ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

COMISIÓN PERMANENTE DE ASUNTOS JURÍDICOS

"INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998"

EXPEDIENTE N° 23.187

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA
25 de abril de 2023

SEGUNDO PERIODO DE SESIONES ORDINARIAS
DEL 1º DE FEBRERO DE 2023 AL 30 DE ABRIL 2023

PRIMERA LEGISLATURA
DEL 1º DE MAYO DE 2022 AL 30 DE ABRIL DE 2026

ÁREA COMISIONES LEGISLATIVAS VII
DEPARTAMENTO DE COMISIONES LEGISLATIVAS

DICTAMEN AFIRMATIVO DE MAYORÍA

EXPEDIENTE N° 23.187

Los suscritos diputados de la comisión permanente ordinaria de asuntos jurídicos conformada para el estudio del proyecto de ley, **"INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998"** expediente legislativo Nº 23.187, iniciativa de los Diputados Jorge Dengo Rosabal, Kattia Cambronero Aguiluz, Eliécer Feinzaig Minz, Johana Obando Bonilla, Luis Diego Vargas Rodríguez, y Gilberto Campos Cruz, que fue publicado en La Gaceta Nº128 del 07 de julio de 2022; ***rendimos el presente dictamen unánime afirmativo.*** Lo anterior con fundamento en las siguientes consideraciones:

I. OBJETO DEL PROYECTO.

La iniciativa del proyecto propone realizar una interpretación auténtica del artículo 1 de la Ley 7092, correspondiente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los alcances del tributo y con los límites territoriales del país, debido a que la Sala Primera y el Tribunal Contencioso Administrativa, así como la Administración Tributaria, a criterio de los proponentes del proyecto de ley, ha sido más amplia y técnicamente incorrecta de lo que indica la norma en relación con el hecho general del tributo en relación con la renta mundial, en menoscabo de los intereses económicos de los contribuyentes. Por lo que indican que es necesario interpretar correctamente el artículo mencionado *a priori* con el fin de brindar seguridad jurídica a los administrados y personas que deseen invertir en el país.

Su objetivo esencial es aclarar la voluntad original del legislador en determinada disposición normativa, siendo que la iniciativa pretende que, de esta manera la interpretación auténtica de ley contribuya a brindar certeza y seguridad jurídica en la aplicación de las normas dentro de un ordenamiento jurídico

Para estos efectos, la propuesta de ley aclara que el concepto de fuente costarricense debe supeditarse a los servicios prestados, bienes situados o capitales en el territorio nacional costarricense, que, a su vez, debe entenderse como los límites geográficos y geopolíticos que establece el artículo 6 de la Constitución Política, con independencia del origen de los bienes o el lugar de negociación de estos.

II. TRAMITE LEGISLATIVO.

- El proyecto de cita fue presentado a la corriente legislativa el 22 de junio de 2022, por parte de Diputados Jorge Dengo Rosabal, Kattia Cambronero Aguiluz, Eliécer Feinzaig Mintz, Johana Obando Bonilla, Luis Diego Vargas Rodríguez, y Gilberto Campos Cruz.
- Se publicó el día 07 de julio de 2022 en la Gaceta Número 128.
- Ingresó al archivo el día 29 de agosto de 2022, y el día 16 de septiembre de 2022 se da la remisión del expediente a Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos.
- El día 16 de septiembre de 2022 se recibe en la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos, e ingresó al orden del día el 21 de septiembre de 2022.
- El día 28 de febrero se dictamino en la Comisión Permanente de Asuntos Jurídicos.

III. CONSULTAS REALIZADAS Y RESPUESTAS

Tomando en consideración la pertinencia con esta propuesta de ley, la misma fue consultada a las siguientes entidades:

- Instituciones Autónomas del Estado.
- Instituto Costarricense de Turismo.
- Banco de Costa Rica.
- CONAPE.
- Instituto Costarricense Acueductos y Alcantarillados.
- Instituto Nacional de Seguros.
- Colegio de Abogados de Costa Rica.
- INVU.
- Fábrica Nacional de Licores.
- SENARA.
- Banco Nacional de Costa Rica.
- INDER.
- ICODER.
- INAMU.
- INCOP.
- Universidad Técnica Nacional.
- AMCHAM.
- UCCAEP.

A la fecha de elaboración de este Informe de Subcomisión se contó con las siguientes respuestas:

1. **Instituto Costarricense de Turismo, G-1804-2022:**

"(…)

El Proyecto de Ley no versa sobre materias de competencia del ICT según la normativa vigente, por lo que se solicita que el mismo sea consultado al Ministerio de Hacienda.

Sin más por el momento, me despido cordialmente:

(…)"

2. **Cámara Costarricense -Norteamericana de Comercio:**

"(…)

Consideramos que este proyecto es de gran importancia para todos los contribuyentes, brindando la seguridad jurídica que debe existir con respecto al principio de territorialidad y eliminando potenciales abusos, dada la territorialidad ampliada que aplica la Administración Tributaria mediante interpretaciones extensivas y ambiguas que han llevado, inclusive, a básicamente migrar a un sistema de renta mundial a punta de interpretaciones arbitrarias. *Al efecto, en la justificación de motivos de este expediente se brindan muchos ejemplos reales en los que se aplican criterios muy por encima de lo que el principio de territorialidad establece de acuerdo con nuestro sistema de renta.*

De la misma manera, preocupa que de no aclararse el ámbito de aplicación del sistema territorial plasmado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se afecte a todos aquellos costarricenses que decidan expandir sus negocios ya que, muy probablemente será de aplicación un impuesto de renta en el país fuente, el cual en la generalidad de los casos no es susceptible de ser deducido como gasto ni como crédito fiscal, lo que afecta la competitividad, la atracción de inversión extranjera y debilita la imagen del país en el ambiente internacional.

Nuestro sistema tributario se estructuró de forma que pueda contribuir a la atracción de capital extranjero y este proyecto es de suma importancia para reafirmar la seguridad jurídica de nuestro país.

Además, siendo que el voto 23955-2022 de la Sala Constitucional rechazó la acción de inconstitucionalidad planteada en contra de la jurisprudencia de la Sala Primera, y siendo que la interpretación auténtica tendría efectos retroactivos, consideramos prudente realizar la siguiente precisión: este proyecto debe dejar totalmente claro que lo que se busca interpretar de manera auténtica es el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en su versión reformada a partir de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas (1 de julio del 2019), pues solo así la ley que se promulgue no sería contraria al voto de la Sala, que se refirió a jurisprudencia emitida antes del 1 de julio del 2019. Además, con la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas lo que se hizo justamente fue incluir la frase "generados en el territorio nacional", lo cual no deja duda de que existió una intención del legislador de aclarar que no es posible gravar rentas generadas en el exterior. En razón de lo anterior, en la exposición de motivos de dichos proyectos, lo ideal sería dejar claro que la jurisprudencia de Sala Primera refiere a periodos fiscales anteriores al 1 de julio del 2019, pero que precisamente, en razón de la reforma, se desea aclarar que no puede seguirse

interpretando extensivamente el principio de territorialidad que opera en Costa Rica. Es decir, lo ideal es desligarse completamente de lo interpretado por la Sala Constitucional, pero respetando al mismo tiempo el voto 23955-2022.

***Se propone además agregar un artículo que aclare que para efectos del Título IV, relativo al Impuesto sobre las Remesas al Exterior, el concepto de "renta o beneficio de fuente costarricense"**, debe entenderse en los mismos términos en los que se interpreta auténticamente el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto, a efectos de que la definición de renta de fuente costarricense y su aplicación sea consistente en toda la ley. (Lo señalado en negrita es propio, no derivado del original)"*

(…)"

3. Banco de Costa Rica, GCJ-MSM-GBR-342-2022:

"(…)

ANALISIS DEL PROYECTO

Cabe indicar que **se comparte la necesidad del proyecto de ley sometido a estudio, tanto por la forma como por el fondo ya que efectivamente la interpretación extensiva del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta**, Ley N.° 7092, de 21 de abril de 1998, *por parte de las autoridades del Ministerio de Hacienda y otros operadores jurídicos conlleva una transgresión a diversos principios aplicables a la materia tributaria, en especial los de legalidad, seguridad jurídica razonabilidad y proporcionalidad.*

Esta mera interpretación no encuentra asidero en lo dispuesto en el ordenamiento jurídico costarricense y ha provocado litigios y cobros desproporcionados, rompiendo el principio de territorialidad que impera en nuestro país.

Con la interpretación auténtica se suprimirían las interpretaciones extensivas e injustificadas de la norma y permite a todos los operadores jurídicos contar con una interpretación proporcionada, razonable y justa emanada por el emisor de la norma como lo es la propia Asamblea Legislativa. (Lo señalado es propio, no derivado del original)"

(…)"

4. Fábrica Nacional de Licores, PE OFIC 0521-22:

"(...)

En el caso de Fanal, financieramente se cumple con lo que se encuentra vigente, este proyecto no afecta ya que es renta extraterritorial y utilidad de la institución es generada por el bien que comercializamos, el cual ya está gravado.

(…)"

5. Instituto Costarricense de Turismo, G-1804-2022:

"(…)

El Proyecto de Ley no versa sobre materias de competencia del ICT según la normativa vigente, por lo que se solicita que el mismo sea consultado al Ministerio de Hacienda.

(…)

6. **Banco Nacional, GG-687-22:**

"(…)

*… **esta institución manifiesta su apoyo a esta iniciativa de ley, la cual, tal y como indica su exposición de motivos, pretende aclarar la voluntad original del legislador en relación con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1998, el cual durante los últimos años ha sido interpretado de manera extendida por las autoridades administrativas y judiciales en perjuicio de los contribuyentes**. (Lo señalado en negrita es propio, no derivado del original)*

(…)"

7. **Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación, ICODER-DN-2111-11-2022:**

" (…)

… me permito indicarle que, una vez revisado el proyecto de ley, esta institución no tiene observaciones u objeciones por cuanto no afecta los intereses de la institución.

(…)"

8. **Instituto de Desarrollo Rural, INDER-PE-1519-2022:**

"(…)

Reciba un cordial saludo de mi parte. Con el objetivo de atender la solicitud de criterio legal referente al Proyecto de ley Expediente Legislativo Nº 23.187, "Interpretación auténtica del artículo 1 de la Ley de impuestos sobre la renta, Ley N°7092, de 21 de abril de 1998", se hace traslado del documento INDER-PE-AJ-870-2022 suscrito por el Lic. Pedro Esteban Cortés Delgado, mediante el cual se atiende las consultas planteadas.

(…)"

9. **Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado, P-114-22:**

"(…)

*… **se tiene vasta evidencia de que la Administración Tributaria ha venido realizando una interpretación extensiva que se aparta del principio de territorialidad sobre el cual se fundamenta el sistema de imposición sobre la renta costarricense**, lo que conlleva a que determinadas rentas extraterritoriales sean consideradas como rentas de fuente costarricense para efectos del impuesto sobre las utilidades, con lo cual se materializa la doble violación a estos principios.*

(…)

• Comentarios sobre el Proyecto de Ley:

(…)

Ahora bien, en el mismo sentido de lo señalado en la exposición de motivos del Proyecto de Ley, consideramos que esta iniciativa legislativa brindará seguridad jurídica a los administrados y personas que deseen invertir en el país, frente a interpretaciones del artículo 1 de la LISR por parte de la Administración Tributaria y los Tribunales de Justicia, que son extensivas y contravienen el espíritu del legislador y la verdadera intención y alcance de la norma. Incluso contravienen lo que había sido históricamente la posición de los tribunales de justicia que habían respetado la aplicación del principio territorial según lo dispone la norma de la LISR y no es sino hasta recientemente que, a pesar de no haber sufrido el artículo 1 de la LISR ninguna modificación legislativa, ahora están cambiando de criterio y haciendo interpretaciones extensivas que van claramente más allá de lo que el texto mismo y la voluntad legislativa han determinado desde su creación.

En el contexto actual, resulta indispensable y urgente una interpretación auténtica del artículo 1 de la LISR y del principio de territorialidad, a efectos de que se aclare su auténtico sentido y alcance, en los términos previstos por el legislador desde la promulgación de la ley y hasta la fecha.

(…)

• Conclusión:

(…)

*Por todo lo anterior, **se solicita a los legisladores acoger la propuesta de ampliar la interpretación auténtica también a los impuestos sobre las remesas al exterior y sobre las rentas y ganancias de capital, y aprobar en el menor plazo posible el Expediente Legislativo No. 23.187.** (Lo señalado en negrita es propio, no derivado del original)"*

10. Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo, PE-AL-297-2022:

"(…)

En virtud de lo anterior y ante la existencia de una norma que ha sido interpretada de manera diferente por las autoridades administrativas y judiciales de nuestro país, es que se considera necesario someter a la aprobación de la Asamblea Legislativa, el proyecto de ley que nos ocupa, de manera que se pueda interpretar auténticamente el numeral 1 de la ley del impuesto sobre la Renta, con el objeto de brindar la seguridad jurídica que el país requiere.

(…)

SOBRE EL CRITERIO INSTITUCIONAL

Del análisis del proyecto de ley que nos ocupa, se infiere, que el mismo, tiende a brindar seguridad jurídica no solo a la sociedad costarricense, sino también a las personas que vienen a nuestro país a realizar proyectos de inversión. Se evitan interpretaciones contradictorias, permitiéndole al país, ofrecer a los contribuyentes y a los inversionistas seguridad y estabilidad respeto a las obligaciones impositivas.

*Por lo anterior, **avalamos en todos sus extremos el proyecto de ley** que se somete a nuestra consideración. (Lo señalado en negrita es propio, no derivado del original)*

(…)”

11. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados, PRE-2022-01089:

“(…)

*… es mi deber hacer de su conocimiento que luego del análisis respectivo por esta Asesoría Legal y la consulta realizada a la Dirección de Finanzas y atendida mediante el memorando **GG-DF- 2022-02046**, esta Institución emite su pronunciamiento al **Proyecto de Ley N° 23.187,** señalando que el proyecto propuesto no modifica la Ley Constitutiva del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados N°2726, ni presenta ningún menoscabo de las competencias que tiene el AyA, por lo cual no existe oposición al mismo por parte de este Instituto.*

(…)”

12. Instituto Nacional de Seguros, Memorando N° PRE-J-2022-04315:

“(…)

Revisada la iniciativa, esta entidad no tiene objeción alguna para su trámite, en tanto no existen elementos que fundamenten su oposición.

De esta manera se da por atendida la consulta y queda este Instituto a disposición para cualquier asunto adicional.

(…)”

13. Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento, SENARA-GG-0705-2022:

“(…)

… me permito informarle que esta Gerencia, no tiene observaciones sobre el proyecto de cita.

(…)”

14. Instituto de Desarrollo Rural, INDER-PE-AJ-0870-2022:

“(…)

III.- Conclusiones:

Con fundamento en lo expuesto, esta asesoría legal concluye lo siguiente:

Analizado el proyecto de ley N°23187 "Interpretación auténtica del artículo 1 de la ley del impuesto sobre la renta, ley n.° 7092, de 21 de abril de 1998, no se encuentran razones de mérito para cuestionario, de modo **que se recomienda a la Presidencia Ejecutiva externar su criterio positivo.** (Lo señalado en negrita y subrayado es propio, no derivado del original)*

(…)”

15. **Instituto Nacional de las Mujeres, INAMU-PE-0953-2022:**

"(…)

Según el análisis realizado con relación al artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley N.° 7092, de 21 de abril de 1998, tenemos que, su auténtica interpretación, se valora a partir de aspectos como: a) que la norma se interprete según el texto de la norma a interpretar y, b) que se ahonde en el aspecto objetivo-espacial del hecho generador del gravamen, ambos aspectos se ajustan, fundamentalmente, al párrafo tercero del artículo uno de la ley arriba citada, los cuales, a su vez han sido interpretados en concordancia con el artículo 6 de la Constitución Política y, por ello es posible concebir la interpretación que se plasma en el presente proyecto de Ley."

16. **Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico, CR-INCOP-PE-0978-2022:**

"(…) CRITERIO JURÍDICO:

(…)

Debido a lo anterior, siendo que la interpretación auténtica es una facultad del legislador que cuenta con el amparo de la Constitución Política, no se encuentra objeción por parte de esta Asesoría Jurídica, para que el proyecto de ley se geste a la vida jurídica.

Por lo indicado esta institución no encuentra inconvenientes para la aprobación del presente provecto de ley… *(Lo señalado en negrita y subrayado es propio, no derivado del original)"*

(…)"

17. **Dirección General de Asuntos Jurídicos, DGAJ-547-2022:**

(…)

II. SOBRE EL PROYECTO:

Siendo que este proyecto lo que hace es una interpretación auténtica del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.° 7092, de 21 de abril de 1998, y sus reformas, y con base en las consideraciones preliminares que debe atenderse en el ámbito de la autonomía universitaria de la Universidad Técnica Nacional, no se encuentra incompatibilidad alguna en el proyecto bajo análisis.

III. CONCLUSIONES

En suma, revisado el proyecto denominado "INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE

21 DE ABRIL DE 1998" no se encuentran roces con el principio de autonomía universitaria y normativa interna de la Institución; ***tampoco se observan vicios de legalidad o inconstitucionalidad; por lo que no se encuentra impedimento para***

su aprobación. *(Lo señalado en negrita y subrayado es propio, no derivado del original)"*

(…)"

IV) AUDIENCIAS RECIBIDAS

1) AUDIENCIA DE LA SESIÓN ORDINARIA N°16, MIÉRCOLES 05 DE OCTUBRE DE 2022, CON DIEGO SALTO VANDERLAAT:

"Señor Diego Salto Vanderlaat:

(…)

Voy a tratar de hacerlo desde dos perspectivas; desde un punto de vista conceptual académico y desde un punto de vista práctico y a partir de ahí, obviamente quedo después totalmente atento a las consultas o dudas que ustedes tengan sobre el tema.

… el por qué esto es importante.

El Sistema Tributario Costarricense ha venido trabajando con base en un principio de territorialidad que ya voy a proceder a desarrollarlo; desde hace muchos años.

De hecho, la ley actual, que es la ley de 7092 del año ochenta y ocho, está basada básicamente en la del año cuarenta y seis, muy parecida, y desde entonces se viene hablando el principio de territorialidad. Ha sido una disposición que ha venido históricamente marcando el sistema tributario en Costa Rica.

¿A qué hacemos referencia cuando hablamos de un sistema territorial?

Quizás lo primero que hay que hacer referencia, es que estamos hablando de impuestos sobre la renta, es decir, sobre imposición directa; no estamos hablando sobre consumo.

En consumo, nada más como referencia no se habla de territorialidad o de renta mundial, sino que se habla en lugar de consumo precisamente; ¿dónde usted consume? y en ese lugar es donde se aplica el impuesto.

A nivel de impuestos directos, concretamente el Impuesto Sobre la Renta, lo que hay que tener claro es cómo nace el criterio de territorialidad y a partir del cual se desarrolla. Y aquí me voy a permitir hacer unas dos o tres precisiones.

La primera es que cuando estamos hablando de criterio de territorialidad, lo que hacemos referencia es que el Sistema Tributario Costarricense únicamente grava las rentas generadas dentro de Costa Rica. Eso se contrapone a un sistema que se llama Sistema de Renta Mundial, que en unos minutos también lo voy a desarrollar para aclarar algunas diferencias.

Sistema de Renta Mundial, no es Sistema de Renta Global, es totalmente diferente, suele a veces confundirse y la confusión viene porque en el año 2001- 2002 cuando se empezó a ver este tema en el primer proyecto de ley que empezó a elaborarse en la administración de

Miguel Ángel Rodríguez; por error se utilizó el concepto de Renta Global para hacer referencia al sistema mundial, pero en realidad son cuestiones totalmente diferentes.

El sistema global, como está en la propuesta de un impuesto de renta global, es que todas las rentas se meten en una sola buchaca, de alguna manera se juntan y hay un único procedimiento de determinación y liquidación de las rentas.

Un criterio renta mundial a diferencia de un criterio de territorialidad, significa que cuando usted es residente de un lugar o nacional de un país, va a tributar en ese país por las rentas que obtenga en cualquier lugar del mundo. Es decir, va más allá de la territorialidad, y eso se determina principalmente a nivel de la norma jurídica.

Cuando vemos por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dice el sistema, él Impuesto Sobre la Renta en Costa Rica, grabará aquellos ingresos de fuente costarricense y dice de servicios prestados, bienes situados o capitales colocados en territorio nacional.

Cuando se está hablando, desde la construcción normativa, lo que ustedes hacen a nivel de Asamblea Legislativa, estamos hablando de un elemento que se llama el hecho de generador, que es lo que determina el nacimiento de la obligación tributaria, y esa obligación o ese hecho generado tiene básicamente tres elementos; el elemento material, el elemento objetivo y el elemento subjetivo.

El elemento material que está incluido en la norma básicamente dice, cuál es la riqueza que quiero grabar. La ley del Impuesto Sobre la Renta es muy clara que quiere gravar la renta obtenida o la actividad lucrativa generada y obtenida por personas físicas y jurídicas.

El segundo, el elemento objetivo tiene un elemento que es muy importante a efectos de lo que estamos viendo, que es el elemento espacial ¿Dónde tiene que estar generada esa actividad lucrativa para que sea de interés para el sistema tributario costarricense? Igual establece otro elemento que es el temporal ¿Cuándo tiene que llevarse a cabo para que sea de interés para el sistema costarricense?

El temporal es un poco más sencillo dentro del período fiscal, obviamente cada año vamos partiendo de ese período fiscal que es una ficción jurídica. Pero en el caso del espacial significa que, si hay algo que no está dentro del territorio costarricense significa que no está dentro de la construcción que el legislador hizo para efectos de la norma.

Y el tercero, qué es el elemento subjetivo, es básicamente ¿Quién tiene que llevar a cabo la actividad lucrativa, en el lugar, en el tiempo y bajo la manifestación económica que establece la ley para que sea gravable? Si se cumplen estos tres elementos, son un poco como explicación de la "niña Pochita" pero si se cumplen los tres elementos, lo que hacemos es que, hay una consecuencia, y es que pasamos un poco cómo se explica a nivel de licenciatura en las clases es, pasamos un puentecito que nos lleva a una consecuencia económica que es pagar el impuesto y formal que es presentar declaraciones, eso es un poco como de manera muy didáctica.

¿Qué pasa si no cumplimos con alguno de estos tres elementos? Si no cumplimos con alguno de estos tres elementos, no podemos pasar ese puente; es decir, no hay ni obligación económica, ni obligación formal ¿Por qué? porque tienen que perfeccionarse los tres elementos para que el hecho generador, precisamente valga la redundancia, sea

perfecto y únicamente cuando el hecho generador es perfecto es cuando se puede cobrar el impuesto, o se puede exigir algún elemento formal.

Si alguno de esos elementos no está presente, estamos en un escenario de no sujeción y la no sujeción, tal vez nada más para aclarar, es diferente a la exención. Un caso como cualquiera de exenciones que están en ley, en donde en la exención, si se cumplen los tres elementos, pero simplemente una ley posterior exime del pago, principalmente de la obligación económica.

***Las exenciones normalmente tienen la obligación formal, eso lo que quiere decir es que, en este caso en Costa Rica, como la ley establece un principio de territorialidad eminentemente geográficos, si lo vemos a lo largo de todas las normas, se habla de que el principio territorialidad está referido a nuestra situación geográfica**. Entonces, si hay una renta obtenida fuera de Costa Rica no se cumpliría con el elemento espacial, o material espacial del hecho generador y, por lo tanto, no debería perfeccionarse el hecho generador. Eso es a nivel general.*

*Ahora, **un criterio de territorialidad como el de Costa Rica, básicamente se define como un criterio en la fuente. Lo que se busca es que se grave la renta, ahí donde la fuente nace, donde el ingreso está naciendo**, si el ingreso no nace en Costa Rica, por lo tanto, la fuente no es costarricense.*

Un criterio de Renta Mundial, en realidad técnicamente está más referido a un criterio de personalidad, es como se le llama normalmente en la literatura porque toma en cuenta dos situaciones de la persona.

Ojo, que, en la primera, que es la territorial, no importa la persona; puede ser extranjera, puede estar en una situación irregular de migración, lo que importa en donde genera la renta.

En la segunda no importa donde genera la renta, lo que es relevante son las características de la persona y principalmente hay dos; de residencia y la de muchos países incluyendo Costa Rica, tiene conceptos de residencia amparados a un parámetro numérico. Es residente de un país si usted ha pasado más de ciento ochenta y tres días en él; es decir, más de la mitad más uno, o de nacionalidad,

Que yo conozca solo Estados Unidos y Filipinas tienen un criterio de nacionalidad, que, aunque nunca haya puesto alguien un pie en Estados Unidos, en la medida en que tenga un pasaporte norteamericano, es sujeto de imposición en Estados Unidos, aunque no tenga ninguna residencia, la mayoría de países no tienen eso como les decía, y muchos se rigen por el principio residencia.

*Entonces, **Costa Rica opta como muchos otros países en tener únicamente un criterio de territorialidad** y, por lo tanto; aquellas rentas fuera de nuestras fronteras obtenidas por residentes o por nacionales, no están sujetas ¿Por qué? porque no cumplen con este segundo elemento, que es el elemento espacial del hecho generador, es decir, el que nos determina dónde debe realizarse o donde debe generarse la actividad lucrativa, para efectos de que se considere gravable esa actividad.*

¿Qué ha ocurrido?

Si bien esto normativamente debería quedar claro, la Administración Tributaria desde hace muchos años ha venido extendiendo el criterio de territorialidad, atrayendo a tributación muchas manifestaciones de actividad lucrativa que no están generadas en Costa Rica.

Y yo creo que eso se debe evidentemente a un afán recaudatorio, y hay muchísimos ejemplos y que como vamos para el mundial les voy a poner uno, que es digamos casi que hasta histórico.

Cuando íbamos al Mundial de Corea y Japón, el presidente de la Fedefut en aquel momento, pues se llama a la Fedefut de hecho, le pregunta a la Administración Tributaria, ¿qué tratamiento tributario va a tener las rentas obtenidas por nuestros jugadores en Corea y Japón, específicamente por los premios, si ganábamos los partidos?, sabemos que no nos fue tan bien en ese mundial entonces al final no hubo tanta importancia material, pero conceptualmente fue relevante la respuesta.

La respuesta que da la Administración Tributaria, que es desde el inicio hasta el final totalmente erróneo, *dice que deberían grabarse absolutamente todas las rentas obtenidas fuera de Costa Rica y utilizó dos o tres argumentos.*

El primero era una sentencia del Tribunal Fiscal Administrativo, que tomaba una cita bibliográfica de un autor catalán que se llama Magin Pers, que decía, "el impuesto sigue al contribuyente, ahí donde el contribuyente esté".

Vamos a ver, es una cita correcta, pero con el sistema tributario erróneo. Es una cita correcta en España, no era una cita correcta bajo ninguna perspectiva en Costa Rica.

La segunda es que dice que la Administración, hay elementos adicionales como, por ejemplo, que estos señores jugadores andan con el escudo patrio en el pecho, cantan el himno y nos andan representando. Eso, evidentemente no tiene ni pies ni cabeza y no tiene ninguna justificación jurídica.

A partir de ahí, la Administración Tributaria ha venido extendiendo ese en principio, a muchas otras manifestaciones, por ejemplo, a gastos financieros. Una entidad costarricense tiene fondos, lo coloca fuera de Costa Rica y esa colocación fuera de Costa Rica -pensemos que lo coloca en Guatemala- genera intereses. Esos intereses que no son de fuente costarricenses, han sido considerados en algunos casos gravables en el país.

¿Por qué no son de fuentes costarricenses? Volvamos al mismo punto inicial, lo que dice la ley es que sean servicios prestados, bienes situados o capitales colocados en territorio nacional y, por lo tanto, si yo coloco capital fuera del territorio costarricense y tenemos un sistema territorial, lo que rige es la fuente y la fuente en este caso va a determinar que el ingreso se obtuvo en Guatemala y le corresponderá a Guatemala gravar esos intereses.

Eso se ha ido extendiendo incluso con diferencial cambiario y con otras manifestaciones, principalmente a nivel de ingresos financieros y lo que ha ocurrido es que muy a pesar de nosotros como comunidad tributaria, la Administración Tributaria ha venido generando ajustes que han sido confirmados por el Tribunal Fiscal Administrativo y han sido también confirmados a nivel de la Sala Primera.

¿Qué es lo que ocurre? Que hoy día a raíz de todo esto, se ha impugnado ante la Sala Constitucional, la jurisprudencia de la Sala Primera en este sentido ***porque es contraria a la legislación.***

¿Por qué es contraria a la legislación? Evidentemente por las razones que les estoy comentando. Ustedes se preguntarán, pero bueno, si todos estos señores han venido confirmando, con qué nivel de arrogancia viene usted a decirme que esto está mal. Creo que aquí hay que ver un tema estructural que también está detrás de todo este análisis.

… de qué nos sirve a los contribuyentes prepararnos hasta los dientes en materia tributaria, de qué le sirve a la administración tener recursos en materia de capacitación, si al final cada vez que tenemos una disputa entre el contribuyente y la Administración Tributaria, quién van a resolver es un lego en la materia que no conoce, que es a nivel judicial tanto el contencioso como en la Sala Primera, donde no hay ningún solo profesional especialista en materia tributaria, una materia que ya de por sí es interdisciplinaria en temas financieros contables, económicos y jurídicos.

Entonces, desgraciadamente la administración -y nuevamente los invito a que vean la jurisprudencia en donde es contraria a este razonamiento que les comento- ha venido ampliando ese criterio y desgraciadamente, sin buen tino, a nivel del Tribunal Contencioso y a nivel de la Sala, simplemente como ha sido una constante en los últimos años, se ha venido confirmando lo que dice la administración. Desgraciadamente, sin mucho razonamiento y sin mucha fundamentación de estos procesos.

La ***OCDE****, en el informe económico de dos mil diecisiete, en el informe tributario de dos mil diecisiete, incluso hace referencia a esto y dice que específicamente Costa Rica debe definir con mayor certeza el tema de la territorialidad.*

Me voy a permitir leerlo de forma literal, esto está en el análisis de ***políticas fiscales de la OCDE****, Costa Rica dos mil diecisiete, donde dice -y leo textual-: "…Costa Rica debe definir reglas claras sobre qué se consideran ingresos de fuentes nacional y extranjera. Definiciones claras de territorialidad, evitan la incertidumbre y las controversias en el ámbito tributario sobre si un ingreso tiene su fuente en Costa Rica o en el exterior.*

En algunos casos, la Administración Tributaria reclasificaba un ingreso de fuente extranjera como originado en Costa Rica. Cualquier cambio a futuro del sistema territorial de ese país, por ejemplo; en lo que se refiere a la tributación de los ingresos pasivos de fuente extranjera, deben implementarse mediante la legislación tributaria clara que minimice la probabilidad de que las empresas y la administración enfrenten problemas de interpretación. Costa Rica, no debe pasar de un sistema territorial en el impuesto de sociedades a uno puramente mundial, que grave todos los tipos de ingresos empresariales de origen extranjero, tanto pasivos como activos…".

Vean que incluso la OCDE es consciente de que ha habido una ***extralimitación de parte de las autoridades tanto administrativas como judiciales****, cuando dice que, precisamente en algunos casos -y vuelo a leer literal- "la administración tributaria ha reclasificado un ingreso de fuente extranjera como originado en Costa Rica.*

Entonces, yo creo que esto justifica el hecho de que le demos un reforzamiento a través de un…, me parece además muy buena la técnica legislativa utilizada, a través de una interpretación auténtica, no se está cambiando nada. ***No es que ahora se quiere pasar a***

un sistema territorial, siempre se ha tenido y por eso empezaba diciendo que desde el año ochenta y ocho, la ley actual, la N°7092 lo incluye y es básicamente inspirada en la del año cuarenta y seis.

También es importante mencionar que ha sido una constante a nivel de manifestaciones públicas de los jerarcas del Ministerio de Hacienda, recordar que es un sistema territorial y nada más me voy a permitir recordar dos temas.

El gobierno pasado, cuando se presenta el proyecto Renta Global Dual, inicialmente se presentaba para personas jurídicas y para personas físicas y, además, se trató de modificar en unas normas el Sistema de Renta Mundial. Y en ese momento salieron donde Elián Villegas, ex Ministro de Hacienda y Carlos Vargas, ex Director General de Tributación, de manera pública a decir ***"eso se está eliminando y reiteramos que Costa Rica es un sistema territorial****".*

Entonces, quizás el mensaje que quisiera aprovechar la oportunidad que me dan de estar y compartir con ustedes es, que si pueden ustedes como legisladores, fortalecer la idea de que efectivamente el sistema es territorial, de que la mención de los artículos 1 y siguientes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es geográfica, que no podemos tener una extensión a nivel de interpretación meramente porque va en contra de la ley, se están quedando tributos por medio de la analogía que está prohibido expresamente en el artículo 6 de la Ley del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por lo tanto, me parece que es un proyecto adecuado, recomendable y por lo menos es mi opinión profesional que recomendaría o apoyaría la aprobación de un proyecto de esta naturaleza*.*

Esto ha sido un tema de estudio en varios centros de pensamiento. Tengo el honor de ser vicepresidente del Instituto Costarricense de Estudios Fiscales, también lo hemos analizado ahí, obviamente no estoy acá en representación del Instituto, pero sí lo hemos analizado en algunos foros de estudio, en algunos conversatorios, e igual ha sido análisis también en otros foros como en la IFA, que es el International Fiscal Association que también es otra de las organizaciones que trabajan a nivel mundial respecto a este tema.

(…)

Diputada Daniela Rojas Salas:

(…)

Por eso no tengo ninguna consulta. Me parece que es claro, que ***es un proyecto que debemos de apoyar de manera rápida, con las consultas y demás necesarias, pero que efectivamente esta falta de claridad en nuestro sistema tributario****, está generando inconvenientes a inversionistas nacionales y supongo que incluso extranjeros y también a todos los costarricenses que tienen alguna inversión o que tienen dineros fuera y que, bueno, Tributación como, no sé si en este caso es Tributación, pero Tributación como muchas otras oficinas gubernamentales se extienden y terminan bajo reglamentos o criterios legislando, aunque en la ley no se haya querido dejar de esa manera a través de estos pronunciamientos, muchas veces se exceden en las potestades que es a esta Asamblea Legislativa a quien le corresponde.*

(…)

Señor Diego Alejandro Salto Vanderlaat:

(…)

*Entonces, evidentemente **no es un tema únicamente de importancia a nivel jurídico, tiene una importancia también a nivel de atracción de inversión y de lo que puede llegar a generar empleo en beneficio de todos los costarricenses**.*

(...)"

2) AUDIENCIA DE LA SESIÓN ORDINARIA N° 17, MARTES 11 DE OCTUBRE DE 2022, CON EL SEÑOR RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ:

"(…)

Rafael Luna Rodríguez:

(…)

*…**es evidente que Costa Rica mantiene un principio de Renta Territorial.** Un principio de Renta Territorial que se encuentra en la Ley 7092 y que a través de todas las modificaciones nos podemos remontar casi al año cuarenta y seis, en la cual ya se hablaba de la Renta Territorial. Básicamente es un principio que está muy arraigado en la tradición costarricense y que tiene más de ocho décadas de estar presente en nuestras leyes, a pesar de que en los tiempos que corren ha venido a quedar un poco en el olvido por algunas personas.*

El sistema de Renta Territorial, básicamente lo que dice es que se pagan impuestos por las ganancias, utilidades y beneficios que se obtienen dentro de un determinado territorio –así de simple- por eso se llama renta territorial. Y un poco opuesto al principio de Renta Mundial que también es de bastante aceptación en muchos países del mundo, donde no solamente se tienen que pagar impuestos por las utilidades o ganancias que se tienen en un determinado territorio, sino que también que se tiene que pagar impuestos en un país del que se sea residente o nacional, como en el caso de Filipinas y en Estados Unidos, por la rentas o beneficios que se obtengan en el resto del mundo.

Hay que puntualizar que los sistemas de Renta Territorial y Mundial no son sistemas normalmente puros; es decir, siempre se admiten ciertas excepciones, Costa Rica no es una excepción a esa regla porque, por ejemplo, en Costa Rica existe una excepción cuando se trata de Servicios de Asesoría Técnica.

Los Servicios de Asesoría Técnica, así sean prestados por personas no residentes, por extranjeros y sean completados en su totalidad en otro país, hay una norma específica de la Ley de Impuesto Sobre la Renta que dice que se consideran de fuente costarricense.

Pero quintando esa excepción diría que el Principio de Territorialidad en Costa Rica es de bastante arraigo y está bastante bien fundamentado.

¿Por qué es importante el Principio de Renta Territorial?

Bueno, el sistema de Renta Territorial ***se basa en el principio del Beneficio, por decirlo que los términos más generales; es decir, yo pago impuestos allá donde me beneficio de la infraestructura de la población de los sistemas, de los sistemas de un país y entonces de donde yo obtengo ese beneficio, entonces ahí es donde tengo que pagar impuestos****; cosa que es diferente al caso de la Renta Mundial.*

La Renta Mundial, se ha tratado de justificar básicamente en un principio de justicia o de equidad en el sentido de que las personas tienen que pagar de acuerdo a toda la totalidad de sus rentas. A mí, para serles franco me parece que esa es una visión un poco hipócrita de lo que realmente pretende el principio del Renta Mundial. El principio de Renta Mundial tiene un fundamento básicamente recaudatorio.

Como ustedes los países desarrollados fueron los primeros que empezaron con el criterio de Renta Mundial, porque se dieron cuenta de que los nacionales o los residentes de un país, a veces optaban por irse a otras jurisdicciones precisamente porque se ahorraban dinero en cualquier cosa que se les ocurra; en transportes, en materia primas, hasta en impuestos y entonces, en algún momento determinado se dijo, es que el problema está en que los otros tenemos unas tarifas altas y se nos están yendo los contribuyentes a otras jurisdicciones.

¿Cómo se arregla esto? Pues entonces, van a pagar por lo que se produzca aquí y por lo que se produzca allá.

Es básicamente un criterio recaudatorio, aunque se insiste en el hecho de que es un tema de Justicia Tributaria, lo cual yo dudo. Inclusive, si me apuran; diría que yo como abogado siempre he tenido serias dudas de qué posibilidad tiene un país de gravar las manifestaciones de riqueza que ocurren en otros países.

Por ejemplo, si yo me fuera a Japón y cojo un vehículo que manejan por la derecha y tengo un accidente de tránsito porque no conduje responsablemente, entendería que me puedan sancionar en Japón; pero no entendería que entonces en Costa Rica también se me sancionen y se me quiten puntos de la licencia por algo que pasó en otro país.

Pero como esto es un criterio el de Renta Mundial que ha sido tan extendido y que han impuesto los países más desarrollados, pues es algo que casi no se debate, pero si insisto que yo tengo mis dudas sobre que potestad tiene un país tiene un país para gravar cuestiones que pasan en otros países más allá de cuestiones de delitos de lesa humanidad y cuestiones que evidentemente son muy distintas.

Dicho esto, nosotros seguimos un criterio de Renta Mundial y es cierto que se podría entrar a la discusión de Renta Territorial y es cierto que uno podría entrar en la discusión de si conviene o no conviene mantener ese criterio; pero esa es una discusión que en todo caso tiene que ser aprobada por la Asamblea Legislativa, como el resto de las leyes.

Lo que **no se puede hacer es tratar de modificar un sistema de Renta Territorial y convertirlo de facto en un criterio de Renta Mundial que es lo que ha venido ocurriendo últimamente**.

También aclarar un asunto con respecto a que las rentas extraterritoriales se consideran rentas no sujetas a Tributación. La no sujeción es diferente que la exención como se refirió el doctor Salto en la audiencia que me precedió la semana pasada, porque en la exención se cumplen todos los elementos de que la constitución de un hecho imponible y por ende la obligación del pago, pero después existe una norma que a pesar de que se hayan cumplido, te dicen, pero en este caso, no.

Por ejemplo, en la Ley de Renta gravan las utilidades, se dan todos los elementos, el elemento espacial, el material, el subjetivo, etcétera, etcétera. Pero puede ser que en algún momento diga; sí, pero si usted es una fundación no tiene que pagar, o si usted es la Cruz Rojas, no tiene que pagar.

Entonces hay una norma que cobra y otra que exime del pago. Pero en el criterio de no sujeción se refiere a que simplemente se trata de rentas en las que al legislador costarricense no le interesó ni siquiera meterse porque ni siquiera ocurrían en el país. Entonces digamos tiene un grado adicional a la exención.

Bajo el riesgo de aburrirlos, me voy a dar a la tarea de leer algunos de los párrafos del artículo 1. Este es el artículo que estamos analizando en este momento y que ustedes debatirán, pero sí me parece importante leerlo para que se den cuenta de un fenómeno curioso.

Dice el artículo 1 que es el que se está interpretando, dice: "…se establece un impuesto sobre las utilidades a persona físicas, jurídicas y entidades colectivas sin personería jurídicas domiciliados en país; que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense…".

Dice después: "…el hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas de dineros en especie continuas, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por la ley…". Llevamos tres menciones.

Después dice el otro párrafo: "…para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se tendrán por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense -por cuarta vez- los generados en territorio, territorio nacional -quinta alusión- provenientes de servicios prestados..." Veremos que la administración tributaria dice que se puede cobrar por servicios prestados en cualquier lugar por bienes situados, también veremos que la administración tributaria grava sobre bienes situados en el extranjero o capitales utilizados en Costa Rica, que también está siendo -en mi opinión- violado por la administración tributaria. Llevamos cinco.

Después en el siguiente párrafo dicen; entes colectivos sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades lucrativas en el país. Sexta mención del Principio de Territorialidad.

Para terminar con el siguiente artículo dice: "…cuando la rentas o ingreso, o beneficios de fuente costarricense…", y después continúa el artículo.

Este es el artículo1, es el que sienta las bases de nuestro sistema tributario y se dieron a la tarea de mencionar hasta en siete oportunidades diferentes, el principio de Renta Territorial y eso no es poca cosa.

Ahora bien, hace una referencia específica a territorio nacional, la pregunta es: ¿qué debemos de entender por territorio nacional? Yo creo que en este caso la respuesta es absolutamente clara, no hay que ir a buscar librerías, está en el artículo quinto de la Constitución Política, que, utilizando la misma frase, territorio nacional. Dice, el territorio nacional está comprendido -de Costa Rica evidentemente- entre el Mar Caribe, el Océano Pacífico y las Repúblicas de Nicaragua y Panamá. Es decir, es ***un criterio absolutamente geográfico en su ámbito espacial****.*

*¿**Qué es lo que ha venido ocurriendo?** Se ha dicho que se ha venido dando una interpretación extensiva del Principio de Renta Territorial y a mí me parece que, decir una extensión de la Renta Territorial es un término demasiado suave. Porque el territorio nacional no se puede extender y mucho menos a través de una interpretación de la Administración Tributaria.*

A mí me parece que más bien ***son violaciones flagrantes de lo que dice con bastante claridad el artículo 1.*** *Y esa distorsión viene fundamentada básicamente por un incentivo recaudatorio, lo que se quiere hacer es cambiar la letra de la ley o lo que se debería entender por la letra de la ley, simplemente con la finalidad de recaudar más impuestos a costa de la seguridad jurídica que debe imperar en un estado de derecho como lo es Costa Rica.*

Vemos ejemplos de estas violaciones del artículo 1 -digamos- en frases del Tribunal Fiscal Administrativo, cuando empieza a discutir este tema y nos dice: "…porque el criterio de territorialidad va más allá de una referencia geográfica…".

A mí me alegra que el TFA diga eso, porque son precisamente ellos los que están admitiendo que esa interpretación va más allá de lo que dice el texto de la ley, porque la ley lo único que hace es referencia a un criterio geográfico que está establecido por el propio artículo V de la Constitución Política. Y yo me pregunto, ¿hay algo en esa lectura que hice yo del artículo 1, que sugiera o dé a entender que se debe de extender el ámbito territorial o geográfico de Costa Rica a efectos de tributarios?

A mí me parece que no, que es absolutamente claro en que no, pero como les decía anteriormente, el artículo 1, se refiere a servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en territorio nacional.

Sin embargo, cuando hablamos de capitales utilizados en territorio nacional, existen sendos ajustes tributarios que desgraciadamente han sido refrendados inclusive por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la que vienen a decir que, aunque el capital esté utilizado en otro país, sigue siendo renta territorial, es decir una grave contradicción. Por ejemplo, dice la Sala Primera, lo cierto es que es evidente que provienen — estamos

hablando de un caso en el cual se hizo una inversión fuera del país, por el que se generaron intereses— y dice: "…lo cierto es que es evidente que provienen de fuente nacional o que pertenecen los recursos a una sociedad domiciliada en el país, por lo que resulta conforme a derecho que hayan sido grabados con el impuesto sobre la renta…". Vean cómo aquí se confunde gravemente, el destino de los fondos con el origen de los fondos.

Por supuesto que el origen de los fondos se presupone que son costarricenses, porque no se van a poner hablar de fondos creados en otros países e invertidos en otro país, porque eso ya llegaría hacer casi que absurdo.

La norma presupone que esos capitales fueron generados en Costa Rica y entonces, aquí se confunde el destino que es lo que dice el artículo uno, capitales utilizados en territorio nacional con el origen de esos fondos y eso es una contradicción que en mi opinión es insalvable.

Entonces, ya vemos que el hecho de que los capitales se utilicen fuera de Costa Rica, también parece entenderse por algunos, que son renta de fuentes territorial.

Después, también se habla de bienes situados, bienes localizados en territorio Nacional. El artículo 6 ch) de la ley del impuesto sobre la renta que es norma didáctica, es decir que debería de entenderse lo mismo, aunque no existiera, señala que los beneficios que se obtengan por negociaciones, aunque hayan sido realizadas en su totalidad en territorio nacional, no están sujetas a tributación en el tanto y en el cuanto esas negociaciones traten sobre bienes que nunca atraviesen ni toquen en el territorio nacional.

Pero, para esto también ha habido una excepción de la administración tributaria del TFA y de algunas entidades jurisdiccionales, porque dicen "no mire es que aquí, es cierto que usted, los bienes o las mercancías nunca tocaron el territorio Nacional", pero es que esta es una empresa de Costa Rica, entonces, ahí hay una suerte de renta empresarial y eso hace que también se puedan cobrar por los beneficios que se tienen de cosas que nunca atravesaron el territorio Nacional. Y yo me pregunto, ¿dónde dice el artículo 1 algo de renta empresarial?, ¿de dónde sacaron ese concepto? Es básicamente una creación, es decir, están legislando, están usurpando el trabajo de la Asamblea Legislativa incluyéndole criterios que no existen de ninguna forma ni siquiera están sugeridos en el artículo 1.

Servicios prestados, después dice, servicios prestados en territorio Nacional, la tercera categoría. Bueno, aquí tengo una resolución de Tributación, fechada el 9 de marzo del año 2022, es decir, de hace apenas unos meses, donde ellos señalan que si una empresa manda personal a dar servicios de asesoría en ingeniería a otro país, en este caso que se estudia México, es decir, las personas van a realizar un trabajo completamente fuera de Costa Rica, lo van a realizar en México, es decir, están prestando el servicio fuera de nuestro territorio, pues aquí nos dicen que eso también es renta territorial.

Es decir, han violado el artículo 1 de todas las formas posibles que se podía violar y el problema que tiene esto, básicamente es que desgraciadamente esto ha tenido la venia de algunas sentencias judiciales y antes de esto me quiero devolver.

Ustedes oyeron al doctor Salto la semana pasada, ya de incluso de ejemplos mucho más floridos y creativos de estos, cuando hablaba de la selección de fútbol cuando fue a Corea, que entonces Tributación ahí dijo, que también eso era renta territorial, porque andaba con la banderita de Costa Rica y habían cantado el himno.

Pero ahí no se acaba, la venia que ha tenido de algunos juzgados, hace que ahora la administración tributaria, pretenda que hasta el ciberespacio sea territorio geográfico costarricense, por qué, porque acaban de publicar un proyecto de resolución interpretativo del tratamiento de los activos virtuales, diciendo que esas ganancias de capital también están generadas en el territorio nacional. Entonces, ahora está el ciberespacio resulta ser territorio que está comprendido en el mar Caribe, Panamá y Nicaragua, hasta eso se han llegado esas interpretaciones.

Esas interpretaciones, en los casos que se refieren a la Corte Suprema de Justicia de la Sala Primera, son tan contrarias a la ley que se ha tenido que acudir a la propia Sala Constitucional, ***para declarar la inconstitucionalidad de esa jurisprudencia****, habida cuenta que es flagrantemente contraria a lo que dice el artículo primero.*

¿Por qué pasa esto? Es decir, como decía el doctor Salto la semana pasada ¿quién es uno para decir que los magistrados de la Sala Primera se equivocan? Bueno, yo creo que hay que entender una cosa, desgraciadamente, la materia tributaria es una materia que tiene ciertas complejidades que no tienen otras materias. Es decir, porque no solamente está el aspecto jurídico, sino que está íntimamente relacionado con todo el aspecto contable, financiero y económico, con lo cual es una disciplina, una ciencia jurídica que es muy sincrética qué requiere de un importante conocimiento de muchas otras áreas del conocimiento humano y que por supuesto, no están en los planes de estudio de la mayoría de los jueces de la Judicatura y que, salvo honradas excepciones, porque hay que decir que hay jueces muy preparados en materia tributaria.

El Tribunal Contencioso Administrativo, tiene diez salas en las cuales hay una o dos que tienen especialistas, pero como los casos entran en el roll, desgraciadamente nos topamos con que los profesionales, los juristas, los jueces que resuelve en estos casos, no tienen una formación adecuada desde el punto de vista tributario y en mi opinión se cometen este tipo de errores.

Desde mi perspectiva, este proyecto de interpretación auténtica, tiene más relevancia para el aspecto jurídico que para el administrativo, ¿por qué razón?, Porque uno siempre va a poder esperar de la administración tributaria que hagan interpretaciones un tanto floridas, para generar mayor recaudación.

Pero cuando esas interpretaciones se hacen de forma arbitraria, ¿dónde está la única barrera de contención que tiene un país o un estado de derecho? En los tribunales de justicia, y si son precisamente los tribunales de justicia los que tal vez no han entendido a cabalidad lo que significa el principio de renta territorial, la mejor garantía que tenemos es, que los jueces entiendan con absoluta claridad a qué se refiere en el principio de renta territorial.

Ahora bien, estas distorsiones que se han venido dando, hay que ser muy claros, no quedan simplemente en que a una persona o a un contribuyente le cobren impuestos sobre una renta que no estaba sujeta a tributación. Es que cuando se hace un ajuste tributario, además viene la imposición de multas, que con la última modificación las multas pueden ser del 50 del 100 o hasta el 150% de la suma supuestamente dejada de pagar.

Es decir, que si a una empresa le cobraron impuestos por unos intereses que generó con una inversión en Singapur, le cobrarán los diez millones y después, automáticamente le van

a cobrar cinco millones más ¿por qué? Porque la responsabilidad es incluso a título de falta de diligencia y eso significa, que sí además la administración tributaria ha emitido algún criterio con respecto a qué entienden ellos qué es renta territorial y uno va en contra de ese criterio, entonces le van a decir, no mire es que aquí ya esto se pasó de negligente, aquí usted fue en contra de lo que yo le había advertido que tenía que considerar. Entonces ya la multa podría ser del 100%.

Entonces ya teníamos los diez millones del cobro del impuesto, más otros diez millones de una multa, cinco o diez millones de una multa. Pero ahí no se acaba la cosa, porque si a mí me fiscalizaron un período, hace cuatro años los intereses tributarios son bastantes más altos que las tasas que pagan los bancos comerciales, eso significa que estamos hablando entre un 10% o 12%, con lo cual, por cuatro años ya estamos hablando de un 40% o un 50% más. Entonces, uno hace una interpretación estricta de lo que dice la ley y resulta que después estoy pagando no sólo el impuesto, sino multas e intereses. Esa es la consecuencia jurídica que tienen este tipo de interpretaciones.

Quisiera llamar la atención también de que esto es un serio daño a la inversión extranjera.

Yo como asesor fiscal, cuando llega una empresa que le interesa hacer una inversión en el país, lo primero que le preguntan es ¿cuáles son las características del sistema tributario costarricenses?, ¿qué impuestos hay que pagar?, ¿cómo hay que pagarlos? Y entonces uno siempre empieza hablando de renta territorial. Ah bueno hay renta territorial, entonces no me van a gravar por lo que mi empresa tenga fuera del país; sí, pero es que resulta —hay que decirles—, resulta que la administración tributaria no comparte ese criterio. Resulta ser que ellos tratan de gravar manifestaciones de servicios prestados…

(…)

Simplemente, ¿por qué es importante para la inversión extranjera? No porque les pueda afectar directamente, sino porque esto es una violación de la seguridad jurídica y a cualquier inversionista que viene al país, le gusta saber que está en un estado derecho en el cual se va a respetar ese estado de derecho.

*Dicho esto, terminaría simplemente mencionando, que **este proyecto no cambia ni una coma de lo que siempre ha dicho la ley, aquí simplemente se trata de recordarle a los intérpretes y aplicadores del derecho, qué deben de entender por renta territorial y acabar de una vez por todas con estas interpretaciones que no son extensivas, sino flagrantemente violatoria del principio de renta territorial del país.***

(…)

Diputada Gloria Navas Montero:

Sí, estoy comprendiendo de que están dando, en suma, una interpretación todos los tribunales de justicia, que haciendo prácticamente vinculante sus criterios y de hecho de la administración tributaria, de lo que usted nos ha indicado, pues se desprende que así es.

***Lo que están haciendo ellos, es haciendo una interpretación totalmente extensiva por supuesto contrario a la ley, y ya usted lo está mencionando los principios de inseguridad jurídica**, entre otros, y entiendo yo que la materia tributaria es una materia odiosa.*

Ahora, sí sería interesante también, por supuesto la interpretación auténtica de parte de la Asamblea Legislativa, pues, haría que se terminara la problemática porque la Asamblea diría, se interpreta como territorialidad y el principio aplicable en el derecho tributario esto, esto y esto punto.

Tendría que acatarlo porque si no estaríamos con jueces cometiendo delito de prevaricato ante…, sería contraria a la ley y habiendo una interpretación de por medio. Sin embargo, me parece a mí también, que es un contrasentido, porque prácticamente están aplicando el ius sanguinis, donde usted vaya por sangre si es costarricense, lo persigue la ley costarricense por todo lado y en esta materia.

(…)

Señor Rafael Luna Rodríguez:

(…)

Entonces, la forma en que está escrito ese artículo, hace una referencia o nos recuerda que eso es una referencia geográfica, no como dice el TFA de que va más allá de una referencia geográfica, sin decir de dónde sale esa interpretación.

A mí ***me parece que es suficientemente claro y preciso en el contenido que tiene y yo no le haría, en particular, no pienso que requiera de ningún cambio adicional para que se encause la seguridad jurídica en materia tributaria.***

(…)"

V) SOBRE EL INFORME DEL DEPARTAMENTO DE SERVICIOS TÉCNICOS

A la fecha de elaboración de este Informe de Subcomisión no se contó con el Informe Técnico del Departamento de Servicios Técnicos, situación que es comprensible tomando en cuenta la alta carga de trabajo que se tiene en esa instancia técnica. No obstante, se consideró oportuno continuar el trámite del proyecto de ley considerando el criterio experto que se tuvo a disposición y las respuestas recibidas de diferentes entes.

VI) CONSIDERACIONES

Posterior al análisis de las consultas y audiencias, se hace evidente la necesidad de realizar una interpretación auténtica del artículo 1 de la Ley 7092, correspondiente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los alcances del tributo y con los límites territoriales del país.

Lo anterior en consideración se sustenta que en nuestro país, los contribuyentes del impuesto sobre la renta se ven sometidos a la potestad de imperio que posee el Estado, pero limitada a las rentas obtenidas dentro del territorio, en armonía con lo

que dispone el artículo 6 de la Constitución Política. Esta última norma establece lo siguiente:

> *"Artículo 6- El Estado ejerce la soberanía completa y exclusiva en el espacio aéreo de su territorio, en sus aguas territoriales en una distancia de doce millas a partir de la línea de baja mar a lo largo de sus costas, en su plataforma continental y en su zócalo insular de acuerdo con los principios del Derecho Internacional.*
>
> *Ejerce además, una jurisdicción especial sobre los mares adyacentes a su territorio en una extensión de doscientas millas a partir de la misma línea, a fin de proteger, conservar y explotar con exclusividad todos los recursos y riquezas naturales existentes en las aguas, el suelo y el subsuelo de esas zonas, de conformidad con aquellos principios*."

La normativa anterior es bastante clara en cuanto a que el Estado ejercerá su soberanía sobre el espacio aéreo, territorial y marítimo del país, límites delimitados claramente a aspectos geográficos. Tal y como nos deja en claro la exposición de motivos del proyecto, la territorialidad en nuestro país responde a que el elemento objetivo espacial del hecho generador, el cual se circunscribe a los "*provenientes de cualquier fuente costarricense", "en territorio nacional" o "actividades o negocios de carácter lucrativo en el país"*, excluyendo expresamente el inciso ch) del artículo 6 las rentas generadas fuera de territorio costarricense, incorporando inclusive la frase *"aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país".*

Para recaer en el último punto, el profesor Fernando Pérez Royo explica que *"el hecho imponible presenta lógicamente una dimensión espacial, una relación con el ordenamiento establecida con criterios territoriales".*[1] Así las cosas, las rentas provenientes de servicios o actividades desarrolladas fuera de Costa Rica se encuentran no sujetas al impuesto sobre las utilidades por disposición expresa de la ley.

No obstante, tal y como lo menciona la Unión Costarricense de Cámaras y Asociaciones del Sector Empresarial Privado en su oficio número P-114-22:

> *"…se tiene vasta evidencia de que la Administración Tributaria ha venido realizando una* ***interpretación extensiva que se aparta del principio de territorialidad*** *sobre el cual se fundamenta el sistema de imposición sobre la renta costarricense, lo que conlleva a que determinadas rentas extraterritoriales sean consideradas como rentas de fuente costarricense para efectos del impuesto sobre las utilidades, con lo cual se materializa la doble violación a estos principios."*

Desde hace varios años para atrás el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Tributación, Dirección General de Hacienda y sus distintas Administraciones Tributarias, como incluso las instancias judiciales (Tribunal Contencioso Administrativo y Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia) han

[1] Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general.* (Madrid, España: Editorial Aranzadi, 2014), 150.

extendido el mencionado principio de territorialidad, gravando rentas obtenidas fuera del territorio costarricense bajo el argumento de que existe una supuesta vinculación económica, en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes y posibles inversores que deseen efectuar operaciones comerciales en el país.

En palabras del Licenciado Rafael Luna Rodríguez especialista en materia tributaria, *"**son violaciones flagrantes** de lo que dice con bastante claridad el artículo 1. Y esa distorsión viene fundamentada básicamente por un incentivo recaudatorio, lo que se quiere hacer es cambiar la letra de la ley o lo que se debería entender por la letra de la ley, simplemente con la finalidad de recaudar más impuestos a costa de la seguridad jurídica que debe imperar en un estado de derecho como lo es Costa Rica."*[2]

Implementar la presente iniciativa vendría a brindar la seguridad jurídica que debería de existir con respecto al principio de territorialidad, eliminando potenciales abusos, ante la existencia de una norma que ha sido interpretada de manera ampliada por las autoridades administrativas y judiciales de nuestro país. Dado que la interpretación extensiva no solo atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes locales y extranjeros, sino que genera múltiples situaciones de doble tributación internacional, o situaciones en las que el mismo ingreso o transacción es sujeto a impuestos en dos o más jurisdicciones. Los efectos perjudiciales de la doble tributación internacional sobre el intercambio de bienes y servicios son ampliamente reconocidos. Al efecto, en la justificación de motivos de este expediente en discusión se brindan muchos ejemplos reales en los que se aplican criterios muy por encima de lo que el principio de territorialidad establece de acuerdo con nuestro sistema de renta.

En virtud de lo anterior y ante la existencia de una norma que ha sido interpretada de manera diferente por las autoridades administrativas y judiciales de nuestro país, es que se considera necesario someter a la aprobación de la Asamblea Legislativa, el proyecto de ley que nos ocupa, de manera que se pueda interpretar auténticamente el numeral 1 de la ley del impuesto sobre la Renta, con el objeto de brindar la seguridad jurídica que el país requiere.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

I. RECOMENDACIÓN FINAL

En razón de las consideraciones expuestas, las Diputaciones firmantes consideramos que la aprobación de este proyecto viene a solventar una situación que afecta a los contribuyentes desde hace varios años atrás, siendo que el Ministerio de Hacienda, a través de la Dirección General de Tributación, Dirección General de Hacienda y sus distintas Administraciones Tributarias, como incluso las instancias judiciales (Tribunal Contencioso Administrativo y Sala Primera de la Corte

[2]Audiencia de la Sesión Ordinaria N° 17, martes 11 de octubre De 2022, de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Jurídicos.

Suprema de Justicia) han venido extendiendo el mencionado principio de territorialidad, gravando rentas obtenidas fuera del territorio costarricense bajo el argumento de que existe una supuesta vinculación económica, en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes y posibles inversores que deseen efectuar operaciones comerciales en el país, de allí la importancia de interpretar una norma que ha sido ampliada en cuanto a su aplicación por las autoridades administrativas y judiciales, esto con el propósito de brindar seguridad jurídica a los administrados y demás personas que deseen invertir en nuestro país.

Por tanto, recomendamos al plenario legislativo aprobar le presente dictamen y aprobar el Expediente N. º23187 **"INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.° 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998"**

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA
DECRETA:

INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA DEL ARTÍCULO 1 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LEY N.º 7092, DE 21 DE ABRIL DE 1998

ARTÍCULO ÚNICO- Se interpreta auténticamente el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092, de 21 de abril de 1998, y sus reformas, en el sentido que estarán gravadas con el impuesto sobre la renta únicamente los ingresos que resulten de transacciones o contratos cuya fuente esté ubicada en el territorio costarricense. Para estos efectos, el concepto de fuente costarricense deberá supeditarse a los servicios prestados, bienes situados o capitales en el territorio nacional y, para cuyos efectos, deberá entenderse el territorio nacional como los límites geográficos y geopolíticos que establece el artículo 6 de la Constitución Política, independientemente del origen de los bienes o capitales, o el lugar de negociación sobre estos.

Rige a partir de su publicación.

DADO EN LA SALA VII DE LA ASAMBLEA LEGISLATIVA. ÁREA DE COMISIONES LEGISLATIVAS VII, A LOS VEINTICINCO DÍAS DEL MES DE ABRIL DE DOS MIL VEINTITRES.

Jorge Eduardo Dengo Rosabal
Diputado

Daniela Rojas Salas
Diputada

Gloria Navas Montero
Diputada

Rocío Alfaro Molina
Diputada

Alejandra Larios Trejos
Diputada

Danny Vargas Serrano
Diputado

Francisco Nicolás Alvarado
Diputado

Manuel Morales Díaz
Diputado

Jorge Antonio Rojas López
Diputado