos sustituto y agentes de retención, empleando ambos conceptos como sinónimos,

“En doctrina surgen algunas discrepancias en cuanto a la figura del sustituto y sus responsabilidades, pero para efectos de esta sentencia, debemos señalar que el artículo 24 del Código Tributario [titulado: Responsabilidad del agente de retención o de percepción] establece que una vez hecha la retención o percepción, el único responsable es el agente. Algunos autores, y el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 20, entienden que el sustituto es un deudor por deuda ajena, lo que implica que es un deudor por una obligación nacida de un hecho generador en que el sustituto no aparece, sea, que el sustituto o agente de retención o percepción, no ve en principio, gravada su propia capacidad económica. Es importante tener presente que siempre con la finalidad de facilitar las tareas recaudatorias de la Administración, la Ley puede encomendar a determinados sujetos particulares que cobren un tributo particular, en nombre y por cuenta del Estado, el cual deben luego ingresar en el Tesoro. El recaudador sin título, llamado así por la doctrina, se ubica en el lado activo de la relación tributaria, a la manera de “sustitutos” del ente público y no del contribuyente.¹⁷⁵”

Pareciera ser que en Costa Rica las instancias jurisdiccionales emplean los significados de dichas figuras doctrinarias indistintamente, ya que se desprende del texto que la palabra sustituto se utiliza para referirse a los agentes de retención. Sin embargo,

¹⁷⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 3671-2006, de las catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis.

cabe subrayar que dicha equiparación de términos no significa de ninguna manera que la jurisprudencia considera que el agente de retención es un verdadero sustituto tal y como se estudió en la parte doctrinaria. Por el contrario, la jurisprudencia nacional ha dejado claro que el contribuyente continúa siendo el obligado principal de la obligación tributaria. A continuación jurisprudencia costarricense que así lo dispone,

“En todo caso lo que interesa destacar aquí, es que el impuesto cuya desigualdad –e inconstitucionalidad- intenta poner de manifiesto la actora, se le aplica en su condición de agente retenedor del impuesto sobre remesas al exterior, que aunque le hace responsable solidaria de la obligación, no le convierte en sí misma en sujeto pasivo o siquiera sustitutivo del tributo.¹⁷⁶”

“(...) al tenor de lo dispuesto por el canon 56 ibidem, el contribuyente de la obligación tributaria es la entidad no domiciliada, por ende, aún cuando el agente domiciliado haga las veces de retenedor del impuesto y sea responsable solidario por el pago del tributo, ello no implica que la entidad que recibe la remesa no sea la principal obligada frente al Fisco, o que bien, la carga fiscal vincule en inicio al nacional.¹⁷⁷”

Adicionalmente, cabe destacar que la ley también asimila a estos agentes de retención con otra figura conocida en doctrina bajo el nombre de responsables solidarios, tal y como se vio en las citas anteriores. Dicha figura será explicada a continuación.

b) Responsable solidario

La ley costarricense traslapa las figuras del agente de retención y el responsable solidario en un solo sujeto, ya que esta establece que el agente de retención será solidariamente responsable por el pago del ISRE.

“Art. 24- CNPT Responsabilidad del agente de retención o de percepción:
Efectuada la retención o percepción del tributo, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y si no realiza la retención o percepción, responde solidariamente, salvo que pruebe ante

¹⁷⁶ Tribunal Contencioso Administrativo, sección cuarta, II Circuito Judicial de San José, Goicoechea - Resolución N° 50 – 2004, a las once horas veinticinco minutos del día dieciocho del mes de junio de dos mil cuatro.

¹⁷⁷ Sala Primera de la Corte, Sentencia: 950- 2005. Del siete de diciembre de dos mil cinco, de las quince horas cincuenta minutos, citado en: DGT Oficio N° 949- 2001, del veintiuno de noviembre de dos mil uno.

la Administración Tributaria que el contribuyente ha pagado el tributo. Si el agente, en cumplimiento de esta solidaridad, satisface el tributo, puede repetir del contribuyente el monto pagado al Fisco.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen; y en tal caso el contribuyente puede repetir del agente las sumas retenidas indebidamente.”

Cabe resaltar como dicho artículo dota al agente retenedor de una responsabilidad solidaria con respecto a la retención que este debe efectuar. No obstante, la redacción del artículo pareciera indicar que la responsabilidad del agente frente al fisco surge una vez que se efectúe una primera retención. Es decir, que en la primera retención que efectúe el agente, este no será responsable solidario. El agente solamente será responsable, una vez que haya efectuado más de una retención.

Prosiguiendo con el tema de la responsabilidad de los agentes de retención, el artículo 56 de la ley del impuesto sobre la renta costarricense, en el título correspondiente al ISRE, en la parte del capítulo que define a los contribuyentes de dicho impuesto, establece de primera entrada a los no-domiciliados como los propios contribuyentes. No obstante, luego en su segundo párrafo establece que aquellas personas quienes efectúen el crédito, pago o pongan a disposición rentas de fuente costarricense a personas domiciliadas en el exterior, serán responsables solidarios de todas las obligaciones establecidas en la ley de este impuesto, así como al pago del mismo. La jurisprudencia ha entendido este concepto de la siguiente manera,

“Dicho término [responsabilidad solidaria] debe entenderse como la posibilidad que tiene un sujeto acreedor de cobrar de más de un acreedor el importe que le adeudan, decidiendo el acreedor a quién cobrarla y cómo cobrarla, sin más limitación que su propia voluntad de decidir sobre estos aspectos. Referido al concepto de “responsabilidad solidaria” la doctrina ha indicado: “En el ámbito tributario ello significa que cada uno de los contribuyentes solidarios debe la obligación tributaria total, de manera que la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos reclamándoles todo el importe del tributo...”¹⁷⁸”

¹⁷⁸ Martín, Juan Ibíd. Pg. 292. Citado en Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) N°-67-P-2009, de las ocho horas del diecisiete de marzo de dos mil nueve.

La obligación solidaria también se encuentra plasmada en el Reglamento del ISRE de forma más detallada indicando lo siguiente,

“Artículo 62- Contribuyentes

(...)

Son responsables solidarios de las obligaciones establecidas en la ley, las personas físicas o jurídicas, de hecho o de derecho, públicas o privadas, domiciliadas en Costa Rica, que efectúen el crédito, pago o pongan a disposición rentas de fuente costarricense a personas domiciliadas en el exterior.¹⁷⁹”

En otras palabras, los agentes de retención son quienes efectúan las remesas o las acreditan, por ello de conformidad con el extracto del artículo 56 citado anteriormente, estos son considerados responsables solidarios de la obligación del pago del ISRE. En este sentido, la jurisprudencia nacional ha indicado al respecto que,

“El criterio general de sujeción, en su arista subjetiva, se conforma por ende por las personas físicas o jurídicas no domiciliadas en el país, que se benefician de rentas de fuente nacional. No obstante, siendo un deber que se impone a no domiciliados, en la misma norma aludida se establece un principio de solidaridad respecto de los agentes retenedores del impuesto, por su no pago, o bien, por la no aplicación o aplicación indebida de las retenciones que regulan cada tipo de remesa.¹⁸⁰”

De esta forma, la administración tributaria se vale de la figura de la responsabilidad para ejercer presión sobre el agente residente, para que este recaude el dinero eficazmente. Dicho propósito está claramente explicado en la siguiente cita jurisprudencial,

“La responsabilidad solidaria que cuestiona el recurrente surge ante el incumplimiento del deber de retener; constituye una medida alterna frente a la no retención o no pago de la deuda tributaria, por parte del agente retenedor, con el propósito de sobreasegurar a la Hacienda el percibimiento de las prestaciones tributarias que son imprescindibles para el funcionamiento de la Administración Pública, y sin las cuales ésta no podría subsistir. Con base en lo expuesto, se afirma que la responsabilidad solidaria del agente retenedor surge por la falta de retener oportunamente los montos por remesas al exterior, sin que pierda su derecho a intentar recuperar lo pagado a favor de la empresa domiciliada en el extranjero; por lo que el efecto cuestionado, equivale a una consecuencia necesaria para el

¹⁷⁹ LISR Op. Cit. Artículo 56.

¹⁸⁰ Sala Primera de la Corte, Sentencia: 950- 2005 a las quince horas cincuenta minutos del siete de diciembre de dos mil cinco.

buen funcionamiento de la Administración Pública y resulta ajustada a los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad. En consecuencia, no se confisca de ningún modo el patrimonio del agente retenedor, como expresa el accionante; sino que se le exige el pago de lo que debió retener por el impuesto de remesas al exterior debido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria; por lo que procede rechazar por el fondo la acción en cuanto a este extremo.¹⁸¹”

Por otro lado, cabe recordar que en doctrina, las figuras de la responsabilidad y los agentes de retención acarrean todas las obligaciones formales y materiales, principales y accesorias del contribuyente; por ello no es de extrañar, que en el caso costarricense suceda lo mismo,

“Art. 60 Liquidación y pago:

(...)

Los agentes de retención o de percepción, o los representantes de los contribuyentes a que se refiere este título, son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan.

El impuesto a que se refiere este título constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.”

Los domiciliados fiscales que efectúan los pagos; es decir, los agentes de retención que según la misma ley son también los responsables solidarios del pago del impuesto sobre las remesas al exterior, responden por todas las obligaciones de los contribuyentes del impuesto. No obstante, la ley protege el patrimonio de los responsables solidarios, amparándolos por ley, con la potestad de repetir de los contribuyentes lo pagado,

“Artículo 57- Subrogación de los contribuyentes

Los contribuyentes a que se refiere este título son subrogados en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece esta ley, por las personas domiciliadas en el país que efectúen los pagos o créditos correspondientes.

La obligación de retener y pagar el impuesto a que se refieren los artículos 18 y 19 y el inciso c) del artículo 23 de esta ley, subsiste aun en el caso en que el contribuyente esté ocasionalmente en el país.¹⁸²”

¹⁸¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 8731 – 2008, de las nueve horas y veinticuatro minutos del veintitrés de mayo de dos mil ocho.

¹⁸² LISR Op. Cit. Artículo 57.

Al respecto de la “subrogación,” el Dr. Torrealba, especialista en esta materia, considera que el término está mal empleado, puesto que la subrogación se utiliza sólo entre acreedores de un crédito. Por ello, este discurre que el término debería ser cambiado por “sustitución,”¹⁸³ debido a lo que se quiere dar a entender en el contexto establecido.

Como se ha dejado en manifiesto, en doctrina las figuras del agente retenedor y del responsable solidario son dos institutos aparte. Sin embargo, en Costa Rica dichas figuras se traslapan en un mismo sujeto. En el ISRE costarricense, el agente retenedor es encasillado dentro de la categoría de responsables tributarios; tal y como se puede apreciar en la sección tercera del CNPT, titulada “Responsables.”

“En cuanto al agente de retención o de percepción, el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios los define como una modalidad de responsables. (...) Como responsables que son, los agentes de retención o de percepción se diferencian de los “contribuyentes.” En la terminología del Código, los contribuyentes son, las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Además, el artículo 17 los califica como “obligados por deuda propia”. En cambio, los responsables son “las personas obligadas por deuda ajena, o sea, que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones correspondientes a éstos.” Así, a diferencia de los contribuyentes, los responsables no conforman el elemento subjetivo del hecho generador. Dentro de los responsables, los agentes de retención o de percepción se caracterizan por ser una figura puesta al servicio de una mayor facilidad en la recaudación de los tributos.^{184”}

Es decir, parece ser que en Costa Rica el agente retenedor es un tipo de responsable solidario dentro de la figura de los responsables y no una figura propia en sí misma, como lo sostiene la mayoría de la doctrina.

¹⁸³ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

¹⁸⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 3671-2006, de las catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis.

Capítulo VI

- EL ELEMENTO OBJETIVO-

1. DEFINICIÓN

La estructura fundamental del tributo es su hecho imponible. Este origina el nacimiento de la obligación tributaria y permite clasificar objetivamente los tributos, distinguiéndolos unos de otros. Además, el estudio del hecho imponible determina la teoría de la explicación de los impuestos, tales como el impuesto sobre remesas al exterior (ISRE). Por lo tanto, habiendo estudiado en el capítulo pasado el elemento subjetivo del hecho generador, ahora cabe adentrarse en el estudio de la parte restante del hecho imponible: el elemento objetivo. La importancia del estudio de dicho elemento estriba de la exigencia teórica que se requiere para terminar de comprender la estructura de los tributos.

El elemento objetivo *“consiste en el hecho mismo, acto u operación que resulta sujeto al tributo.”*¹⁸⁵ No obstante, al ser sometido a estudio, dicho elemento es dividido en cuatro diferentes categorías para lograr una mejor comprensión de su estructura. Sainz de Bujanda distingue en él cuatro aspectos: material o cualitativo, espacial, temporal y cuantitativo,¹⁸⁶ los cuales serán analizados a continuación.

2. ASPECTOS DEL ELEMENTO OBJETIVO

2.1 Elemento material

El elemento material es conocido como el objeto del tributo, ya que este es el elemento que distingue a un tributo de otro. Es decir, cada tributo tiene un aspecto material del elemento objetivo distinto que lo cualifica. Dicho elemento ha sido definido doctrinariamente de la siguiente manera,

“El aspecto material es el propio hecho, acto, negocio, estado o situación que se

¹⁸⁵ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 264.

¹⁸⁶ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 264.

grava, siendo el que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los sistemas tributarios desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto.¹⁸⁷

Debido a que el elemento material tipifica el hecho, acto, negocio, estado o situación que se pretende gravar, se suele decir que el aspecto material del elemento objetivo del hecho generador coincide con la definición del mismo elemento objetivo. No obstante, el contenido del elemento material prescinde de la descripción de los demás aspectos tales como el espacio, el tiempo y la cuantificación del impuesto, los cuales son determinados generalmente por aparte.

De la misma manera, cabe recalcar tal y como se expuso en la cita anterior, que el aspecto material normalmente se diferencia por la manifestación de capacidad económica que pretende gravar. En palabras de Pérez Royo, *“El elemento material viene a coincidir con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada en el propio hecho imponible.¹⁸⁸”* Sin embargo, a pesar que el aspecto material normalmente manifiesta la capacidad económica gravable del impuesto, el objeto del impuesto y dicha capacidad no siempre son coincidentes. El aspecto material no siempre prescribe la riqueza que pretende gravar. En España por ejemplo, la ley del impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas establece que el patrimonio es el aspecto material del hecho imponible. No obstante, se colige del conjunto de regulaciones que existen para el impuesto, que la riqueza que realmente pretende gravar el legislador es la renta generada por dicho patrimonio-y no el patrimonio en sí mismo.¹⁸⁹

En el ISRE, el objeto de dicho impuesto se encuentra prescrito en el artículo 52 de la ley,

“Artículo 52: Objeto del impuesto:
Este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior.”

¹⁸⁷ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 264.

¹⁸⁸ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg.149.

¹⁸⁹ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg.149.

Es mediante este artículo que queda plasmado el aspecto material del ISRE, ya que establece lo que este impuesto pretende gravar. Tomando este artículo como base y el contexto de las regulaciones existentes sobre el ISRE, se desprende que el objeto o propósito detrás de este impuesto consiste en gravar todo tipo de renta o beneficio producido por un sujeto no domiciliado en Costa Rica, proveniente de fuente territorial costarricense. ¿Pero qué se considera renta de fuente costarricense?

a) Renta o beneficios de fuente costarricense en el ISRE

En virtud de establecer lo que se refiere el elemento material del ISRE, al indicar que se encuentran sujetas las rentas o beneficios de fuente costarricense, cabe analizar tres normas en particular. La primera es el artículo 1 de la LISR, el cual define que las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense en el impuesto sobre las utilidades son, *“los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional (...)”*¹⁹⁰. Por el otro lado, el impuesto sobre las remesas al exterior también tiene sus propias disposiciones para especificar lo que se considera renta o beneficio de fuente costarricense. Dichas disposiciones se les encuentra en los artículos 54 y 55 de la LISR, los cuales se exponen a continuación,

“Artículo 54.- Renta de fuente costarricense.

Son rentas de fuente costarricense:

a) Las provenientes de bienes inmuebles situados en el territorio de la República, tales como alquileres, arrendamientos, usufructos, a título oneroso, y otras contrataciones de bienes raíces.

b) Las producidas por el empleo de capitales, bienes o derechos invertidos o utilizados en el país, tales como intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, dividendos, participaciones sociales y, en general, por el reparto de utilidades generadas en el país, ahorros, excedentes e intereses provenientes de las cooperativas y asociaciones solidaristas y similares, constituidas en el país; arrendamiento de bienes muebles, regalías, subsidios periódicos, rentas vitalicias y otras que revistan características similares; la diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido como consecuencia de contratos de ahorro y capitalización; las herencias, legados y donaciones; y los premios de las loterías nacionales.

¹⁹⁰ LISR Op. Cit. Artículo 1.

c) *Las originadas en actividades civiles, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras, mineras o de explotaciones de otros depósitos naturales; las provenientes de servicios públicos, por el ejercicio de profesiones, oficios, arte y toda clase de trabajo remunerado, por la prestación de servicios personales o por el desempeño de funciones de cualquier naturaleza, desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República, sea que la renta o remuneración consista en salarios, sueldos, dietas, honorarios, gratificaciones, regalías, ventajas, comisiones, o en cualquier otra forma de pago o compensación originada en la relación laboral. Se incluyen los ingresos por licencias con goce de sueldo, salvo que se trate de licencias para estudios debidamente comprobados y siempre que los montos de que se trate constituyan renta única, bajo las previsiones del presente artículo, y los pagos - cualquiera que sea la denominación que se les dé -, las pensiones, jubilaciones y semejantes - cualquiera que sea su origen - que paguen o acrediten el Estado, sus instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las empresas o entidades privadas o de capital mixto de cualquier naturaleza.*

ch) *Las que por concepto de aguinaldo o decimotercer mes les paguen o acrediten a sus trabajadores el Estado y las instituciones públicas o privadas.*

d) *Los pagos o créditos que se realicen por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase.*

Todo otro beneficio no contemplado en los incisos precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.¹⁹¹”

“Artículo 55.- Casos especiales de renta de fuente costarricense.

Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense:

a) *Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, las municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. En el caso de remuneraciones de diplomáticos y de agentes consulares solamente se gravará la parte del ingreso consignado en la ley No. 3530 del 5 de agosto de 1965.*

¹⁹¹ Ídem, Artículo 54.

b) Los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas, o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico.

c) Los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aun cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones, o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país.

ch) Los ingresos provenientes de la exportación de bienes.

d) Los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y países extranjeros, y viceversa, cuando las empresas que presten los servicios estén domiciliadas en el país, o cuando tales servicios se contraten en él por medio de agencias o representaciones de empresas extranjeras.

e) Los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta, en el país, de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras, y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes, por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior.

f) El producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país.

g) Los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y cualquier otra forma de negociación, en el país, de películas cinematográficas y para la televisión, " videotapes ", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y todo otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos.

h) Las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país.¹⁹²”

Estas tres normas son relevantes, debido a que el artículo tercero del reglamento del impuesto sobre la renta define lo que se entiende por rentas de fuente costarricense

¹⁹² Ídem, Artículo 55.

como, *“las provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, tal como lo disponen los artículos 1, 54 y 55 de la ley¹⁹³”*. Cabe recordar que solamente hay un único impuesto sobre la renta, que sin embargo se cataloga en distintos impuestos que gravan diferentes manifestaciones de renta. La definición del artículo tercero del reglamento recuerda al lector que el impuesto de la renta solo es uno, al sistematizar una definición estándar acerca de lo que se considera renta de fuente costarricense para todo el impuesto. No obstante, debido a las particularidades de las manifestaciones de rentas entre sí mismas, los títulos dedicados a cada rédito contienen sus propias regulaciones y estas tienden a diferenciarse entre sí. En virtud de lo anterior, cabe analizar los supuestos de renta específicos del impuesto sobre remesas al exterior.

Como fue mencionado anteriormente, los distintos supuestos de renta de fuente costarricense en el ISRE, se encuentran en dos artículos diferentes. Esto se debe a que los supuestos de renta de los artículos 55 y 54 se vinculan a la fuente costarricense de forma distinta. No obstante, por los matices que presentan los supuestos del artículo 55, estos serán analizados a profundidad en el acápite referente al elemento espacial del ISRE.

El artículo 54 de la LISR establece diferentes supuestos que indican lo que se entiende por renta o beneficio de fuente costarricense. El estudio y desarrollo de cada uno de estos supuestos por aparte, podría constituir un tema de tesis por sí solo, razón por la cual en dicha investigación, estos serán solamente señalados por motivos de tiempo y longitud. No obstante, cabe hacer determinadas observaciones con respecto a estos supuestos, para lograr comprender bien el elemento material del ISRE.

Los supuestos expuestos en el artículo 54 de la LISR, son meramente ejemplificativos, ya que este artículo en el segundo párrafo del inciso d), culmina manifestando que son rentas de fuente costarricense, *“Todo otro beneficio no contemplado en los incisos*

¹⁹³ RLISR, Op. Cit. Artículo 3.

*precedentes que haya sido generado por bienes de cualquier naturaleza o utilizado en el país, o que tenga su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en el territorio de la República.*¹⁹⁴” Es decir, que al igual que el artículo primero de la LISR estableció lo que se entiende por renta, ingresos o beneficios de fuente costarricense para estar sujeto al impuesto sobre las utilidades, en esta última oración, el impuesto sobre remesas al exterior también define lo que para este se refiere a rentas y beneficios de fuente costarricense. De conformidad con el artículo 54 se desprende, que los supuestos de renta de fuente costarricense no son taxativos. Este carácter no taxativo de la norma, ha sido también expresamente reconocido por la jurisprudencia nacional, la cual se ha referido acerca de este tema estableciendo que,

*“De esta forma, aún cuando no se encuentre expresado de forma directa que una determinada renta forma parte de las que son consideradas como de fuente costarricense, tal indicación, a la luz de lo expuesto, deviene en innecesaria, en tanto, si constituye una actividad que ha generado un beneficio que haya sido producto de actividades realizadas, bienes situados o capitales utilizados en territorio nacional, que deban ser remitidos a entidades extranjeras, deberá ser considerada sujeta al impuesto de remesas al exterior.”*¹⁹⁵

La jurisprudencia anterior refuerza la idea que el legislador aspiró a gravar todo tipo de ingreso, renta o bien de fuente costarricense. Inclusive, en el extracto de jurisprudencia siguiente, se plasma la idea que es prácticamente un impuesto de generación de utilidades para los no-domiciliados,

“La definición del impuesto [sobre remesas al exterior] impone desde el inicio, un elemento objetivo para la determinación de las actividades que están sujetas a dicho gravamen, tal cual es, rentas o beneficios de fuente costarricense destinadas al exterior. Se trata, como se ha dicho, de un componente objetivo orientado hacia la consideración de exportación de las utilidades que se deriven de fuente nacional, en aplicación de los

¹⁹⁴ LISR. Op. Cit. Artículo 54.

¹⁹⁵ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco y también citado en TFA- 116-2009, del dieciséis de abril de dos mil nueve.

criterios de territorialidad en que se sustenta el sistema impositivo nacional.¹⁹⁶”

A pesar que ambos el impuesto sobre remesas al exterior y el de utilidades gravan la renta proveniente de fuente costarricense, el impuesto sobre las utilidades excluye determinados supuestos de este gravamen en el artículo 6 del LISR. No obstante, dichas exclusiones no son aplicables en el ISRE. Consecuentemente, existen supuestos de renta exentos del impuesto sobre las utilidades y otras modalidades del impuesto sobre la renta como los del trabajo personal dependiente, que sí son gravados en el impuesto sobre remesas al exterior, como sucede en el caso de los aguinaldos, herencias, legados, donaciones y premios de loterías nacionales.

Adicionalmente, cabe recalcar otra diferencia con respecto a la renta o beneficio de fuente costarricense gravada en impuesto sobre las utilidades y al impuesto sobre remesas al exterior, ya que esta última debe ser necesariamente generada por un no-residente fiscal costarricense, al contrario de la otra.

2.2 Elemento espacial

El aspecto espacial del elemento objetivo es el lugar descrito por ley en donde se requiere que ocurra el hecho imponible para que surta efecto la obligación tributaria. Este elemento es imprescindible debido a que define el espacio de sujeción de la norma, permitiendo determinar la eficacia y la extensión de la misma.

El artículo 52 del impuesto sobre remesas al exterior describe el elemento espacial al indicar que se encuentran sujetos a dicho impuesto, toda renta o beneficio de fuente costarricense. Es decir, el elemento espacial del impuesto sobre remesas al exterior es el territorio nacional. En otras palabras, para poder sujetar la renta o beneficio de residentes extranjeros, las normas regulatorias de dicho impuesto manifiestan que estas han de provenir de fuente costarricense. ¿Pero qué es fuente costarricense?

¹⁹⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

La ley claramente establece que el impuesto sobre remesas al exterior grava la renta proveniente de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. Por ende, basándose en esta última frase, la jurisprudencia ha indicado que,

“El supuesto esencial de dicha norma es que se gravan las rentas que se produzcan teniendo como sustrato material el territorio costarricense. De ahí lo alegado por la parte actora en cuanto a este principio. Ahora bien, esa territorialidad, desde la perspectiva del Estado, correlaciona al tributo con el espacio físico en el que el Estado ejerce su potestad tributaria, lo cual es inherente a su condición de soberano.”¹⁹⁷

Es así como queda locuazmente expuesto en la cita anterior, que el elemento espacial del ISRE toma asidero en el territorio costarricense. Adicionalmente, explica la lógica de dicho argumento al establecer que es ahí en su territorio, adonde un Estado soberanamente puede ejercer su potestad tributaria. Este vínculo territorial del ISRE con los límites geográficos del Estado costarricense, es también manifiesto en los extractos jurisprudenciales siguientes,

“La citada disposición se basa en la aplicación del principio de territorialidad, de modo que solo la renta derivada de una fuente costarricense está sometida a esta imposición. Se circunscribe la potestad tributaria del país a las rentas que tengan su fuente dentro de sus fronteras. Es decir, que el hecho generador del impuesto sobre la renta responde al principio de la fuente, referido al lugar donde acaeció el hecho imponible, al lugar donde se desarrollan las actividades de las que se obtienen rentas.”¹⁹⁸

“En virtud de lo cual, la actual normativa del impuesto de la renta establece un concepto de territorialidad en sentido estricto, mediante el cual se delimita la territorialidad desde una perspectiva geográfica, de manera que, en aquellas situaciones en las cuales la renta se genera extraterritorialmente, se está ante supuestos de no sujeción de este tributo, por no existir la condición espacial descrita en el elemento objetivo

¹⁹⁷ Tribunal Contencioso Administrativo-Sección Octava, Resolución N° 28-2009, del diecisiete de abril de dos mil nueve.

¹⁹⁸ DGT Oficio N° 144-2011 del nueve de marzo de dos mil once.

del hecho generador. (...) Cabe advertir que, al tenor de la aplicación del principio de reserva legal en la materia tributaria -contenido en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios-, la aplicación del principio de territorialidad debe de hacerse de manera restrictiva, por cuanto no resulta posible pretender extender el hecho generador del impuesto, con el fin de atar a gravamen situaciones no descritas de forma expresa en la norma legal.¹⁹⁹”

Conforme al análisis jurisprudencial que este sustentante efectuó del año 2007 en adelante, se puede desprender una clara tendencia de lo que la jurisprudencia nacional ha considerado como fuente costarricense en el impuesto sobre remesas al exterior, en relación con los supuestos del artículo 54 de la LISR. Todas tienen en común la posición del estricto apego entre lo que se considera fuente costarricense y el territorio físico nacional. Lo anterior contrasta con la tendencia del criterio de la fuente en el impuesto sobre las utilidades costarricense, en donde se establece que el criterio de territorialidad no se puede tomar con estricto apego al aspecto geográfico, sino que se debe de analizar con respecto a su fin teleológico referente al vínculo de pertenencia económica a un Estado. Sin embargo, tal y como lo ha dispuesto expresamente la jurisprudencia, existen excepciones al estricto apego del criterio de territorialidad en el ISRE,

“(...) a pesar de este carácter restrictivo del concepto de territorialidad establecido para la determinación del impuesto sobre la renta, se debe tener presente que el legislador amplió, de manera expresa, algunos supuestos que también deben ser tenidos como fuente costarricense, tales como las rentas provenientes del transporte aéreo de personas (inciso b) del artículo 55), o la retención sobre pagos de regalías o por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole (inciso h) del artículo 55).²⁰⁰”

Ahora bien, estos supuestos de fuente costarricense excepcionales que proyectan casos especiales en donde la sujeción territorial se sale de los confines geográficos del Estado costarricense, son excepcionales en la ley. Por ello y de conformidad con el principio de reserva de ley, dichos supuestos han de encontrarse expresamente

¹⁹⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución N° 1-2007, de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete.

²⁰⁰ Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución N° 1-2007, de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete.

definidos por ley. En el ISRE, estos se encuentran prescritos en el numeral 55 de la LISR.

a) Vínculos de pertenencia económica en los supuestos del artículo 55 de la LISR

El artículo 55 de la LISR especifica una serie de supuestos, que para efectos del impuesto sobre las remesas al exterior se deben de considerar renta de fuente costarricense especial. Estos se alejan del principio de territorialidad, porque se desarrollan parcial o totalmente fuera del territorio costarricense. Sin embargo, la ley los ha considerado rentas provenientes de fuente costarricense debido a que sostienen un vínculo económico con la infraestructura costarricense. Por consiguiente, para entender por qué los supuestos prescritos son considerados manifestaciones especiales de fuente costarricense, se proseguirá a explicar el vínculo económico que ata a estos supuestos a la infraestructura costarricense.

El primer inciso establece que serán sujetos al ISRE los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que el Estado, municipalidades y demás entidades públicas les paguen a sus representantes, funcionarios o empleados en el exterior. Estos sujetos realizan sus funciones fuera del territorio costarricense, no obstante por estar empleados por un ente público y ser el Estado quien se beneficia de sus servicios y quien les paga sus remuneraciones, dichas remesas estarán sujetas al pago del ISRE.

El segundo inciso establece que serán fuente costarricense los sueldos, honorarios y otras remuneraciones que se les paguen a los miembros de la tripulación de naves aéreas o marítimas y de vehículos terrestres, siempre que tales naves o vehículos se encuentren matriculados o registrados en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad, el domicilio de los beneficiarios de las rentas y de los países entre los que se realice el tráfico. En este supuesto, lo relevante gira en torno al hecho que las naves de matrícula o registro costarricense son quienes pagan o perciben la renta. No obstante, si la renta es percibida por un domiciliado fiscal costarricense, este se encontrará sujeto al pago del impuesto sobre las utilidades y no el ISRE.

El tercer supuesto sujeta a los intereses y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aun cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones o el reembolso del capital, se efectúe fuera del país. Por lo tanto, se considera que no es un caso especial de fuente costarricense, sino uno común, puesto que inclusive dicho supuesto se encuentra incluido en el inciso b) del artículo 54, al ser en realidad una actividad de “inversión” de capital realizada en Costa Rica²⁰¹.

El inciso ch) establece que los ingresos provenientes de la exportación de bienes constituye un caso especial de renta de fuente costarricense. A pesar que el bien se compra afuera, *“el punto de conexión sería la realización del grueso de la actividad económica dentro de territorio costarricense, aunque su momento final se realice fuera.”*²⁰²

Ahora bien, los ingresos provenientes del transporte y las comunicaciones entre la República y países extranjeros y viceversa, cuando las empresas que presten los servicios estén domiciliadas en el país o cuando tales servicios se contraten en él por medio de agencias o representaciones de empresas extranjeras, también son consideradas renta de fuente costarricense (inciso d) Aunque la renta se realiza en diferentes territorios, debido a que la empresa de transporte y comunicación trabaja a través de un agente o un representante independiente que en teoría no se domicilia, el vínculo se examina al domiciliar a estos agentes o representantes y considerarlos de fuente costarricense. No obstante, cabe hacer referencia al hecho que aún cuando el supuesto incluye al servicio prestado por una empresa domiciliada en Costa Rica, este no puede encontrarse sujeto al ISRE, sino al impuesto sobre las utilidades.

El inciso e) manifiesta asimismo, que son rentas de fuente costarricense los ingresos que resulten por la diferencia entre el precio de venta en el país de mercancías de toda clase, recibidas por agencias o representantes de empresas extranjeras y su valor de importación, así como los ingresos obtenidos por dichas agencias o representantes,

²⁰¹ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

²⁰² Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

por la contratación en el país de servicios de cualquier naturaleza para ser prestados en el exterior. Como bien lo ha indicado Torrealba, es muy difícil estar ante este supuesto, debido a que normalmente el representante de la empresa extranjera es un domiciliado costarricense²⁰³. Sin embargo, el vínculo se manifiesta por su labor de intermediación o intervención para el desarrollo de una actividad en suelo costarricense.

Con respecto a los incisos f) y g) que establecen que son fuente costarricense: el producto del suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el país (inciso f) y los ingresos provenientes de la producción, distribución y cualquier forma de negociación en el país de películas cinematográficas y para televisión, "videotapes", radionovelas, discos fonográficos, tiras de historietas, fotonovelas y cualquier otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos (inciso g) El vínculo económico se plasma en el hecho de que la retransmisión o distribución se realiza dentro del territorio costarricense, a pesar que son suministradas afuera de Costa Rica²⁰⁴.

Por último, el inciso h) vincula las remuneraciones, sueldos, comisiones, honorarios, dietas, gratificaciones que paguen o acrediten empresas o entidades domiciliadas en el país a miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos que actúen en el exterior, así como todo pago o crédito por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole que se les preste desde el exterior a personas domiciliadas en el país, a la estructura económica costarricense. Este amplio supuesto configurado en este inciso se puede resumir en dos actividades principales: 1) las remuneraciones, 2) los asesoramientos. Este inciso constituye un caso especial, ya que a pesar que dichos trabajos se presten en el exterior, estos servicios se encaminan a ayudar al desarrollo de las actividades económicas de empresas domiciliadas en Costa Rica.

²⁰³ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

²⁰⁴ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

b) Servicios de comercio electrónico

Como fue establecido, el artículo 55 de la LISR señala una serie de supuestos excepcionales afectos al ISRE, en donde la renta es desarrollada parcial o totalmente fuera del territorio nacional, entendiéndose como variantes del criterio de fuente costarricense concebido para este impuesto. No obstante, dichas variantes se encuentran expresamente establecidas taxativamente por ley.

Ahora bien, existe una discusión con respecto a la tendencia jurisprudencial costarricense de sujetar al ISRE, rentas provenientes del comercio electrónico, cuya prestación del servicio no se encuentra expresamente establecida en los supuestos del artículo 55 y cuya fuente es de difícil determinación. La jurisprudencia se ha encargado por ende, de definir en los casos concretos si los bienes y servicios son o no de fuente costarricense. No obstante, sus fallos suelen ser confusos y a veces contradictorios.

La jurisprudencia ha interpretado en sendos casos, que cuando los servicios se prestan mediante la red de Internet, el servicio es de fuente costarricense puesto que es utilizado en territorio nacional²⁰⁵. En este sentido, cabe citar una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que sujeta con el ISRE a una serie de servicios de unas compañías no residentes costarricenses, que prestarán servicios de cómputo y software en Costa Rica a través de Internet,

“El beneficio que se produce por los servicios prestados y utilizados en provecho de clientes localizados en Costa Rica, se encuentra gravado con el impuesto sobre remesas al exterior. (...) este Tribunal comparte el criterio de la a quo en el sentido de que la intención del legislador fue la de considerar como renta de fuente costarricense, la que proviene de cualquier actividad que se desarrolle en Costa Rica, como sucede en el caso de autos, en que por medios de comunicación electrónicos remotos, una empresa localizada en el exterior puede brindar servicios que son utilizados y aprovechados por clientes localizados en nuestro país (...) los servicios, si bien se envían desde el exterior, serán prestados y se utilizarán en el territorio nacional y en provecho de sus clientes en Costa Rica, de manera que es en el territorio nacional donde se desarrollarán, aprovecharán y donde surtirán todos los efectos deseados por las partes contratantes.”²⁰⁶

²⁰⁵ TFA Resolución N° 423-2006 del veintiséis de setiembre del dos mil seis; DGT Oficio N° 116-2007, del veintinueve de enero de dos mil siete; DGT Oficio N° 150-2006, del veintiséis de enero de dos mil seis; DGT Oficio N° 1375-2005 del treinta y uno de agosto de dos mil cinco; DGT Oficio N° 1692-2005, del veinte de octubre de dos mil cinco; DGT Oficio N° 33- 2004, siete de enero de dos mil cuatro.

²⁰⁶ TFA resolución N° 423-2006 del veintiséis de setiembre de dos mil seis.

De conformidad con la cita anterior, se puede vislumbrar el razonamiento que usa la administración, para considerar estas rentas como provenientes de fuente costarricense. La administración considera que configuran una renta de fuente costarricense, al tratarse de servicios que se prestan por la red electrónica y que se utilizan, desarrollan y surten todos sus efectos en territorio nacional.

La administración pareciera considerar que los términos “utilización” y “prestación” son sinónimos, puesto que reiteradamente²⁰⁷ ha establecido que adonde se utilizan los servicios se están prestando los mismos. Ejemplo de lo anterior, es el extracto del oficio DGT 116-07,²⁰⁸ en donde una empresa no-residente le presta servicios desde el exterior a una empresa costarricense,

“A criterio de esta Dirección General, el servicio que se origina desde el exterior, se utilizará en el territorio nacional. La prestación del servicio se realizará en Costa Rica y es aquí donde surtirá todos los efectos deseados por las partes.”

Asimismo, en el oficio DGT 1476-03, del 30 de octubre de 2003, la administración considera que,

“De este modo, para que una renta deba considerarse obtenida en territorio nacional, debe provenir de servicios prestados, bienes situados o capitales o derechos invertidos o utilizados en Costa Rica. En el caso en cuestión, “servicios prestados”, interesa determinar si la prestación es de fuente costarricense, es decir, definir dónde se lleva a cabo el servicio del prestador, dónde se utiliza y dónde surte todos sus efectos. El servicio, según lo expuesto en el oficio de consulta, si bien se origina desde el exterior, se llevará a cabo y se utilizará en el territorio nacional. La prestación del servicio se realizará en Costa Rica; es aquí donde se instalará y se aprovechará la Información Tecnológica y donde surtirá todos los efectos deseados por las partes contratantes.”²⁰⁹

²⁰⁷ DGT Oficio N° 116-2007, del veintinueve de enero de dos mil siete; DGT Oficio N° 1476-2003, del treinta de octubre de dos mil tres.

²⁰⁸ DGT Oficio N° 116-2007, del veintinueve de enero de dos mil siete.

²⁰⁹ DGT Oficio N° 1476-2003, del treinta de octubre de dos mil tres, citado en Torrealba, Adrián. La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Base de Datos Impositus. www.impositus.com.

Esta similitud, en los términos que la emplea la administración, es criticada por varios juristas nacionales, tales como Adrián Torrealba, quien al referirse acerca del caso anterior manifestó lo siguiente,

“En este caos, la Administración Tributaria concluye a partir del artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que el criterio nacional para considerar si el servicio es prestado en Costa Rica es la “utilización” del servicio en Costa Rica y los efectos que surte en Costa Rica, lo cual es totalmente contradictorio con la ley y con la jurisprudencia administrativa, que únicamente reconocería ese criterio de “utilización” para las rentas de asesoramiento técnico.²¹⁰”

Valiéndose del argumento que lo necesario para considerarse renta de fuente costarricense es el lugar en donde se utilizan los servicios, la administración ha extendido sus razonamientos hasta considerar como renta de fuente costarricense los servicios de tesorería,²¹¹ contratación de consultorías²¹², servicios de ingeniería y personal especializado a través de la red,²¹³ servicios de mensajería internacional para pagos,²¹⁴ servicios de pagos a proveedores,²¹⁵ servicios contables²¹⁶ entre otros, a pesar de realizarse en el exterior.

Al no haber un claro concepto de lo que se entiende por prestación de servicios en las regulaciones concernientes al impuesto sobre las renta y dejar su definición al arbitrio de la jurisprudencia, ante situaciones muy distintas se suelen dar respuestas desiguales que llevan a la inseguridad jurídica del contribuyente. En este sentido, cabe hacer referencia al oficio DGT 1133-02²¹⁷ en el cual una empresa costarricense suscribió un contrato con una empresa domiciliada en el exterior, para el suministro de

²¹⁰ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

²¹¹ DGT Oficio Nº 1578-2005, del treinta de setiembre de dos mil cinco.

²¹² DGT Oficio Nº 1375-2005, del treinta y uno de agosto de dos mil cinco.

²¹³ DGT Oficio Nº 1691-2005, del veinte de octubre de dos mil cinco.

²¹⁴ DGT Oficio Nº 1375-2005, del treinta y uno de agosto de dos mil cinco.

²¹⁵ DGT Oficio Nº 1578-2005, del treinta de setiembre de dos mil cinco.

²¹⁶ DGT Oficio Nº 116-2007, del veintinueve de enero de dos mil siete.

²¹⁷ DGT Oficio Nº 1133-2002, dieciséis de diciembre de dos mil dos.

información estadística en relación con el comercio mundial de frutas. En razón de lo anterior, la compañía de residencia costarricense le pagaba de forma mensual una membresía a la empresa extranjera para tener acceso a esa red. En este caso, la administración tributaria consideró que el servicio de información estadística, prestado por la empresa no costarricense desde el exterior, no constituye rentas de fuente costarricense y en consecuencia no aplica el impuesto de remesas al exterior. Asimismo, en el oficio DGT 1138-05²¹⁸, también se excluye de pagar el impuesto sobre remesas al exterior, la suscripción a una red de datos electrónicos, por considerarse originados y prestados desde el exterior. Sin embargo, dichos razonamientos entran en contradicción con otros argumentos establecidos por esta misma Dirección General, puesto que los oficios DGT 1476 –03; DGT 33-04,²¹⁹ DGT 1371-05, confirmado por el fallo del TFA 425-2006, para nombrar algunos, consideran que todo servicio electrónico prestado online, configura renta de fuente costarricense. Estos oficios se basan en la idea que los servicios online son siempre bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. Asimismo, estos comparten la idea que los servicios online, como por ejemplo los softwares, al ser descargados desde el ordenador del proveedor al del cliente en suelo nacional, se consideran renta de fuente costarricense.

Como se desprende del análisis anterior, lo considerado como fuente costarricense es totalmente incierto.

c) Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliadas

Al confeccionar un estudio pormenorizado del impuesto sobre las remesas al exterior, no se puede dejar de lado el estudio del artículo 61 bis que se halla bajo el mismo título que el ISRE. Este impuesto fue adicionado a la ley, el 4 de julio de 2001, mediante la ley número 8114 titulado, *“Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliados que formen parte de un grupo financiero nacional, así como los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica, vinculados con*

²¹⁸ DGT Oficio N°1138-2005, del diecinueve de julio de dos mil cinco.

²¹⁹ DGT Oficio N° 33- 2004, del siete de enero de dos mil cuatro.

una entidad financiera o un banco domiciliados en Costa Rica.” Se considera que este es otro caso especial de renta de fuente costarricense establecido por ley.

Al respecto, este dispone lo siguiente,

“Artículo 61-Bis.- Impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliadas

Son contribuyentes del impuesto establecido en el presente artículo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica que formen parte de un grupo financiero nacional, definido en los términos de la sección III del capítulo IV de la Ley Orgánica del Banco Central, No. 7558, de 3 de noviembre de 1995; asimismo, los bancos o las entidades financieras no domiciliados en Costa Rica, vinculados con una entidad financiera o un banco domiciliados en Costa Rica, en tanto se encuentren acreditados como entidades financieras de primer orden para efectos del beneficio establecido por el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, No. 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que existirá vinculación entre:

a) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica cuando la primera entidad posea una participación directa o indirecta en el capital social, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

b) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica en el cual una sociedad costarricense posea una participación directa o indirecta en el capital social igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

c) Un banco o entidad financiera no domiciliados en Costa Rica y otro banco o entidad financiera domiciliados en Costa Rica, en los cuales el mismo grupo de interés económico posea una participación, directa o indirecta, en el capital social de ambas sociedades, igual o superior al veinticinco por ciento (25%).

Para los efectos de los incisos a), b) y c) anteriores, se entenderá que existe vinculación entre ambas sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra, o cuando el poder de decisión sobre ambas sociedades es ejercido por un mismo grupo de interés económico.

Los contribuyentes indicados en el párrafo anterior deberán pagar, en sustitución del impuesto sobre las remesas al exterior, un impuesto en moneda nacional, equivalente a ciento veinticinco mil dólares estadounidenses anuales (\$125,000,00) El período del impuesto correrá del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año; se devengará el 1º de enero y se autoliquidará y cancelará, directamente o por medio de un agente de percepción, según se define en el próximo párrafo, mediante la presentación de una declaración jurada y el pago simultáneo, en los formularios o medios establecidos al efecto por la Dirección General de Tributación, dentro de los primeros quince días naturales del mes de enero de cada año. Al iniciarse actividades, deberá pagarse el impuesto en forma proporcional al tiempo que reste entre la fecha de inicio de actividades y el final del período fiscal.

La sociedad controladora del grupo financiero nacional será agente de percepción del impuesto, en régimen de solidaridad. Asimismo, serán agentes de percepción las sociedades vinculadas a la entidad no domiciliada.

Los contribuyentes, directamente o mediante su agente de percepción, deberán inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, utilizando el formulario o los medios establecidos

al efecto por la Dirección General de Tributación, durante los quince días naturales posteriores a la vigencia de esta Ley o al iniciar actividades.

El retraso en la declaración y el pago del impuesto establecido en el presente artículo, por un plazo mayor que quince días naturales, dará lugar a la aplicación de las siguientes sanciones, las cuales tendrán carácter accesorio de las sanciones correspondientes según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

i) Cuando se trate de las entidades financieras o los bancos no domiciliados en Costa Rica, que formen parte de un grupo financiero nacional, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, a solicitud de la Administración Tributaria, procederá a la desinscripción de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como parte del grupo financiero. Asimismo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la acreditación de la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, No. 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

ii) Cuando se trate de las entidades referidas en los incisos a), b) y c) del presente artículo, la Administración Tributaria procederá a cancelar la entidad financiera o el banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, No. 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas.

Las sanciones estipuladas anteriormente se mantendrán vigentes mientras persista la situación de incumplimiento. La resolución mediante la cual se disponga la desinscripción o la reinscripción de una entidad financiera o un banco no domiciliados en Costa Rica como entidad financiera de primer orden, para efecto de los beneficios establecidos en el artículo 59 de la Ley del impuesto sobre la renta, No. 7092, de 21 de abril de 1988, y sus reformas, deberá ser publicada en el diario oficial La Gaceta²²⁰.”

Es curioso ver que a pesar de ampararse bajo el mismo título, el hecho generador del ISRE que se ha venido estudiando y el impuesto especial sobre bancos y entidades financieras no domiciliadas, contienen distintos hechos generadores. Adicionalmente, este impuesto expresamente dispone que es sustitutivo del impuesto de remesas al exterior. No obstante, ambos se asimilan en que gravan a no-domiciliados fiscales. Asimismo se considera, que este es otro caso de renta especial de fuente costarricense, ya que la misma es calificada costarricense por el vínculo con la estructura económica. Lo anterior es también inferido por lo dispuesto en el siguiente oficio,

“[...] el artículo 61 bis se refiere específicamente a aquellas entidades financieras domiciliadas en el exterior que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales. Muchas entidades bancarias se han establecido “off shore” recientemente. Por lo general, estas entidades son subsidiarias de bancos importantes, pero lo son de nombre solamente, ya

²²⁰ LISR Op. Cit. Artículo 61 bis.

que, apuntando a un sistema de reducción de costos fiscal y cambiario, son ellas las que realmente mueven los activos de sus bancos madres “on shore”. Estas facilidades les permiten así ofrecer a su clientela internacional, servicios que serían impensables on shore.

El sentido del artículo 61 bis es gravar precisamente a este tipo de entidades financieras no domiciliadas vinculadas según los términos de la referida disposición, ya que gran parte de la riqueza privada canalizada a través de la banca off shore se beneficia de tal estructura mayormente en asuntos que giran en torno a impuestos.²²¹”

Es con este impuesto que se pretende que la banca offshore no se valga de su domicilio en el exterior para evadir y simular que la renta es generada en el exterior y por lo tanto, no debe ser gravada.

d) Doble imposición

Conforme con lo dispuesto por el artículo 55 del ISRE, en Costa Rica se sujeta cierta renta que a pesar de ser considerada fuente costarricense, se realiza total o parcialmente fuera del territorio costarricense. Por ello, no es de extrañar que bajo este supuesto, estas rentas también sean gravadas por otros estados. Asimismo, al ser el ISRE un impuesto que grava a los no-residentes fiscales, los cuales pueden tener una obligación tributaria personal en su país de residencia y estar obligados a pagar la renta generada en cualquier país del mundo, tal y como Costa Rica, no es de extrañar la posibilidad que se presente una doble imposición tributaria. En aras de socavar este fenómeno, existen medidas unilaterales y medidas bilaterales o multilaterales, de los cuales se pueden valer los estados. Tal y como fue comentado en el capítulo tercero, las mediadas bilaterales y multilaterales se caracterizan por ser convenios de doble imposición tributaria, de los cuales se valen los estados para prever y dictar medidas conjuntas que resuelven de antemano situaciones de doble imposición. No obstante, en Costa Rica no existe una red desarrollada de convenios de doble imposición internacional, habiéndose firmado en la actualidad, solamente uno con España.

Asimismo, al igual como existen medidas externas que se crean conjuntamente entre distintos estados, también existen medidas internas de las cuáles se valen

²²¹ DGT Oficio N° 169- 2002, del 26 de febrero de 2002.

unilateralmente los propios estados para paliar los efectos de la doble imposición tributaria. Como fue mencionado en el capítulo tercero, estas medidas internas se pueden clasificar en dos: 1) de acreditación, mediante las cuales los estados otorgan a sus domiciliados créditos fiscales cuando estos logren efectivamente demostrar que pagaron un doble impuesto y 2) las exoneraciones, mediante los cuales un Estado exime a un sujeto del pago de un impuesto devengado y pagado en el extranjero. Acerca de estas últimas, se hará mención más adelante, en la parte referente a las exenciones en el ISRE.

2.3 Elemento temporal

a) Generalidades

El aspecto temporal del elemento objetivo prescribe el momento en que debe ocurrir el hecho generador para que surta efecto la obligación tributaria. Esta puede ser periódica, duradera o compleja.²²² En otras palabras, el elemento temporal determina el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Asimismo, el aspecto temporal también define la ley aplicable en un momento en el espacio determinado. Tal y como fue estudiado anteriormente, este aspecto también trata con temas de retroactividad de la ley entre otros aspectos.

La ley costarricense considera ocurrido el hecho generador en los supuestos establecidos por el artículo 32 del CNPT,

“Artículo 32- Momento en que ocurre el hecho generador.

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existentes sus resultados:

En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y

En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.²²³”

²²² DGT Oficio N° 333-2006, del veintitrés de febrero de dos mil seis.

²²³ CNPT Op. Cit. Artículo 32.

El artículo anteriormente citado, es la normativa general tributaria costarricense que indica lo que se ha venido comentando. El primer supuesto establece que en las situaciones de hecho se habrá configurado el hecho generador cuando se hayan realizado todas las circunstancias materiales necesarias para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden. Como se pudo apreciar, dicho supuesto es muy ambiguo, ya que la palabra “normalmente” es muy cambiante y subjetiva. Por el otro lado, el segundo supuesto se refiere más bien a las situaciones jurídicas que son las que interesan en el tema bajo estudio. En este supuesto, lo único que se comenta es, que se ha de remitir el estudio a la ley del impuesto correspondiente.

b) El devengo

La regla general es que se dé el nacimiento de la obligación cuando concurra el último de los elementos configuradores del hecho imponible, no obstante, su determinación no es siempre sencilla. Por ello, la ley tributaria debe precisar el momento exacto del devengo.²²⁴ El devengo es en palabras del jurista Pérez Royo,

“el momento en que se entiende perfeccionado el hecho imponible y el nacimiento de la obligación.”²²⁵

Asimismo, también ha sido definido doctrinariamente de la siguiente manera,

“En consecuencia, en cuanto “momento”, el devengo es, en primer lugar, una referencia temporal, una acotación o un instante precisos en el que tienen lugar ciertos efectos jurídicos. Por eso en segundo lugar, también el devengo se identificará con tales efectos jurídicos, que son, en una palabra, el nacimiento de la obligación tributaria principal²²⁶.”

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, el devengo plasma el elemento temporal, ya que este manifiesta el instante en que se tiene por realizado el hecho imponible. Habiendo establecido lo anterior, cabe analizar ahora el momento del devengo en el impuesto sobre remesas al exterior costarricense. Al respecto, el artículo 53 concerniente al hecho generador del tributo establece que, *“el impuesto se genera cuando la renta o beneficio de fuente costarricense se pague, acredite o de cualquier*

²²⁴ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 264-265.

²²⁵ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 147.

²²⁶ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 265.

forma se ponga a disposición de personas domiciliadas en el exterior.” Es decir, el hecho generador quedará completado y surgirá la obligación de pagar el tributo una vez que se pague se acredite o se ponga a disposición alguna renta o beneficio a una persona domiciliada en el exterior.

El devengo o en otras palabras, el momento en que se ve perfeccionado el hecho generador en este impuesto, no se encuentra del todo claro ni en la doctrina ni en la jurisprudencia costarricense. Los artículos 53 de la LISR y el 61 del Reglamento establecen tres supuestos distintos para que se configure el hecho generador: 1) el pago, 2) la acreditación y 3) la puesta a disposición de la renta al no-domiciliado. No obstante, ni la Ley ni el reglamento definen estos términos. La duda estriba principalmente, en el momento en que se tiene por acreditada la renta. Por ello, en aras de esclarecer esta situación, la jurisprudencia y la doctrina costarricense han tratado de llenar este vacío definiendo lo que la Ley y el reglamento han querido expresar al establecer la palabra “acreditación.” Sin embargo, los criterios no han sido uniformes.

El tratadista costarricense, Adrián Torrealba Navas, ha sostenido que el término “acreditación” ha de entenderse como la acreditación contable y el momento de esta dependerá del método contable que se utilice: ya sea el del devengado o el del percibido. Sin embargo, este aclara que no es en el momento de la acreditación efectiva, puesto que de esa manera se estaría dejando al arbitrio del agente retenedor, sino que la acreditación surge cuando se debe retener el dinero de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad. Es decir, en el ISRE se acredita cuando el gasto deba ser reconocido contablemente por el deudor,

“La acreditación debe ser interpretada, como ya hemos insistido para otros impuestos de la ley, según principios contables: así, lo que cuenta no es el momento de acreditación efectiva (esto es, cuando se registra materialmente en el haber la partida correspondiente), sino el momento en que, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, debería haber sido acreditada. De otra manera, un elemento esencial del hecho generador estaría siendo remitido a la mera voluntad del contribuyente. (...) El momento en que nace el deber de acreditación varía según el método contable aplicado: el del percibido o el del

devengado. Ahora, como la acreditación de la deuda con un no-domiciliado debe ser hecha por el deudor (en el haber de una cuenta por pagar), es razonable interpretar que la obligación tributaria nace en el momento en que el gasto deba ser reconocido contablemente por el deudor. Así, si el deudor está aplicando el método del devengado, será suficiente que el evento generador de la deuda se haya verificado, sin estar sujeto a condiciones inciertas. (...) En cambio, si el deudor está aplicando el método del percibido, entonces el momento relevante es el del desembolso efectivo o el de la puesta a disposición del acreedor no domiciliado.²²⁷”

Antes del 2005, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo, máxima autoridad en materia administrativa tributaria, sostenía que el impuesto sobre remesas al exterior se devengaba con la acreditación del impuesto, que se efectuaba con el simple registro o anotación del monto en libros por parte del agente retenedor.²²⁸ Sin embargo, posteriormente la resolución número 251-2001 del TFA fue recurrida en la vía judicial y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, máxima autoridad judicial y quien da por agotada la vía, declaró que por acreditación se debe de entender la transferencia efectiva de los fondos; es decir, el momento del pago real. Asimismo, estableció que es la transferencia del crédito la que hace surgir el hecho generador, no su registro contable,

“Cuando hace referencia a la acreditación, se trata de un modo de poner a disposición de un no domiciliado las rentas que le corresponden, producto de sus relaciones económicas con un nacional. Así visto, se trata de un mecanismo de transferencia o remisión de rentas (...) En efecto, considera esta Sala que al margen del sistema contable que pueda ser utilizado para la definición del impuesto que se examina, esto es, percibido o devengado, lo cierto del caso es que cuando la norma hace referencia a “acreditación”, debe entenderse que supone la transferencia de los fondos. Es claro que ante el deber de llevar libros contables, esos movimientos deben registrarse, y de hecho, sus datos deben empatar con los montos remitidos, pero ello no supone que sea el registro el que hace nacer la obligación tributaria, ni determine per se su

²²⁷ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

²²⁸ Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo, No. 52-2004, de las once horas cincuenta minutos del dieciocho de junio de dos mil cuatro; Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 373-2004 del doce de octubre de dos mil cuatro; Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 251-2001 del dieciocho de setiembre de dos mil uno; Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 14-2000 del veinticinco de enero de dos mil.

base imponible, aún cuando en tesis de principio, pueda ser una fuente a la que se acude para ese efecto.²²⁹”

A partir de este fallo, el hilo jurisprudencial se ha volcado en este sentido. Prueba de ello, es que la jurisprudencia más reciente se ha acogido a este criterio. La Resolución 950-2005 de la Sala Primera revocó en su por tanto, el criterio del Tribunal Contencioso Administrativo que sostenía el criterio de que el registro contable hace nacer la obligación tributaria en el ISRE. Y a partir de ese momento, el Tribunal Contencioso Administrativo no se ha vuelto a manifestar en ese sentido. Por el contrario, dicho tribunal en resolución N° 28-2009, se basa en el citado fallo de la Sala Primera para reiterar que el tributo surge a la vida jurídica cuando las sumas son efectivamente remesadas²³⁰. Asimismo, no solo en vía judicial se comenzó a sostener dicha tesis. En la vía administrativa, el TFA que antes seguía la línea contable, ha sido claro en manifestar en ocasiones posteriores, que el pago efectivo de la remesa configura el hecho generador del ISRE,

“De acuerdo con lo anterior, es claro y determinante, que el pago al beneficiario del exterior se produjo en fecha 24 de diciembre del 2001, lo que en el caso de análisis se constituye en el hecho generador de la obligación tributaria (...).²³¹”

La resolución número 950-2005 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, parte del supuesto que el hecho generador del impuesto no es en realidad “el pago, acreditación, o puesta a disposición de personas domiciliadas en el exterior,” tal y como lo arguye el artículo 53 de la LISR, sino la “percepción, débito o puesta a

²²⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²³⁰ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución N° 28-2009, del diecisiete de abril de dos mil nueve de las diecisiete horas veinte minutos.

²³¹ TFA- Resolución N° 223-2007, de las catorce horas del cinco de junio de dos mil siete.

disposición.²³² Por ello, en realidad el hecho generador acontece cuando se efectúa efectivamente la transacción mediante la cual la renta es transferida y puesta a disposición del sujeto pasivo. Es decir, cuando las remesas se ponen a disposición del contribuyente. En este sentido, la acreditación no se ve como un mero registro abstracto, sino que significa la realización de un crédito, que implica una puesta en disposición de dinero.

Se concuerda con el razonamiento de la Sala Primera en que el ISRE se devenga en el momento del pago real cuando efectivamente se transfiere la remesa al exterior al no-domiciliado. Hay que recordar que el impuesto sobre la renta costarricense es de carácter cédular y por ello, grava distintas manifestaciones de renta con diversos impuestos. El impuesto sobre las remesas al exterior grava la renta de los no-domiciliados, por lo que se considera acertado que para que nazca a la vida jurídica dicho impuesto, es indispensable que el sujeto no-domiciliado genere una renta y lógicamente, el no-domiciliado la va a percibir solamente cuando se le pague su crédito o de cualquier forma se ponga a disposición suya la renta respectiva. Consecuentemente, se sostiene que son las sumas que efectivamente le sean remesadas al no-domiciliado las que hacen acaecer el perfeccionamiento del hecho generador, ya que es en ese momento en el cual el sujeto pasivo percibe el dinero en donde nace la manifestación de riqueza del contribuyente, debido a que anteriormente solo tenía un derecho de crédito a su favor.

Con respecto a la definición del término “acreditación,” también se considera que este se ha de entender como la efectiva transferencia o disposición del dinero que le corresponde al no-domiciliado y no como una acreditación contable. Al igual que los magistrados de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia sustentan, si se siguiera la tesis de la acreditación contable entonces se estaría frente a una violación flagrante de la finalidad esencial del impuesto sobre las remesas al exterior, porque no se estaría gravando la renta percibida por el sujeto no-domiciliado, ya que la consignación del

²³² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

pasivo en los registros contables del agente de retención, no infiere ni supone de ninguna manera, un modo de disposición de renta a cargo del no-domiciliado.²³³

Cambiando un poco de tema, cabe mencionar el artículo 61 del RLISR que se asimila mucho al artículo 53 de la ley que establece el hecho generador del ISRE. La redacción de ambos es casi idéntica, solamente que el reglamento le adhiere al final una frase que especifica que este se entenderá ocurrido cuando se produzca el primero de los tres supuestos que lo acontecen: pagar, acreditar o poner a disposición la renta al domiciliado en el exterior o como se ha dicho en la jurisprudencia: la percepción o débito de la renta.²³⁴ Se considera que esta frase tiende a confundir al lector, al hacer que perciban a estos supuestos con una naturaleza totalmente desigual, cuando por el contrario, como bien ha dicho la jurisprudencia, estos crean una sinonimia interpretativa,²³⁵

“si bien la norma otorga varias posibilidades para la materialización del hecho generador, al tratarse de un tributo de generación instantánea, es cuando la renta efectiva, por cualquier medio, se pone a disposición del extranjero (dentro de un concepto de realidad económica) que se tiene por concretado el hecho generador, y por ende, cuando se impone el deber de retención y pago del impuesto.”²³⁶

Esta cita refuerza lo que se ha venido diciendo acerca de la tesis de la transferencia efectiva de los fondos. De la misma manera, sirve para ilustrar en palabras sencillas, lo que al parecer es el verdadero hecho generador del ISRE. De conformidad con lo anterior, se considera y queda claro que el legislador lo instauró en tres supuestos distintos “pague, acredite o puesta en disposición” un juego de sinónimos, que en la realidad el significado de los tres se resume en la puesta a disposición efectiva de la

²³³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²³⁴ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²³⁵ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución N° 28-2009, del diecisiete de abril del 2009, a las diecisiete horas veinte minutos.

²³⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

renta al sujeto no-domiciliado. En este sentido, se discurre que el valor de la frase final del artículo 61 del reglamento se encuentra en el hecho que esclarece que el ISRE es un impuesto de generación instantánea, una vez que se configure el hecho imponible. En otras palabras, el hecho generador del ISRE se perfecciona según el artículo 61 del RLISR, en el primer momento en que se pone a disposición la renta al no-residente fiscal costarricense, ya que como se explicó anteriormente, se considera que existe un único supuesto en el hecho generador del IRSE y no tres como tiende a confundir la redacción de los artículos (Art. 53 LISR y 61 RLISR)

c) Liquidación y pago

Es importante mencionar que en el ISRE la generación del hecho imponible es instantánea, ya que no en todos los impuestos sucede esta situación. Por razones técnicas, puede darse en determinadas ocasiones una cierta autonomía en la definición de las circunstancias del devengo con respecto a las del hecho imponible.²³⁷

Lo anterior es claramente explicado en la siguiente cita,

“(...) la determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria – que va a provocar, en el caso de hechos imponibles constituidos por eventos ininterrumpidos en el tiempo, la necesidad de fraccionar estos hechos en períodos impositivos, en relación a los cuales la ley deberá de determinar el día concreto, coincidente con un día de dicho período, en que se fijaría el momento del devengo; y el momento concreto de la exigibilidad de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que el momento del devengo no coincide siempre con el de la exigibilidad del tributo, que sí vendrá a coincidir, en la generalidad de supuestos, con el momento de la práctica de la autoliquidación, o en su caso, con el momento de la notificación de la liquidación practicada por la Administración tributaria²³⁸”

Esto quiere decir, que la ley puede disociar el momento del devengo con la exigibilidad de ingresar determinado monto del impuesto al fisco en un momento distinto a este.

“Un análisis del tipo específico de tributo lleva a esta Sala a la conclusión de que se trata de un impuesto cuyo hecho generador es instantáneo, es decir, el deber de aportar al fisco las cuotas que se generen de la aplicación de las tarifas fijadas para cada caso en particular, se da con

²³⁷ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 151.

²³⁸ Sánchez, José Antonio. *Ibíd.* Pg. 77.

cada remesa, esto es, cuando se produzca el respectivo hecho generador. Con ello se advierte que el impuesto no guarda sujeción a un período o espacio de tiempo determinado, sino que con cada utilidad que deba ser remesada, se impone el deber de aplicación de la imposición tributaria y por ende, la carga de retención de la suma pertinente por parte de los sujetos responsables, en la especie, los remitores de las rentas, así como su respectivo pago a la Administración Tributaria dentro del plazo de 15 días posteriores a la concreción del hecho generador.²³⁹”

No obstante, en el ISRE sí coincide el momento del devengo y el de la exigibilidad del tributo. En otras palabras, queda claro que el ISRE se deberá pagar apenas se perfeccione el hecho imponible; es decir, con cada remesa efectuada, el agente de retención tiene la potestad de pagar dicho impuesto.

2.4 Elemento cuantitativo

En palabras de Sánchez Galiana,

“Este aspecto se va a referir a la necesidad de medición en términos monetarios del hecho imponible. En realidad, al cuantificar el hecho imponible lo que se mide no es el propio hecho imponible en sí mismo considerado, sino el bien que entra a formar parte del elemento objetivo del hecho imponible, o sea, de su presupuesto objetivo- así, y como ejemplo, en el IRPF se mediría la renta obtenida-. Esta medición del presupuesto objetivo es la que posteriormente permitirá cuantificar la obligación tributaria, sin perjuicio de que a veces, para la cuantificación de la obligación tributaria se utilicen además otros índices o elementos extraños al propio elemento objetivo del hecho imponible.²⁴⁰”

Cabe destacar que el hecho imponible es un presupuesto establecido por ley para tipificar un tributo. Por esta razón, lo que se cuantifica no es el propio hecho imponible, sino lo que va a entrar a formar parte del patrimonio del fisco. Consecuentemente, esto quiere decir que el elemento cuantitativo sirve como medida económica para cuantificar el impuesto. Dicho elemento es de gran importancia debido a que su contenido es una manifestación del principio de reserva de ley,

²³⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²⁴⁰ Sánchez, Jose Antonio. *Ibíd.* P.77.

“(...) en cuanto que de nada valdría exigirle para la definición de los hechos imponibles si a partir de éstos pudieran la Administración o los propios obligados tributarios cuantificar libremente las prestaciones derivadas de ellos.”²⁴¹

Es decir, si la ley estableciera los demás aspectos del hecho imponible, salvo el quantum tributario, y este último quedara a discrecionalidad de la administración, esto se podría prestar para grandes abusos. Por ello, la presencia legal de este aspecto es imprescindible en un régimen de derecho.

Ahora bien, siendo el impuesto sobre remesas al exterior un tributo que grava una manifestación de capacidad económica de renta, lo que en realidad viene a cuantificar este elemento es el porcentaje de renta que tendrá que retener el agente al contribuyente y entregar al fisco. Es en este sentido que el artículo 58 de la LISR indica que,

“Artículo 58- Base de la Imposición- La base de la imposición será el monto total de las rentas remesadas, acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición del beneficiario domiciliado en el exterior”²⁴²

En virtud de que la norma que establece la base impositiva del ISRE manifiesta, que dicha imposición se hará sobre el monto total de las rentas, se desprende que el impuesto grava la renta bruta.²⁴³ Sobre el monto total de las rentas que serán remesadas (pagadas), acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición de los no domiciliados, los agentes de retención tendrán que retener un porcentaje correspondiente al tipo de actividad o supuesto de fuente de renta costarricense que los no domiciliados hayan generado. Estos porcentajes se encuentran manifestados en el artículo 59 de la LISR que habla acerca de las diferentes tarifas.

²⁴¹ Martín, Queralt. *Ibíd.* Pg 268.

²⁴² LISR. Op. Cit. Artículo 58

²⁴³ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

“Artículo 59.- Tarifas.

Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento (8.5%).

Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento (10%).

Por los honorarios, comisiones, dietas y otras prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento (5.5%)

Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento (20%).

Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento (50%).

Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento (15%), o del cinco por ciento (5%) según corresponda.

No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior - o a las entidades financieras de éstos -, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por el arrendamiento de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento (15%) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento.

Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento (15%).

Por el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento (25%)

Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 49 y 50 de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento (30%).”

Estas tarifas serán analizadas más adelante en forma específica. Por el momento, solo es importante denotar que el elemento cuantitativo del hecho imponible determina, de conformidad con el artículo 58 de la LISR, que la base de la imposición se hará sobre el monto total de las rentas, es decir, sobre la renta bruta y a esta renta se le aplicará el porcentaje correspondiente al tipo de actividad bajo cuestión.

3. EXENCIONES TRIBUTARIAS

Una vez que se cumple el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo, se configura el elemento objetivo, el cual junto con el subjetivo provocan el nacimiento de la obligación tributaria. No obstante, en determinados casos, a pesar de estar presentes todos los elementos necesarios para configurarse el hecho imponible, este no se plasma, a raíz de una especificación que así lo dispone. Estas especificaciones, son lo que se conoce bajo el nombre de exenciones tributarias.

La ley española define el concepto de exención tributaria, como aquel sujeto que a pesar de realizar el presupuesto del hecho imponible tributario, la ley lo exime del cumplimiento de dicha obligación²⁴⁴. No obstante, existen quienes comparten la idea que en realidad no se exime de dicho cumplimiento, puesto que en teoría, la obligación nunca llega a existir²⁴⁵ y por ende, *“el efecto de la norma de exención es justamente impedir su nacimiento en los supuestos concretos que contempla, pese a estar incluidos en el hecho imponible.”*²⁴⁶ Sainz de Bujanda considera que la exención es el reverso de la

²⁴⁴ LGT, Español, artículo 22.

²⁴⁵ Martín, Queralt. *Ibíd.* Pg. 277.

²⁴⁶ Martín, Queralt. *Ibíd.* Pg. 277.

constitución del hecho imponible, puesto que la norma de exención enerva los efectos del nacimiento de la obligación tributaria principal del impuesto, a aquellos quienes cumplan con los determinados requisitos para ello.²⁴⁷ En este mismo sentido, Pérez Royo considera que,

“La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.”²⁴⁸

No obstante, un supuesto exento implica también una sujeción ante la administración, puesto que el sujeto se encuentra igualmente obligado a ciertas obligaciones patrimoniales y formales, tales como el cálculo del impuesto y la declaración del mismo. No obstante, estos supuestos exentos tienen la particularidad de no traducirse en una obligación de pago. A pesar de sí estar obligados a efectuar distintas obligaciones tributarias, estas son distintas a la obligación tributaria principal configurada en el hecho generador del tributo.

Habiendo establecido qué se entiende por exención tributaria, cabe ahora referirse a la serie de exenciones que contempla el impuesto sobre remesas al exterior. Estas se encuentran plasmadas por el artículo 59, 61 de la LISR, así como en el artículo 64, 65 del RLISR.

3.1 Artículo 61

El artículo 61 de la LISR configura una serie de exoneraciones como medida unilateral para dirimir la doble imposición tributaria que pueda presentarse en determinados supuestos expuestos por la norma. En este sentido el artículo establece que,

“Artículo 61.- Casos especiales para tratar utilidades en Costa Rica

²⁴⁷ Martín, Queralt. *Ibíd.* Pg. 277.

²⁴⁸ Pérez, Fernando. *Ibíd.* Pg. 136.

En el caso del gravamen sobre las utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de toda clase, a que se refiere el artículo 54 de esta ley, la Administración Tributaria queda facultada para eximir total o parcialmente del impuesto, cuando las personas que deban actuar como agentes de retención o de percepción del impuesto, o los propios interesados, comprueben, a satisfacción de la Administración Tributaria, que los perceptores de tales ingresos no les conceden crédito o deducción alguna en los países en que actúen o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les concede sea inferior a dicho impuesto, en cuyo caso solamente se eximirá la parte no reconocida en el exterior.

No procederá eximir del gravamen a que se refiere el párrafo anterior, cuando las rentas mencionadas no se graven en el país en que actúen o residan sus perceptores con un impuesto sobre la renta similar al que establece esta ley²⁴⁹.”

Esta norma expresamente establece que dicha exoneración puede aplicarse cuando se esté ante los siguientes supuestos de renta: *utilidades, dividendos y participaciones sociales, intereses, comisiones, gastos financieros, patentes, regalías, reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros*, los cuales se encuentran configurados en el artículo 54 de la LISR. Con respecto a ellos, la jurisprudencia ya ha manifestado que son supuestos taxativos;²⁵⁰ es decir, no se puede extender por analogía o por ningún otro medio, otros supuestos distintos.

El artículo 61 de la LISR contempla una “exención técnica,” puesto que su contenido se encuentra orientado a evitar la doble imposición internacional.²⁵¹ En palabras de la Dirección General de Tributación,

“(...) el artículo 61 citado contiene una exención técnica. “Se llama exención técnica a la que no constituye una excepción al régimen jurídico general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema en que el mismo se encuentra inserta. Todo sistema tributario que se precie de serlo ha de articular los respectivos impuestos evitando

²⁴⁹ LISR, Op. Cit., Artículo 61.

²⁵⁰ DGT Oficio N° 2360-1996, del dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis y TFA Resolución N° 296-1997, de las nueve horas treinta minutos del seis de octubre de mil novecientos noventa y siete.

²⁵¹ Torrealba, Adrián. Ibíd.

toda clase de duplicaciones o superimposiciones de una misma capacidad contributiva (...).²⁵²”

Así las cosas, dicha exención solamente puede ser aplicable cuando se presente un doble gravamen en dos estados distintos por los supuestos de renta anteriormente descritos y el contribuyente logre demostrar que no puede acreditar o deducir en su país de origen el impuesto pagado en Costa Rica o que demuestre que únicamente puede acreditarlo parcialmente. En palabras de la Dirección General de Tributación,

“de lo dispuesto en esta norma se crea una situación de exención prevista por ley, según la cual, si la legislación tributaria del país de origen del inversionista, no concede crédito o deducción por lo pagado en Costa Rica por concepto de impuesto sobre la renta, nuestra legislación no puede gravar las remesas al exterior que se efectúen bajo estas condiciones.²⁵³”

Esto vislumbra la naturaleza de dicha exoneración, ya que se le llama técnica, porque solamente opera cuando se logre comprobar que efectivamente se le está generando al sujeto no residente, una doble imposición tributaria en virtud de los supuestos mencionados. Por ello, esta exención no opera de forma automática, sino que se requiere solicitar expresamente a nombre del interesado, ya sea este el perceptor o el pagador. Los requisitos para presentar dicha solicitud se encuentran reglados en el artículo 65 del reglamento. Para que sea aplicable dicha exención, se requiere tener una solicitud aprobada por la administración tributaria que expresamente así lo indique.

Quizás uno de los requisitos más importantes, es la demostración fehaciente que en el otro Estado se le está gravando al mismo sujeto la misma renta de forma parcial o total. Hay países, como por ejemplo Estados Unidos, en donde se tiene por un hecho de que estos no reconocen ningún crédito o deducción alguna a sus domiciliados, por las rentas a las que se refiere dicho artículo, en relación con el impuesto sobre las remesas al exterior. En este caso, dado a que ya existe un comunicado expreso por

²⁵² Dirección General de Tributación oficio N° 1669-96, citado en Torrealba, Adrián, La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Base de Datos Impositus. www.impositus.com.

²⁵³ DGT Directriz N° 11-2003, del veinticinco de febrero de dos mil tres.

parte del gobierno estadounidense,²⁵⁴ es posible prescindir de este requisito. Adicionalmente, cabe aclarar, que a pesar que la norma utiliza la palabra “podrá,” dando la impresión que esta exoneración es facultativa, la Dirección General de Tributación ya se ha pronunciado al respecto estableciendo que si se cumplen dichos requisitos, no es una facultad sino una potestad de la administración conceder esta exoneración.²⁵⁵

Actualmente existe el proyecto de ley número 17134, titulado “Ley para derogar el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta,” el cual no ha sido rechazado pero debe reanudarse para seguir activo desde el 2010, y esto aún no se ha hecho. Éste proyecto está en contra de dicha exención puesto que considera que éste tiene graves implicaciones perjudiciales para la economía tributaria del país. En su exposición de motivos, éste establece en lo concerniente lo siguiente,

“Este proyecto se presenta dentro del ambiente que se vive en la actualidad; precisamente por la necesidad de adoptar medidas que permitan cobrar bien los impuestos ya existentes, en vez de favorecer el desorden en los ingresos que se han utilizado antes para proponer nuevas e injustificadas cargas impositivas.”

3.2. Otras exenciones

En razón de que el ISRE grava a los no residentes fiscales en el país, y el hecho de que éstos generen renta en el territorio es beneficioso para la economía costarricense, la LISR prescribe una serie de exenciones en el ISRE, además de la exoneración anteriormente expuesta. Estas se encuentran plasmadas en los artículos 59 de la LISR y 64 del RLISR y en lo concerniente se establece que,

“Artículo 59- Tarifas: (...) No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior - o a las entidades financieras de éstos -, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la

²⁵⁴ Revenue Ruling 2003-8, citado en Torrealba, Adrián, La Imposición sobre la Renta en Costa Rica. Base de Datos Impositus. www.impositus.com.

²⁵⁵ TFA Resolución Nº 11-2003, diez de enero de dos mil tres.

importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por el arrendamiento de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones.(...) ²⁵⁶”

“ Artículo 64- Retenciones: (...) *Están exentos las siguientes entidades y operaciones, del impuesto del quince por ciento (15%) sobre los créditos o pagos por los conceptos que a continuación se detallan:*

a) Intereses, comisiones y otros gastos financieros. El préstamo haya sido concedido por bancos del exterior, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, por sus entidades financieras, que normalmente se dedican a efectuar operaciones financieras internacionales, incluidos los pagos efectuados por tal concepto a proveedores del exterior por la importación de mercancías.

b) Intereses. El préstamo haya sido concedido por un banco del exterior, reconocido por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, siempre que estos préstamos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias.

c) Arrendamiento de bienes de capital. Pagos efectuados por empresas domiciliadas en el país a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, siempre que estos bienes sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias. Se entiende por bienes de capital, los muebles necesarios y de uso directo en la explotación de negocios industriales o agropecuarios, a juicio de la Dirección General de Tributación.

Para aplicar esta exención, la Dirección General de Tributación verificará el reconocimiento de bancos del exterior de primer orden por parte del Banco Central de Costa Rica. Para tal efecto, podrá disponer la periodicidad y mecanismos por medio de los cuales dicho Banco suministre y mantenga actualizada la información.”

En este sentido, se vislumbra otra razón por la cual los estados otorgan exenciones, aparte de la de evitar la doble imposición tributaria internacional. Se desprende del texto anterior, como dichas exenciones pretenden servir de beneficio fiscal a los no-residentes para fomentar la inversión extranjera en el país. Asimismo, mediante estos

²⁵⁶ LISR, Op. Cit. Artículo 59.

mecanismos los estados crean incentivos para que los no-domiciliados inviertan en determinados sectores, como sucede en el artículo en cuestión, en donde se exoneran las rentas provenientes de arrendamientos de bienes de capital e intereses, siempre y cuando estos últimos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias de empresas con domicilio costarricense. No obstante, se desarrollarán en detalle dichos supuestos en el capítulo siguiente.

Una vez que se configure el hecho imponible, es decir, que en un caso concreto se manifieste el elemento subjetivo y los aspectos materiales, espaciales, temporales y cuantitativos del elemento objetivo y no se esté frente a una exención de las previstas en dicho impuesto, entonces inmediatamente surgirán dos consecuencias jurídicas. La primera es la obligación patrimonial y la segunda obligación tributaria manifiesta, será la formal.

TÍTULO V- LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez configurado el hecho generador, nace inmediatamente la obligación tributaria. Esta coacciona al contribuyente a pagar dicho impuesto. No obstante, cabe hacer una distinción entre los elementos patrimonial y formal de la obligación tributaria, la cual seguidamente será comentada.

Capítulo VI -EL ELEMENTO PATRIMONIAL-

Una vez cumplidos todos los elementos del hecho generador establecidos en la ley, surge inmediatamente el deber de contribuir a la hacienda pública el monto correspondiente al impuesto. El elemento patrimonial de la obligación tributaria establece lo que se debe pagar por el impuesto. Es decir, el monto a liquidar, la determinación de la deuda tributaria y del importe de la misma. Este elemento es explicado doctrinariamente de la siguiente manera,

“Visto que el tributo se articula jurídicamente en torno a una obligación tributaria principal, consistente en dar una suma de dinero, que nace por la realización del hecho imponible tipificado por la ley, queda por examinar cuál es el contenido u objeto de dicha obligación en cada caso concreto”²⁵⁷

Por ello, para determinar la obligación tributaria, el sistema se vale de unos métodos de estimación que sirven de instrumento para calcular la base imponible una vez realizado el hecho generador del tributo, valiéndose de las circunstancias específicas del caso

²⁵⁷ Martín, Juan. *Ibíd.* Pg. 267.

concreto²⁵⁸. Estos métodos pueden ser catalogados como ciertos e inciertos. Los ciertos son los dispuestos en la normativa del tributo y son los que comúnmente se utilizan. Sin embargo, de forma subsidiaria, se utilizan los métodos inciertos para calcular la base imponible de un tributo. Estos se caracterizan por basarse en hechos presuntos impuestos por la administración tributaria, al no tener este último, los datos necesarios para lograr determinar la base imponible²⁵⁹. En estas situaciones, la administración efectuará un cálculo presunto para determinar dicho monto. Cabe recordar en este punto, lo visto anteriormente con respecto a las rentas netas presuntivas para los no-residentes. Tal y como se comentó en su momento, a pesar del nombre, estas rentas presuntivas en realidad no son aplicables a no-residentes fiscales costarricenses, debido a que este artículo aplica para quienes tributan mediante establecimientos permanentes, sucursales o agencias. Consecuentemente, tal y como lo establece el artículo 5 inciso d) del RLISR, estos son considerados residentes fiscales y contribuyentes del impuesto sobre las utilidades, en vez del impuesto sobre las remesas al exterior.

No obstante, habiéndose explicado lo anterior, en adelante, solamente se estudiarán en detalle los métodos de estimación ciertos.

1. Base imponible

El impuesto sobre las remesas al exterior, tal y como fue comentado en el capítulo anterior, grava la renta bruta de los contribuyentes. Lo anterior se desprende del artículo 58 del la LISR, el cual establece que la base imponible del ISRE está constituida por el monto total de las rentas que serán remesadas (pagadas), acreditadas, transferidas, compensadas o puestas a disposición de los no-residentes. Al gravar este impuesto, solamente la renta bruta del contribuyente, el cálculo de la base imponible, es relativamente fácil, ya que debido a que no se acepta deducir ningún gasto, el monto total configura per se, la base imponible.

²⁵⁸ Martín, Juan. *Ibíd.* Ídem Pg. 271.

²⁵⁹ Martín, Juan. *Ibíd.* Ídem Pg.272.

2. Tarifas

El artículo 59 de la LISR, en aras de determinar el quantum patrimonial del impuesto sobre remesas al exterior a pagar, establece un sistema de alícuotas, cuyo porcentaje se encuentra determinado por el supuesto de renta gravado. Consecuentemente, sobre la base imponible de la renta, se debe de aplicar el porcentaje correspondiente que establezca en el numeral 59 de LISR. Esta tarifa es del 30%. Sin embargo, para determinados supuestos de renta, la tarifa oscila entre un 5% y un 50%. Debido a esta gran diferencia entre tarifas, este tema es uno de los aspectos más cruciales de este impuesto. Por ello, se proseguirá a explicar enseguida los puntos más relevantes que han causado controversia en este tema,

2.1 Transporte y comunicaciones

El artículo 59 de la LISR establece en su inciso a), que por servicios de transporte y comunicaciones, se deberá retener una tarifa del 8.5% sobre la renta bruta. Los servicios de transporte y comunicaciones se encuentran expresamente regulados en los casos especiales establecidos en el artículo 55 inciso d) de la LISR. El artículo 55 hace una diferenciación entre dos situaciones distintas: las empresas de transporte que operan mediante representante permanente en Costa Rica y aquellas que no. En caso de sí operar a través de uno, dicho representante es visto como un establecimiento permanente de conformidad con lo expuesto en capítulos anteriores, ya que se estableció claramente que los agentes dependientes que trabajen por cuenta de una empresa y que se encuentren sujetos al mismo riesgo empresarial que esta, son considerados un establecimiento permanente de la empresa que representan. En este sentido, cabe citar el artículo 24 del RLISR referente a las retenciones, el cual establece en lo concerniente lo siguiente,

*“(...) en los incisos a) (...) del artículo 11 de la ley, estarán sujetos a retenciones de impuesto, de acuerdo a las siguientes disposiciones,
1.- Si las empresas que suministran los servicios tienen representante permanente en Costa Rica, las empresas usuarias que contraten con ellas, deberán retener un tres por ciento (3%) sobre los importes pagados o acreditados, a cuenta del impuesto establecido en el artículo 15 de la ley.*

2.-Si las empresas que prestan los servicios no tienen representante permanente, las empresas usuarias deberán retener los montos resultantes de aplicar, a título de impuesto único y definitivo, las tarifas establecidas en el artículo 59 de la ley.²⁶⁰”

En otras palabras, las empresas de transporte pueden operar o no mediante un representante permanente en Costa Rica. En caso de sí operar a través de uno, dicho representante es visto como un establecimiento permanente y por ello, sujeto al cálculo dispuesto por el artículo 11, con respecto al cálculo de la renta neta presuntiva, y las tarifas aplicables al impuesto sobre las utilidades (Artículo 15 de la LISR) Por el otro lado, en caso de no tener representante permanente en el país, se estará ante un típico caso de un no-residente sujeto al impuesto sobre remesas al exterior, tal y como lo dispone la segunda parte del inciso d) del artículo 55 y el artículo 59 de la LISR. En dicho caso, se aplicará la tarifa del 8.5% sobre la renta. Al referirse acerca de este tema, la jurisprudencia ha explicado la situación indicando lo siguiente,

“En resumen, el tratamiento tributario aplicable para las empresas no domiciliadas, dedicadas al transporte prestado entre el territorio de la República, el exterior y viceversa, es el siguiente,

-Si tiene representante permanente en nuestro país, esté debe presentar la declaración del impuesto sobre la renta, aplicando una renta neta presuntiva del 15% de los ingresos brutos por fletes, pasajes, cargas y demás servicios similares. Para determinar el monto del tributo que corresponde pagar, se deberá aplicar sobre el monto de la renta neta presuntiva la tarifa del impuesto a que se refiere el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. (...)

-Si no tiene representante permanente en nuestro país, la empresa no domiciliada no deben presentar declaración del impuesto sobre la renta, sino que en este caso, los usuarios de los servicios deberán efectuar una retención del 8.5% con carácter de impuesto único y definitivo, sobre los montos pagados o acreditados.²⁶¹”

Con respecto a las empresas de transporte y comunicación, cabe hacer una salvedad a la obligación de retención del impuesto a las empresas Couriers. En el oficio DGT-

²⁶⁰ RLISR Op. Cit. Artículo 24.

²⁶¹ DGT Oficio N° 404-2010, del diecinueve de mayo de dos mil diez.

1700-05²⁶², la recurrente interpuso un recurso alegando que al tener que efectuar dicha retención, se estaba provocando un encarecimiento en el servicio de transporte, porque en la práctica para satisfacer dicho monto, se debían aumentar los gastos de operación. Consecuente, la recurrente reclamó que la falta de uniformidad en los gastos de explotación del servicio contravenían el Convenio Postal Universal de Lausana, en su artículo 70, inciso 3) Este convenio establece en lo concerniente que, *“los gastos de transporte para un mismo recorrido deberán ser uniformes para todas las administraciones que utilicen este recorrido sin participar en los gastos de explotación del servicio (...).”* En virtud de lo anterior, la administración tributaria dio razón a la recurrente, puesto que dicha retención efectivamente contravenía lo dispuesto en el convenio y este era anterior a la promulgación de la LISR.

2.2 Servicios personales y asesoramiento técnico

Los servicios personales provenientes de fuente costarricense se encuentran afectos al impuesto sobre remesas al exterior. No obstante, determinar qué se entiende por servicio personal y su tarifa aplicable, es complicado en la práctica. Las tarifas de los servicios personales se encuentran reguladas de forma distinta en el artículo 59, incisos dos y tres, así como en el artículo 26 de la LISR. Este último establece lo siguiente,

*“**Artículo 26- Extranjeros que presten servicios en el país.** Tratándose de personas no-domiciliadas en el país, que obtengan rentas de fuente costarricense, por la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza, deberán pagar un impuesto del 15% sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna. El pagador de la renta estará obligado a efectuar la retención correspondiente.²⁶³”*

Como se desprende del texto anterior, dicho artículo es una norma que regula a los no-residentes fiscales en Costa Rica, por una renta proveniente de fuente costarricense y por ello gravada con el impuesto sobre remesas al exterior. Consecuentemente, se estima que esta norma no se puede interpretar por sí sola, sino que hay que ponerla en contexto, el cual resulta ser en este caso concreto, el título referente a la regulación

²⁶² DGT Oficio N° 1700-2005, del veinticinco de octubre de dos mil cinco.

²⁶³ LISR, Op. Cit. Artículo 26.

del ISRE. Por ello, a pesar que dicho numeral insta una tarifa del 15% por prestación de servicios personales, se sostiene la posición que no siempre aplica esta tarifa, debido a que esta ha de interpretarse de forma armoniosa con las otras disposiciones del ISRE, tal y como el artículo 59 de la LISR. En este sentido, el numeral 59 al referirse acerca del tema de los servicios personales establece dos tarifas diversas: una alícuota del 10% si los servicios son ejecutados en relación de dependencia y otra del 15% en caso que los servicios sean prestados sin que medie relación de dependencia. Sin embargo, en palabras del jurista nacional Adrián Torrealba,

“(...) el artículo 26 tan sólo estaría mencionando una de las hipótesis previstas en el artículo 59 para las rentas del trabajo: la autónoma, dejando por fuera la de dependencia”²⁶⁴

Este sustentante también apoya dicha tesis, la cual considera muy atinada.

Ahora bien, la complicación del cálculo de estas tarifas no concluye ahí, sino que hay que considerar en el estudio de estos supuestos, otro rubro proveniente del asesoramiento, el cual tiende a confundirse con los servicios personales. El impuesto sobre remesas al exterior grava los pagos otorgados por asesoramiento técnico, financiero, administrativo y de otra índole, que se presten adentro o fuera del territorio costarricense con una alícuota de 25%. Mientras que por el otro lado, tal y como se mencionó, los servicios personales provenientes de fuente costarricense también están sujetos a dicho impuesto, pero con una alícuota del 10% si son ejecutados en relación de dependencia o del 15% si dichos servicios son prestados sin que medie relación de dependencia. Por la evidente diferencia en los montos de las tarifas y debido a que los servicios de asesoramiento son gravados a pesar de ejecutarse fuera del territorio nacional, existe un interés por parte de los sujetos de estar bien seguros, acerca de cuál categoría es la aplicable a su caso concreto. Sendas consultas se han efectuado a la Dirección General de Tributación acerca del tema y después de efectuar un análisis de ellas, se puede afirmar que la jurisprudencia ha definido de forma unánime recientemente los dos términos.

²⁶⁴ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

A pesar que el término de asesoramiento, ya se encontraba definido en el RLISR como, “(...) todo dictamen, consejo o recomendación especializado, prestado por escrito y resultante del estudio ponmenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado²⁶⁵” Dicha definición aún resultaba muy vaga. Consecuentemente, la jurisprudencia viene a establecer el siguiente significado acerca del término,

“el asesoramiento técnico financiero o administrativo, es el que se contrata para llevar a cabo proyectos específicos de cierta envergadura, en los que se requiere necesariamente personas expertas que tengan el conocimiento técnico y la experiencia necesaria en la materia, que comunican sus conocimientos y experiencias particulares de índole técnico financiero o administrativo, generalmente mediante la emisión de un informe, quedando a criterio de la empresa que contrató la asesoría, llevar a cabo el proyecto o no, o realizarlo de otro modo.²⁶⁶”

Por el contrario, la jurisprudencia ha definido lo que se entiende por servicios personales de la siguiente forma,

“el servicio profesional, en cambio, se efectúa mediante un contrato donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte(...); en la prestación de servicios profesionales, la actividad desarrollada debe estar directamente vinculada con la profesión de la persona física o jurídica que ejecuta el servicio, y debe realizarse dentro del marco de un contrato de prestación de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a realizar ella misma una actividad para la otra parte. En estos casos, no fluye una comunicación de conocimientos especializados y experiencias particulares de índole técnico, financiero o administrativo del que brinda el servicio profesional hacia el que lo contrata²⁶⁷”.

Es decir, el asesoramiento es aquel mediante el cual se traspa conocimiento complejo acerca de un tema para orientar una acción o proceder en un sentido determinado. Normalmente este se efectúa a través de un informe, pero a fin de cuentas, el contratante puede tomar o no la sugerencia. El asesoramiento puede ser

²⁶⁵ RLISR. Op. Cit. Artículo 12, inciso j.

²⁶⁶ DGT Oficio N° 168- 2011, del veintitrés de marzo del dos mil once, DGT Oficio N° 144-2011, del nueve de marzo del dos mil once; DGT Oficio N° 142- 2010 del, diecisiete de febrero del dos mil diez.

²⁶⁷ Ídem

de cualquier índole, tal y como lo contempla el artículo 59 de la LISR. Es decir, no tiene que ser solamente aquel referente a temas administrativos, financieros o técnicos. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia, al establecer que en dicho supuesto, *“se contempla todo tipo de asesoramiento sin distinciones de ninguna especie.”*²⁶⁸

El servicio personal, por el contrario, es aquel pactado mediante un contrato de prestación de servicios, en donde el contratado se apoya en conocimientos usuales de su profesión para brindar un servicio, cuyo producto es necesariamente acogido. Asimismo, tal y como lo ha definido la jurisprudencia, *“Para que un servicio sea personal, tiene que haber interacción, es decir, la persona presta el servicio en relación directa e inmediata con el cliente.”*²⁶⁹

Sin embargo, a pesar de que dichos términos se encuentran definidos en la jurisprudencia, aún así suelen presentarse casos en donde no resulta tan claro encasillar la actividad dentro de estas dos categorías. Después de un extenso análisis jurisprudencial se puede determinar que ante casos en donde se presenten investigaciones y estudios,²⁷⁰ asesorías,²⁷¹ procesar información de campo y de laboratorio, para luego presentar un informe con la información tabulada, así como estudios y recomendaciones de implementación de proyectos con respecto a su factibilidad,²⁷² dichos servicios probablemente serán catalogados como asesoramientos técnicos.

²⁶⁸ Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, fallo N° 302-99-P, emitido el siete de setiembre de mil novecientos noventa y nueve, DGT- Oficio N° 648-2003, del once de junio de dos mil tres.

²⁶⁹ DGT Oficio N° 721-2008, del dieciocho de noviembre de dos mil ocho.

²⁷⁰ DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil diez.

²⁷¹ DGT Oficio N° 168- 2011, del veintitrés de marzo de dos mil once, DGT Oficio N° 144-2011, del nueve de marzo de dos mil once; DGT Oficio N° 142- 2010 del diecisiete de febrero de dos mil diez.

²⁷² TFA resolución N° 93-2005, dos de marzo de dos mil cinco.

Por el otro lado, la jurisprudencia ha establecido como servicios personales aquellos servicios encargados de diseñar planos arquitectónicos o constructivos,²⁷³ preparaciones de términos de referencia para utilizar en contrataciones²⁷⁴, diseños de formatos o instructivos²⁷⁵, revisión de obra en relación de dependencia²⁷⁶, servicios iniciales de arquitectura y de diseño propios de la profesión (topografía, visitas del terreno, visitas e identificación del sitio, actividades necesarias para delimitar con precisión los alcances de los trabajos requeridos),²⁷⁷ servicios de ingeniería que consistan en diseños electromecánicos, de estructuras, medidas de terreno, muestras de suelo, entre otras²⁷⁸. Así como servicios conexos de supervisión de montajes²⁷⁹, capacitaciones dentro del territorio costarricenses²⁸⁰, entre otros.

Conforme a lo anteriormente expuesto, se desprende la importante labor que ha tenido la jurisprudencia en esclarecer cuándo se está ante un asesoramiento o cuándo se está frente a una prestación de servicios personales. Dicha labor interpretativa también ha sido importante en dilucidar el tema, acerca de si la prestación de servicios personales puede ser realizada por una persona jurídica, ya que de conformidad con la letra de la ley se da a entender que al ser servicios personales, solamente pueden ser catalogados como tales, aquellas prestación que sean ejecutadas por una persona natural. De ser así el caso, se tendría que aplicar una tarifa del 30% a los servicios personales prestados por personas jurídicas. Al consultar con respecto del tema, la

²⁷³ DGT Oficio N° 1887-1998, del dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho; DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil ocho, DGT Oficio N° 440-2009, del veintiocho de julio de dos mil nueve.

²⁷⁴ DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil diez.

²⁷⁵ DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil diez.

²⁷⁶ DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil diez.

²⁷⁷ DGT Oficio N° 440-2009, del veintiocho de julio de dos mil nueve.

²⁷⁸ DGT Oficio N° 1887 del dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, DGT Oficio N° 440-2009, del veintiocho de julio de dos mil nueve, DGT Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil ocho.

²⁷⁹ DGT Oficio N° 144-2011, del nueve de marzo de dos mil once.

²⁸⁰ DGT Oficio N° 144-2011 del nueve de marzo de dos mil once, DGT Oficio N° 721-2008, del dieciocho de noviembre de dos mil ocho.

jurisprudencia ha establecido que, *“aunque una persona jurídica sea la contratada para realizar el servicio profesional, éste se puede prestar a través de sus empleados.”*²⁸¹ Asimismo, en otro caso que también se formuló la misma interrogante, la Dirección General de Tributación se manifestó sobre el tema indicando que las tarifas tienen montos distintos dependiendo de la actividad y no en razón del sujeto.

“De la lectura de esta disposición normativa, podría deducirse en principio, que el legislador tributario gravó con un 15% las rentas provenientes de servicios profesionales, únicamente cuando éstos son ejecutados por una persona física con actividades lucrativas; lo que nos llevaría a concluir que si los mismos servicios son prestados por profesionales de una sociedad, la renta así obtenida tendría que gravarse con el 30%, de conformidad con el último párrafo del artículo 59 de cita.

*Sin embargo, de un análisis integral del mismo artículo 59, nos conduce a una interpretación diversa. El legislador, en los distintos párrafos del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece distintas tarifas según la actividad de la cual proviene la renta, y no según el sujeto pasivo que realiza la actividad. Incluso cuando hace referencia a la relación de dependencia, lo hace para diferenciar la renta que se obtiene de la realización de una actividad en relación de dependencia, de la renta que se genera de una actividad en la que no media este tipo de relación”*²⁸²

De lo anterior se desprende, que en caso de ejecutarse un servicio personal por parte de una persona jurídica, debido al tipo de actividad bajo cuestión, su tarifa será la establecida bajo servicios personales. No obstante, dado a que existen dos maneras de prestar estos servicios, su tarifa versará dentro de dos categorías, según se ejerza en relación de dependencia o no. Sin embargo, dado a que ya hay una categoría establecida para servicios personales, no se puede pretender catalogarla en la tarifa del 30%, por una razón tan literal como el no establecer que es también aplicable a personas jurídicas.

²⁸¹ DGT-721-2008, del dieciocho de noviembre de dos mil ocho.

²⁸² DGT 1372-2007, del siete de noviembre de dos mil siete.

2.3 Intereses, comisiones y otros gastos financieros

La LISR, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 54 inciso b) y 55, inciso c), grava con el impuesto sobre remesas al exterior, los intereses pagados o acreditados a los no-residentes en el exterior por depósitos o préstamos de dinero, así como los intereses, gastos financieros y comisiones sobre préstamos invertidos o utilizados en el país, aún cuando el pago o crédito de tales intereses y comisiones y el reembolso del capital, se efectúen fuera del país.

Dicho impuesto se genera al momento en que la renta es puesta a disposición del contribuyente y este es solamente aplicable a los intereses o comisiones, no a la obligación principal pactada. Sobre el monto bruto de estos intereses, se deberá aplicar una tarifa base del 15%, salvo algunas excepciones que se comentarán más adelante. No obstante, en caso que el impuesto pertinente a la remesa del interés no se pague, la administración se encuentra facultada para cobrar intereses legales sobre estos.²⁸³

a) Exenciones sobre los intereses

El artículo 59 de la LISR y el artículo 64 del RLISR establecen dos modalidades en las cuales los intereses pagados a no-residentes se encuentran exentos del pago del ISRE. El artículo 64, claramente los diferencia,

“a) Intereses, comisiones y otros gastos financieros. El préstamo haya sido concedido por bancos del exterior, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, por sus entidades financieras, que normalmente se dedican a efectuar operaciones financieras internacionales, incluidos los pagos efectuados por tal concepto a proveedores del exterior por la importación de mercancías.

b) Intereses. El préstamo haya sido concedido por un banco del exterior, reconocido por el Banco Central de Costa Rica como de primer orden, siempre que estos préstamos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias.²⁸⁴”

²⁸³ Sala Primera, Resolución N° 950 2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²⁸⁴ RLISR Op. Cit. Artículo 64

Es decir, existen dos tipos de exenciones con respecto a los intereses remesados al exterior. Para que ellos sean aplicables, ambos supuestos tienen que haber sido concedidos por bancos o entidades financieras domiciliadas en el exterior y reconocidas por el Banco Central como instituciones de primer orden, lo cual significa que son una lista de, *“los bancos mundialmente mejor reputados y un gran número de otras instituciones internacionales de préstamo.”*²⁸⁵ Sin embargo, ambos se diferencian puesto que en el primer supuesto, los bancos o entidades financieras han de dedicarse en su giro normal a efectuar operaciones financieras internacionales. Para saber si se está ante una institución que efectúe operaciones financieras internacionales, se debe también consultar una lista que establece el Banco Central de Costa Rica para estos propósitos. Por el otro lado, el segundo supuesto aplica para instituciones reconocidas como de primer orden, las cuales en vez de tener que catalogarse en la lista de operaciones internacionales del Banco Central, deben utilizar el financiamiento en actividades industriales o agropecuarias.

Con respecto al segundo supuesto, la jurisprudencia ha tenido que venir a saciar las dudas que han surgido con respecto a si determinadas actividades son catalogadas como industriales o si más bien deben ser clasificadas como actividades comerciales. Para contestar a esta interrogante, cabe citar el oficio DGT-1143 de 1998,²⁸⁶ el cual viene a definir un parámetro, del cual basarse, para determinar si una actividad es de índole industrial. En este sentido, al ser consultado al respecto, dicho oficio recurre a los índices de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de Todas las Actividades Económicas (CIIU), emitido por la Organización de los Estados Americanos, en aras de esclarecer la situación. La dirección basa su conclusión del caso apoyándose en las clasificaciones ahí expuestas, alegando que al no encontrarse la actividad en cuestión en la categoría de industrias, entonces no se puede catalogar como tal²⁸⁷. El oficio anterior pareciera establecer un precedente para ayudar a aclarar qué se debe de considerar por actividad industrial. Por el otro lado, el Tribunal Fiscal Administrativo

²⁸⁵ Torrealba, Adrián, *Ibíd.*

²⁸⁶ DGT-1143 de 1998, del cinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

²⁸⁷ DGT-1143 de 1998, del cinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

ha entendido que la exención sobre actividades agrícolas no es aplicable solamente por estar presente un bien o producto agrícola, sino que para que dicha exención aplique, se requiere necesariamente que se realice una actividad agraria, como por ejemplo, una producción agrícola²⁸⁸. Asimismo, dicho fallo también establece que no serán consideradas actividades agrarias, aquellas que se alejen del ejercicio normal de la agricultura.

2.4 Arrendamientos por actividades comerciales

El artículo 54 de la LISR establece como rentas provenientes de fuente costarricense y por ende gravados por el ISRE, aquellos arrendamientos provenientes de bienes muebles e inmuebles. Estos arrendamientos se encuentran gravados con una tarifa del 15% según el artículo 59 de la LISR. No obstante, se eximen de conformidad con el artículo 59 de la LISR y 64 del RLISR, los arrendamientos de bienes de capital por los pagos efectuados por empresas domiciliadas en el país a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, siempre que estos bienes sean utilizados en actividades industriales y agropecuarias. La LISR determina al indicar dicha exención, que todo lo concerniente a esta será regulado reglamentariamente. Por ello, al remitirse al reglamento, se vislumbra como el legislador pretendió eximir solamente el pago de bienes de capital muebles y no los inmuebles.

2.5 Utilidades, dividendos o participaciones sociales

Las regulaciones concernientes al ISRE de la renta proveniente de utilidades, dividendos y participaciones sociales, consideradas como retribución a capitales extranjeros que operen en el país, remiten al lector a los artículos 18 y 19 de la LISR. Estas son las regulaciones propias de la renta disponible. El contenido de estos artículos, se puede catalogar en dos niveles de gravamen: el de la sociedad y los del accionista. El artículo 18 de la LISR norma los conceptos de renta en las sociedades de capital con una tarifa del 15%, salvo si dichas acciones se encuentran inscritas en una

²⁸⁸ Tribunal Fiscal Administrativo resolución N° 376 del tres de diciembre de dos mil uno.

bolsa de comercio reconocida oficialmente, ya que en este caso corresponderá aplicar una tarifa del 5%. Este artículo hace dos salvedades en donde no se deberá de efectuar la retención: 1) cuando se distribuyan dividendos en acciones nominativas o en cuotas sociales de la propia sociedad que los paga y 2) cuando el socio receptor del dividendo sea otra sociedad de capital domiciliada en Costa Rica y sujeta a este impuesto. No obstante, este último supuesto no es aplicable al ISRE, puesto que si se da ese caso, no se configuraría el elemento subjetivo del hecho generador del ISRE.

Por el otro lado, de conformidad con el artículo 19 de la LISR, las sociedades de personas (personas de derecho o de hecho, fideicomisos, cuentas en participación, sociedades de actividades profesionales, encargos de confianza y sucesiones indivisas) y las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes en el exterior, estarán sometidos a una tarifa del 15%, mientras que las cooperativas, asociaciones solidaristas u otras similares se gravarán con una tarifa del 5%.

Así las cosas, corresponde efectuar las retenciones del 15% o 5% según sea el caso, cuando se esté ante el supuesto de utilidades, dividendos o participaciones sociales, salvo que no proceda, por ser aplicable la exención del artículo 61 bis.

2.6 Pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías

La jurisprudencia costarricense se ha encargado de encasillar en este rubro, los pagos efectuados por el comercio electrónico, sujetándolos a una tarifa del 25%. Como fue mencionado anteriormente, la Dirección General de Tributación considera que los bienes y servicios adquiridos a través de la Internet, son descargados desde el ordenador del proveedor al ordenador del cliente que se encuentra en suelo costarricense. Al ser utilizados en territorio nacional, esta ha tendido a clasificarlos como rentas provenientes de fuente costarricense. Asimismo, ha determinado que los

servicios online son siempre bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual²⁸⁹ y al respecto de la propiedad intelectual a establecido que,

“está integrada por los derechos de carácter personal y patrimonial que atribuyen a su autor la plena propiedad y el derecho exclusivo de explotación de la obra. Y los programas de ordenador se incluyen entre ellos.”²⁹⁰

La administración tributaria suele considerar las licencias de software y compras de servicios de información, tales como remuneraciones por usos de programas de cómputo, como regalías,²⁹¹ Por ende, estos rubros se encuentran sujetos a una tarifa del 25%. La definición del término de regalía ha sido definido por la administración tributaria, basándose en un criterio contable y económico de este. Al respecto se ha establecido que las regalías son una, *“compensación por el empleo de bienes basado en una parte convenida de los ingresos procedentes de uso.”²⁹²* o *“la cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo o utilizarlo.”²⁹³*

Por el otro lado, tal y como se señaló en la parte concerniente al aspecto espacial del ISRE, existen servicios tales como los de tesorería y mensajería extranjeras que debido a que se utilizan mediante Internet, son consideradas rentas de fuente costarricense y por ende afectas al ISRE. Estos servicios, que no provienen de licencias, han sido considerados afectos a una tarifa del 30%.²⁹⁴ Asimismo, el fallo número 29-2009 del Tribunal Contencioso Administrativo ha dispuesto, que en el caso en que el software

²⁸⁹ DGT Oficio N° 1371-2005, confirmado por el fallo del TFA 425-2006, DGT Oficio N° 1476 –2003, del treinta de octubre de dos mil tres; DGT Oficio N° 33-2004, del siete de enero de dos mil cuatro.

²⁹⁰ DGT Oficio N° 1476 –2003, del treinta de octubre de dos mil tres; DGT Oficio N° 33-2004, del siete de enero de dos mil cuatro

²⁹¹ DGT 1298-2005, del veintidós de agosto de dos mil cinco.

²⁹² DGT 1298-2005, del veintidós de agosto de dos mil cinco.

²⁹³ DGT Oficio N° 150-2006, veintiséis de enero de dos mil seis.

²⁹⁴ DGT Oficio N° 1578-2005, del treinta de setiembre de dos mil cinco.

incluye además del bien, un servicio, tales como instalación, implementación y mantenimiento del software, este estará afecto a una tarifa del 30%.²⁹⁵

Capítulo VII

-EL ELEMENTO FORMAL-

El elemento formal se encuentra constituido por una serie de componentes procedimentales, que establecen una serie de medidas para lograr que el Estado perciba el dinero correspondiente al tributo que le corresponde según la ley. Es decir, una vez que se establece el elemento patrimonial de la obligación tributaria, hay que pagar el impuesto. Por ello, existen una serie de regulaciones en la normativa de cada tributo que determinan cómo realizar formalmente el pago, para que este se logre efectivamente recaudar. A continuación se explicará, el elemento formal del impuesto sobre remesas al exterior.

1. Liquidación y pago del impuesto

El hecho generador del impuesto sobre remesas al exterior, de conformidad con el artículo 53 de la LISR, se perfecciona una vez que se pague, se acredite o se ponga a disposición alguna renta o beneficio a una persona domiciliada en el exterior. Esto quiere decir, que una vez configurado el hecho generador surgirá la obligación de pagar el tributo, tal y como lo dispone el artículo 60 de la LISR,

“Artículo 60: Liquidación y pago:

*El impuesto deberá liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquél. (...)*²⁹⁶

²⁹⁵ Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial, Sección décima, Resolución N° 29-2009 del veinticinco de febrero dos mil nueve.

²⁹⁶ LISR, Artículo 60.

Es así como queda claramente expuesto que el ISRE se deberá pagar apenas se produzca el hecho generador. Este, tal y como fue alegado en su momento, se considera devengado cuando se produzca la transferencia efectiva de fondos, es decir, el momento del pago real y no su registro contable²⁹⁷. Asimismo, como fue también comentado, este impuesto una vez devengado, se vuelve exigible. No obstante, por razones técnicas de recaudación, hay tiempo de autoliquidar el impuesto hasta quince días naturales del mes siguiente.

El cálculo del ISRE se vale de un sistema de alícuotas, conformado por diversas tarifas que varía en torno al supuesto gravable y que son aplicadas sobre la base del monto bruto remesado hacia el exterior. En caso que el monto sea en dólares, deberá igualmente registrarse contablemente en colones, ya que así lo disponen las normativas contables aplicables. De la misma manera, el monto deberá registrarse al tipo de cambio de venta del Banco Central correspondiente al día en que se realice el pago hacia el exterior. Ahora bien ¿cómo ha de efectuarse el pago de dicho impuesto? Para responder a esta pregunta, el artículo 65 del RLISR manifiesta en lo concerniente lo siguiente,

“Artículo 65.- Liquidación y pago (*)

Las retenciones que se practiquen conforme al artículo 59 de la ley, constituyen pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios por las rentas correspondientes y los obligados a efectuarlas tienen carácter de agentes de retención, y en ellos se subrogará la obligación conforme al artículo 57 de la ley. Los depósitos se deben efectuar en el Banco Central de Costa Rica o en las tesorerías auxiliares autorizadas, dentro de los primeros quince días (15) naturales del mes siguiente de practicadas las retenciones (...)²⁹⁸”

²⁹⁷ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución Nº 28-2009, del diecisiete de abril de dos mil nueve; TFA- Resolución Nº 223-2007, de las catorce horas del cinco de junio de dos mil siete; Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución Nº 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

²⁹⁸ RLISR, Ibíd. Artículo 65.

De conformidad con lo expuesto en el artículo 65 de la LISR, estas retenciones constituirán pago único y definitivo. Asimismo, cabe aclarar que por cada hecho imponible configurado, nacerá una obligación tributaria distinta.

El impuesto se calcula mediante el formulario D-103, el cual debe ser presentado en hacienda. Asimismo, el pago se efectúa haciendo los depósitos correspondientes en el Banco Central de Costa Rica o en las demás tesorerías auxiliares autorizadas.

1.1 Agente de retención

Haciendo referencia al artículo anteriormente citado, cabe destacar varios asuntos. De primera entrada, este numeral pone en manifiesto que corresponde obligatoriamente a los agentes de retención, el pago de dicho impuesto, a pesar de otorgarles la posibilidad de subrogarse con respecto a los montos pagados. En este sentido, el artículo deja expuesto claramente, que a la hora de la liquidación y pago del impuesto, la obligación recaerá sobre el agente de retención, a pesar de que este no es el contribuyente del mismo. No obstante, el trato dado al agente residente se encuentra acorde con el trato que se le otorga a este en la práctica doctrinal. De la misma manera, a través de toda la normativa de renta se establece esta obligación por parte del agente, tal y como fue visto en la parte concerniente a los sujetos pasivos²⁹⁹. Asimismo, el numeral 24 del RLISR es claro en establecer que en el impuesto sobre remesas al exterior, el pagador de las rentas es quien debe retener dicho impuesto. No obstante, la jurisprudencia ha hecho una excepción al respecto cuando los pagadores de renta al no-residente son también no-residentes fiscales costarricenses.

En dicho caso, la jurisprudencia ha delegado la carga de tributar, no a los agentes pagadores, sino a los mismos contribuyentes³⁰⁰. Esto se debe, entre otras razones, a un intento de la jurisprudencia de lograr facilitar y evitar la evasión del pago del

²⁹⁹ LISR, artículos 56, 57 y 60; así como el RLISR: artículos 62 y 65.

³⁰⁰ En este sentido ver diversos oficios tales como: DGT Oficio N° 296-2003, del diecisiete de marzo del dos mil tres; DGT Oficio N° 720-2003, del veintitrés de junio del dos mil tres; DGT Oficio N° 435-2001, del siete de mayo del dos mil uno.

impuesto. En este sentido, en numerosas ocasiones la jurisprudencia ha dicho lo siguiente,

“Dado que la empresa pagadora obligada a efectuar la retención respectiva (la casa matriz), no tiene su domicilio en el territorio nacional, el monto correspondiente del impuesto que deben pagar los funcionarios, (...), debe ser autoliquidado mensualmente en forma individual, por cada uno de ellos y depositado mediante un formulario denominado el Recibo Oficial de Pago en cualquiera de las agencias recaudadores de impuestos autorizadas.³⁰¹”

Lo expuesto anteriormente es una excepción a la regla efectuada por la jurisprudencia.

³⁰¹ DGT Oficio Nº 296-2003, del diecisiete de marzo del dos mil tres.

-CONCLUSIÓN-

Veintitrés años han pasado desde que se promulgó y entró a regir la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 y su reglamento N° 18445-H en el año 1988. Sin embargo, al ser un impuesto que tiene por objeto, gravar la renta o beneficios en un mundo globalizado de cambio constante y económicamente competitivo e innovativo, no es de extrañar que las realidades imperantes en ese momento hayan cambiado y que hoy existan formas de generar renta que en esos momentos eran impensables. Consecuentemente y en razón que el impuesto no ha sufrido mayor reforma, el tiempo, las nuevas modalidades de generación de renta, aunado con la tendencia de los sujetos de generar esta renta en diversas partes del mundo, ha dotado a los órganos administrativos y judiciales con una ardua labor declarativa e interpretativa de dicho impuesto.

Como fue analizado en la presente tesis investigativa, los estados se encuentran dotados de una potestad tributaria para poder establecer los tributos correspondientes, en aras de financiar principalmente, la inversión y el gasto público. No obstante, esta potestad no es irrestricta, sino que se encuentra sujeta a lo dispuesto en la ley, la cual tiene que estar en estricta concordancia con los principios tributarios. Estos principios sirven de fundamento y marco regulatorio para la interposición de tributos en un Estado, ya que velan por la igualdad, la irretroactividad, la legalidad, la no confiscación de la propiedad, la progresividad y la seguridad jurídica del ordenamiento, entre otros. Consecuentemente, los límites de la potestad tributaria de los estados y por ende también, el de las interpretaciones jurisprudenciales, encuentran sus pilares estructurales en los principios tributarios.

Asimismo, para que un sujeto se encuentre afecto a una norma tributaria, se ha de analizar el ámbito de aplicación de la misma en tiempo y espacio. Tal y como fue estudiado, la aplicación de la ley, especialmente en el espacio, puede ser oscura. Sin embargo, es crucial poder dilucidar si un caso concreto se encuentra afecto a la extensión y a la eficacia de la norma, puesto que la configuración del tributo depende de ello. En

virtud de lo anterior, se estudiaron dos criterios para determinar la sujeción de una norma tributaria: el personal y el de la fuente. Ahora bien, como fue mencionado a través del trabajo investigativo, el impuesto sobre la renta costarricense se basa en este último, y por ende de conformidad con el principio de territorialidad, impone una obligación real de contribuir a todo aquel sujeto que genere renta o beneficio proveniente de fuente costarricense. Es decir, independientemente de la residencia fiscal del sujeto, aquel quien genere renta de fuente costarricense estará afecto al pago del impuesto sobre la renta. Por ello, existe la posibilidad de que los no-residentes fiscales se encuentren sujetos al pago del impuesto sobre la renta en nuestro país. No obstante, en razón que el contribuyente tiene un estatus de no-residencia fiscal y atendiendo a la cederidad del impuesto de renta, a este se le sitúa en un rédito aparte, con características distintas, que tratan de adecuarse a las particularidades de estos. Consecuentemente, tal y como fue mencionado, la renta de los no-residentes fiscales se encuentra principalmente regulada en el título del “impuesto sobre remesas al exterior” de la Ley N° 7092 y su reglamento respectivo.

En la presente tesis se partió de la problemática que no han habido mayores reformas normativas en el impuesto sobre remesas al exterior desde su promulgación en 1988. Mientras que por el contrario, en la práctica han surgido importantes cambios económicos, tales como la revolución del comercio electrónico y otras modalidades de prestación de servicios internacionales, los cuales han tenido que adherirse al impuesto mediante interpretaciones jurisprudenciales. Adicionalmente, debido al fenómeno de la globalización económica y a que el elemento subjetivo del hecho generador del impuesto sobre remesas al exterior lo configura un no-residente fiscal, es común que las rentas generadas por este, no se desarrollen en su totalidad en suelo costarricense. Por ello, con base en lo expuesto anteriormente, esta tesis de graduación pretendió analizar la aplicación actual de la normativa de este impuesto, para vislumbrar las interpretaciones jurisprudenciales en torno al tema, en aras de determinar si estas se habían excedido de sus límites constitucionales. En conclusión, la hipótesis de esta sustentante, que profesaba que en el impuesto sobre remesas al exterior la interpretación jurisprudencial se había excedido de sus límites violentando el principio de reserva de ley, fue confirmada solo en parte por las razones que se expondrán a continuación.

Después de efectuar un extenso análisis acerca de la normativa, doctrina y jurisprudencia judicial y administrativa con respecto al tema del impuesto sobre remesas al exterior, se pudo vislumbrar que salvo con respecto a la regulación del comercio electrónico, la jurisprudencia ha efectuado, por lo general, una buena labor interpretativa sin violentar los principios tributarios.

Con respecto al elemento subjetivo, a pesar de unas fallas técnicas en los términos de no-residentes, domiciliados y agentes de retención, se considera que la labor en esta área ha sido apegada a la ley. De la misma manera, se cree muy atinado el criterio jurisprudencial que establece que en caso que los agentes de retención sean no-residentes fiscales costarricenses, sean los mismos contribuyentes los encargados de pagar directamente el impuesto. En lo tocante al aspecto material del hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior, se considera que prácticamente no ha habido mayor problema, puesto que la misma ley establece un supuesto de renta bastante vasto. En lo referente al elemento espacial, se está en desacuerdo en un punto, el cual se hará referencia al final. Por otro lado, se discurre que en el elemento temporal, la corriente jurisprudencial reciente ha efectuado una excelente labor en determinar el momento del devengo del impuesto, al establecer que esta se genera al momento de la efectiva puesta en disposición del dinero y no de la simple acreditación contable. Por último, se cree que en la parte cuantitativa, la jurisprudencia tampoco se ha excedido y violentado el principio de reserva de ley. Se consideran asimismo acertadas las definiciones establecidas jurisprudencialmente para diferenciar cuando se está frente a un asesoramiento y cuando se efectúa una prestación de servicios personales. Por otro lado, se concuerda con la jurisprudencia que al estar frente a los derechos de uso, como por ejemplo, las licencias de software, la tarifa correcta es 25% por tratarse de una regalía.

Con respecto al criterio de fuente costarricense empleado en el comercio electrónico "*online*," se opina que la jurisprudencia sí se ha excedido en sus interpretaciones, violentando el principio de reserva de ley e inseguridad jurídica.

El aspecto espacial del elemento objetivo requerido para que se configure el hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior es el territorio costarricense. Lo anterior se encuentra claramente establecido en los artículos 52, 53, 54, 55 de la LISR y los artículos 60 y 61 del RLISR, así como en diversos fallos jurisprudenciales administrativos y judiciales que fueron citados con anterioridad, de los cuales se pueden citar a manera de ejemplo los siguientes: TCA 28 -2009, TCA-1-2007 y DGT 144-2011. Es decir, en el caso que una renta sea generada extraterritorialmente por un no residente fiscal, salvo que se encuentre en los supuestos expresamente establecidos del artículo 55 de la LISR, dicha renta no estará sujeta con el impuesto sobre remesas al exterior.

Se hace la salvedad, con respecto al artículo 55 de la LISR, puesto que en la ley expresamente se ha hecho la excepción de incluir unos supuestos de renta taxativos que se alejan del principio de territorialidad en sentido estricto, al desarrollarse parcial o totalmente fuera del territorio costarricense. No obstante, aún así, la ley los ha considerado rentas provenientes de fuente costarricense con base en el razonamiento de que estos sostienen un vínculo económico con su infraestructura. Inclusive, se mencionó en el desarrollo de esta tesis como en el supuesto del asesoramiento técnico, se puede prestar el servicio totalmente en el exterior y aún así considerarse como renta proveniente de fuente costarricense. Sin embargo, se citó la ley correspondiente que así lo determinaba y la jurisprudencia que lo fundamentaba con base a la ley. En síntesis, los supuestos del artículo 55 de la LISR a pesar de alejarse del principio de territorialidad, son considerados rentas de fuente costarricense, puesto que hay una ley expresa que así lo determina. Consecuentemente, dichos supuestos se encuentran amparados por el Principio de Legalidad Constitucional. A contrario sensu, en caso de no existir una ley que así lo disponga, se estaría ante un caso de no sujeción, puesto que el hecho generador del ISRE, necesariamente requiere que la renta provenga de fuente costarricense para que se configure la obligación tributaria.

En virtud de lo anterior, se considera que la jurisprudencia costarricense ha errado en suponer que los servicios personales extraterritoriales son provenientes de fuente costarricense, solamente por valerse de la red de Internet para efectuar sus operaciones. Como fue comentado, la jurisprudencia administrativa considera que los servicios

extraterritoriales adquiridos a través de una red de Internet, de forma “online”, al ser descargados desde el ordenador del proveedor al del cliente que se encuentra en suelo costarricense, han de considerarse como rentas de fuente costarricense. El razonamiento de la DGT se basa en que al descargarse, son utilizados en el territorio nacional. Dicho argumento ha llegado a extenderse a tales límites, que inclusive ha catalogado como fuente costarricense, típicos casos de servicios personales extraterritoriales no gravados, por la sola razón de valerse del servicio de Internet para coadyuvar con sus operaciones.

En este sentido, cabe recordar la definición de servicios personales extraída por parte de los mismos entes administrativos. Con intentos de diferenciar los servicios provenientes de asesoramiento con respecto a los servicios personales, la jurisprudencia administrativa ha definido a estos últimos como aquellos que,

“se efectúan mediante un contrato donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte (...); en la prestación de servicios profesionales, la actividad desarrollada debe estar directamente vinculada con la profesión de la persona física o jurídica que ejecuta el servicio, y debe realizarse dentro del marco de un contrato de prestación de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a realizar ella misma una actividad para la otra parte (...)” (Así citado por citar algunos en DGT 168-2011, DGT 144-2011; DGT 142-2010 y DGT 755-2008).

Con base en la anterior definición y los mismos supuestos que se han encasillado en dicha categoría, no parece correcto que ante casos en donde expresamente existe un contrato de prestación de servicios que determina que los servicios de tesorería y contables serán prestados desde el exterior, estos sean considerados como provenientes de fuente costarricense por valerse de Internet para ejercer su trabajo.

Tal es el caso que se expuso en el oficio DGT-1578-05. En este, los servicios de tesorería en el exterior pagan a proveedores los montos consignados en las facturas que la empresa costarricense les envía por Internet. No obstante, por ser un servicio de soporte administrativo a otras empresas que no se encuentran en el lugar donde se centraliza la operación de tesorería, es imprescindible que las facturas le sean enviadas a dicha compañía para que esta logre efectuar su labor. Por ende, se considera erróneo el razonamiento de la DGT que vincula estos servicios al territorio costarricense con base al

argumento que al tener la empresa costarricense que proporcionar la información de las facturas, se constituye un supuesto de renta de fuente costarricense, puesto que en caso de no poner a disposición la información de los montos a pagar y acceso a las cuentas, la empresa no podrá realizar el servicio.

Se cree que este razonamiento es erróneo, puesto que en cualquier contrato de servicios se requiere que el cliente suministre cierta información y documentos para que los profesionales puedan efectuar su labor. Consecuentemente, no es de extrañar, que al tener que suministrar información, la empresa costarricense opte por utilizar Internet como medio de intercambio de información.

De la misma manera, se considera extensivo el argumento que dicho servicio debe ser considerado fuente costarricense, al estar directamente vinculado con la infraestructura económica costarricense. Como fue mencionado en la presente investigación, el impuesto sobre remesas al exterior se basa sobre un principio de territorialidad restrictivo. No obstante, dicho impuesto también contempla unas excepciones que se basan en una territorialidad extensiva a vínculos económicos con la infraestructura costarricense. Sin embargo, estos supuestos son taxativos y dentro de ellos, las prestaciones que se valen del medio de Internet, no se encuentran incluidas en ellos. Por ende, alegar fuente territorial costarricense en este caso, violenta indiscutiblemente el principio de reserva de ley.

En igual sentido, el oficio DGT 116-07 citado a través de la tesis, manifiesta que el contrato de prestación de servicios administrativos, contables y de procesamiento de pagos efectuados desde el exterior, es considerado fuente costarricense por valerse de Internet y utilizarse en territorio nacional. Se considera nuevamente que la DGT se extralimita de sus facultades interpretativas en este oficio. A pesar que el beneficio de dichos servicios se vislumbra en el territorio nacional, esto se debe a que efectivamente se prestó un servicio personal a la compañía costarricense quien va a gozar de sus efectos. Sin embargo este beneficio no es reflejo de su fuente. En este sentido, la jurisprudencia violenta lo establecido por ley con respecto a que lo considerado fuente

costarricense es la prestación de servicios y no el lugar en donde tiene su uso, al establecer lo contrario.

Los servicios administrativos, contables y de procesamiento de pagos, son servicios personales que fueron pactados mediante un contrato de prestación de servicios que claramente así lo establece. La DGT estableció que, *“un servicio no se tiene por prestado por el hecho de ponerlo a disposición de la parte interesada, debido a que puede ocurrir que la parte nunca haga uso del mismo, por lo que el servicio en definitiva no se llegaría a prestar.”* No obstante, fue comentado en la tesis que una de las particularidades de los servicios personales consta en que este es acogido una vez contratado. Por ende, esto desvirtúa el argumento expuesto por la DGT que determina que la fuente del servicio proviene de donde sea utilizado, puesto que en los servicios personales el propio servicio se manifiesta y utiliza de forma inmediata.

Así las cosas, se sostiene que mediante la jurisprudencia administrativa, la potestad tributaria del Estado se ha excedido en sus límites, al gravar supuestos de renta extraterritoriales que no se enmarcan dentro del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho generador del impuesto sobre las remesas al exterior. Al principio de esta investigación, se consideraba que en este impuesto, el principio de territorialidad era fuertemente infringido, principalmente por lo dispuesto sobre el asesoramiento técnico y otros supuestos. Se conocía que el principio de territorialidad se entendía en su sentido teleológico al tratar con residentes fiscales, pero no podía vislumbrar que lo mismo sucediera en el impuesto sobre remesas al exterior que grava a no-residentes. No obstante, después de efectuar la investigación, se comprendió que el principio de territorialidad se entiende de forma restrictiva en el ISRE, salvo las excepciones del artículo 55. Sin embargo, ahora se concuerda con la interpretación que se le ha otorgado en la aplicación práctica a dichos supuestos.

Por otro lado, se descubrió una grave infracción por parte de la jurisprudencia administrativa al principio de reserva de ley, puesto que trata de establecer un supuesto de renta de fuente costarricense, como los configurados en el artículo 55 de la LISR. La jurisprudencia ha interpretado que los servicios de comercio electrónicos *“online”*, se

considerarán fuente costarricense al ser descargados en un computador en territorio nacional. Esta interpretación me parece arbitraria y abusiva. El Internet ha causado una revolución en la vida económica de las personas y los negocios. Debido a la globalización, para lograr efectuar de forma efectiva los intercambio comerciales, las empresas y personas se valen de este medio, cada vez con más frecuencia, para suministrar información, documentos e inclusive para efectuar reuniones en diversos países por videoconferencia. Si se sigue con esta línea jurisprudencial en un futuro, la jurisprudencia va a estar considerando prácticamente todos los servicios prestados en el exterior como provenientes de fuente costarricense, dado a la tendencia exponencial de valerse de las redes de internet en los negocios. Adicionalmente, se considera que con respecto a este tema se presenta una gran inseguridad jurídica, puesto que no hay normativa al respecto y todo se basa en la jurisprudencia. Aunado a lo anterior, esta ha establecido términos distintos a los expuestos en la ley, como en el caso de la “utilización” en el comercio electrónico, así como criterios contrapuestos en diversos temas. Al no existir una normativa al respecto, los contribuyentes y los agentes recaudadores no saben a qué atenerse. Se considera que se debería hacer una reforma en la ley que establezca de forma clara la regulación del comercio electrónico. Inclusive, si así lo disponen los legisladores, esta podría configurarse como otro caso de renta especial de fuente costarricense, pero establecida por ley. No de forma jurisprudencial, como suele suceder en el presente. Creo que es imprescindible que la ley se pronuncie con respecto al tema, porque al ser los medios electrónicos el futuro del comercio, la confusión con respecto al tema no va a disminuir. Por el contrario, se considera que esta confusión va a incrementar y al construir sobre cimientos erróneos, se va a causar un mayor enredo interpretativo.

Por todo lo anterior, se concluye estableciendo que la interpretación efectuada por la jurisprudencia nacional con respecto al impuesto sobre las remesas al exterior, por lo general, no se extralimita en sus facultades, salvo en el aspecto que considera como renta de fuente costarricense los servicios personales extraterritoriales, cuando estos se valen del comercio electrónico “*online*”. Por ende se sostiene, que en este último supuesto, la interpretación jurisprudencial administrativa sí transgrede el principio de reserva de ley y el de inseguridad jurídica.

-BIBLIOGRAFÍA-

LIBROS

Borrás Rodríguez, A. "La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales" Madrid, España. 1974.

Cordón, Ezquerro, Teodoro. Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. Diciembre 2001.

Díaz Álvarez, Genaro y Abad Fernández, Mariano, "Aplicación e interpretación de las normas tributarias", En: Manual General de Derecho Financiero: Derecho Tributario Parte General, (coordinador: Lasarte Álvarez, Javier) Granada, España. Editorial Tomares. Volumen II, 1997.

Fajardo Salas, Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro S.A. 2005.

Galiana, Sánchez, José A. "Relación Jurídico Tributaria, hecho imponible y sujetos" En: Manual de Derecho Tributario. España. Editorial Comares/ Dodeca. 2002.

Guzmán Latorre, Diego. "Los conflictos de leyes, conflictos que existen cuando dos o más legislaciones." En Tratado de Derecho Internacional Privado. Editorial Jurídica de Chile, Chile.

Isenbergh, Joseph. International Taxation. Nueva York, Estados Unidos. Foundation Press. 2000.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot. 2da Edición. 1996, Bird, Richard. La Imposición en los Países en Desarrollo. México, Editorial Hispano Americana, 1967.

Lasarte Álvarez, Javier. "*Los Tributos. Poder tributario. Principios de justicia tributaria*" en Manual de Derecho Tributario. Segunda Edición. Granada, España. Editorial Comares, S.L. 2002.

Nimboyet, JP. Principios de Derecho Internacional Privado, citado en Arellano, García, Carlos. "La Nacionalidad", Pg. 189 en Antología de derecho internacional privado, Universidad de Costa Rica, 2009.

Pérez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario: parte general. 15. Ed. Madrid, España. Thomson Civitas, 1997.

Prieto Ramos, Jesús. “Las fuentes del Derecho Tributario. Aplicación e interpretación de las normas tributarias” pg. 59 en Galiana, Sanchez. Manual de Derecho Tributario. 2002.

Queralt, Juan Martín. Curso Derecho financiero y tributario. 18. ed. Madrid, España. Tecnos, 2007.

Riveiro, Ricardo Enrique. Paraísos Fiscales: Aspectos Tributarios y Societarios, Integra Internacional. Buenos Aires, Argentina. Abril 2001.

Rubio, Guerrero, Juan José. “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional” En: Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública. Diciembre 2001.

Rosembuj, Tulio. Derecho Fiscal Internacional. Barcelona, España. El Fisco, 2001.

Sánchez, Galiana. José Antonio. Manual de Derecho Tributario. Segunda Edición. Granada, España. Editorial Comares, S.L. 2002.

Torrealba Navas, Adrián. Principios de Aplicación de los Tributos. Investigaciones Jurídicas, S.A. 2001.

Vallejo, Chamorro, José María y Gutiérrez Lousa, Manuel. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconveniencias. Instituto de Estudios Fiscales. Documento N° 6. 2002.

Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 5ª. Edición. Ediciones de Palma, 1994.

LIBROS ELECTRÓNICOS

Torrealba, Navas, Adrián. “La Imposición sobre la Renta en Costa Rica”. Base de datos IMPOSITUS. www.impositus.com. San José, Costa Rica.

JURISPRUDENCIA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Dirección General de Tributación, Oficio N° 168- 2011, del veintitrés de marzo de dos mil once.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 144-2011, del nueve de marzo de dos mil once.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 753-2010, del veintidós de octubre de dos mil diez.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 459-2010, del cuatro de junio de dos mil diez.

Dirección General de Tributación Oficio N° 404-2010, del diecinueve de mayo de dos mil diez.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 142-2010, del diecisiete de febrero de dos mil diez.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 110-2010, del diez de febrero de dos mil diez.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 440-2009, del veintiocho de julio de dos mil nueve.

Dirección General de Tributación Oficio N° 194-2009, del veintiuno de abril de dos mil nueve.

Dirección General de Tributación Oficio N° 125-2009, del trece de marzo de dos mil nueve.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 721-2008, del dieciocho de noviembre de dos mil ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 503-2008, del tres de setiembre de dos mil ocho.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 142-2008, del diecisiete de febrero de dos mil ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1372-2007, del siete de noviembre de dos mil siete.

Dirección General de Tributación Oficio N° 116-2007, del veintinueve de enero de dos mil siete.

Dirección General de Tributación Oficio N° 86-2007, del veintidós de enero de dos mil siete.

Dirección General de Tributación Oficio N° 333-2006, del veintitrés de febrero de dos mil seis.

Dirección General de Tributación Oficio N° 150-2006, veintiséis de enero de dos mil seis.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1700-2005, del veinticinco de octubre de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1691-2005, del veinte de octubre de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1578-2005, del treinta de setiembre de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1375-2005, del treinta y uno de agosto de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 1298-2005, del veintidós de agosto de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1138-2005, del diecinueve de julio de dos mil cinco.

Dirección General de Tributación Oficio N° 33- 2004, del siete de enero de dos mil cuatro.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1476-2003, del treinta de octubre de dos mil tres.

Dirección General de Tributación Oficio N° 720-2003, del veintitrés de junio de dos mil tres.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 648-2003, del once de junio de dos mil tres.

Dirección General de Tributación Oficio N° 296-2003, del diecisiete de marzo de dos mil tres

Dirección General de Tributación Directriz N° 11-2003, del veinticinco de febrero de dos mil tres.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 1169-2002 del veinte de diciembre de dos mil dos.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1133-2002, dieciséis de diciembre de dos mil dos.

Dirección General de Tributación Oficio N° 169- 2002, del veintiséis de febrero de dos mil dos.

Dirección General de Tributación Oficio N° 949-2001, del veintiuno de noviembre de dos mil uno.

Dirección General de Tributación Oficio N° 810-2001, del veintiocho de setiembre de dos mil uno.

Dirección General de Tributación Oficio N° 435-2001, del siete de mayo de dos mil uno.

Dirección General de Tributación, Directriz N° 12-2000, del dieciséis de noviembre de dos mil.

Dirección General de Tributación Oficio N° 235-1999, del once de febrero de mil novecientos noventa y nueve.

Dirección General de Tributación, Oficio N° 1887-1998, del dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 1143-1998, del cinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Dirección General de Tributación Directa, Oficio N° 637-1998, del once de mayo de mil novecientos noventa y ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 455-1998 del diecinueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 25-1998, del nueve de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Dirección General de Tributación Oficio N° 2360-1996, del dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Procuraduría General de la República, Criterio-250-2009, del cuatro de setiembre de dos mil nueve.

Procuraduría General de la República, Criterio Jurídico C- 205-2004, del veinticinco de junio de dos mil cuatro.

Procuraduría General de la República, Criterio Jurídico C- 058-2004, del dieciocho de febrero de dos mil cuatro.

Procuraduría General de la República. Oficio N° C-153-85, del once de julio de mil novecientos ochenta y cinco.

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 214-2008 de las ocho horas veinticinco minutos del veinticinco de marzo de dos mil ocho.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 950-2005, del siete de diciembre de dos mil cinco.

SALA CONSTITUCIONAL

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 4840-2009, de las trece horas y ocho minutos del veinte de marzo de dos mil nueve.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 1642-2009 de las once horas treinta y tres minutos del seis de febrero de dos mil nueve.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 309-2009, de las quince horas y diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 14008-2008, de las diez horas y diecisiete minutos del diecinueve de setiembre de dos mil ocho.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 8731-2008, de las nueve horas y veinticuatro minutos del veintitrés de mayo del dos mil ocho.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 871-2007, de las diez horas, cincuenta y cinco minutos, del cuatro de diciembre de dos mil siete.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 3671-2006, de las catorce horas con treinta minutos del veintidós de marzo de dos mil seis.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 505-2004, de las diez horas y veinticinco minutos del seis de octubre de dos mil cuatro.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 5374-2003, de las catorce horas treinta y ocho minutos del veinte de junio de dos mil tres.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 2349-2003, de las catorce horas y cuarenta y dos minutos del diecinueve de marzo del dos mil tres.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 347-2002, de las diez horas y cuarenta y cinco minutos del cuatro de octubre de dos mil dos.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 6103-2001, de las dieciséis horas con cincuenta y cuatro minutos del cinco de julio de dos mil uno.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 2657-2001, de las quince horas con quince minutos del cuatro de abril del dos mil uno.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 4261-2000, de San José, a las dieciséis horas con treinta y nueve minutos del diecisiete de mayo de dos mil.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 878-2000, de las dieciséis horas y doce minutos del veintiséis de enero de dos mil.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 5797-1998, de las dieciséis horas y dieciocho minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 07043-1996, de las diez horas y seis minutos del veinticuatro de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 554-1995, de las dieciséis horas cuarenta y cinco minutos del treinta y uno de enero de mil novecientos noventa y cinco.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 4788-1993, de las ocho horas cuarenta y ocho minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 1341-1993, de las diez horas treinta minutos del veintiuno de marzo de mil novecientos noventa y tres.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 2197-1992, de las catorce horas, treinta minutos del once de agosto de mil novecientos noventa y dos.

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial, Sección décima, Resolución N° 29-2009 del veinticinco de febrero dos mil nueve, a las quince horas y veinte minutos.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Octava, Segundo Circuito Judicial de San José, Resolución N° 28-2009, del diecisiete de abril de dos mil nueve de las diecisiete horas veinte minutos.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Novena. Segundo Circuito Judicial de San José. Sentencia N° 13-2009, de las quince horas del veintiséis de febrero de dos mil nueve.

Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución N° 1-2007, de las nueve horas del diecinueve de marzo de dos mil siete.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia N°482-2005, de las once horas diez minutos del veintiuno de octubre de dos mil cinco.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III. Sentencia N° 217-2004, de las catorce horas del diecinueve de julio de dos mil cuatro.

Tribunal Contencioso Administrativo, N° 52-2004, de las once horas cincuenta minutos del dieciocho de junio de dos mil cuatro

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, II Circuito Judicial de San José, Goicoechea - Resolución N° 50-2004, a las once horas veinticinco minutos del día dieciocho del mes de junio de dos mil cuatro.

TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 88-2010, de las doce horas del trece de abril del dos mil diez.

Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N°74-2010, del diecisiete de marzo de dos mil diez.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 296-2009, de las doce horas del doce de agosto del dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N° 157-2009, a las diez horas del veinte de mayo de dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 156-2009, de las nueve horas del veinte de mayo del año dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 116-2009, del dieciséis de abril de dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Resolución N° 86-2009-P, de las nueve horas del veintisiete de marzo del año dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Resolución N° 80-2009, de las nueve horas y cincuenta minutos del veinticuatro de marzo de dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N° 67- P-2009, de las ocho horas del diecisiete de marzo del dos mil nueve.

Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 223-2007, de las catorce horas del cinco de junio del dos mil siete.

Tribunal Fiscal Administrativo. Sala Primera. Resolución N° 423-2006, del veintiséis de setiembre de dos mil seis.

Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 380-2005-P, del ocho de setiembre de dos mil cinco.

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N° 327-2005, de las once horas y treinta minutos del dieciséis agosto de año dos mil cinco.

Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N° 93-2005, del dos de marzo de dos mil cinco.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Resolución N° 373-2004, del doce de octubre de dos mil cuatro.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera. Resolución N° 336-2004, de las ocho horas del catorce de setiembre de dos mil cuatro.

Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 11-2003, del diez de enero de dos mil tres.

Tribunal Fiscal Administrativo, sentencia N° 463-P-2002, de las trece horas del veintinueve de noviembre de dos mil dos.

Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N° 24-2002, del veinticuatro de enero de dos mil dos.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 376 -2001, del tres de diciembre de dos mil uno.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 251 -2001, del dieciocho de setiembre de dos mil uno.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 14-2000, del veinticinco de enero de dos mil uno.

Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, fallo N° 302-99-P, emitido el siete de setiembre de 1999.

Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 296-1997, de las nueve horas treinta minutos del seis de octubre de mil novecientos noventa y siete.

NORMATIVA

Constitución Política de la República de Costa Rica del 7 de noviembre de 1949.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755, del 29 de abril de 1971.

Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092 del 21 de abril de 1988.

Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo 18445-H de 9 de setiembre de 1988.