

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho



UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura
en Derecho

“Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad
en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso del Voto No. 326-
2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia”

Martha Lía Isaza Anchía

B13377

Eric Rodríguez Araya

B15496

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio Brenes

San José, Costa Rica

Diciembre, 2021



26 noviembre 2021
FD-2228-2021

Dra. Marcela Moreno Buján
Decana
Facultad de Derecho

Estimada señora:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de los estudiantes: Marta Lía Izasa Anchía, carné B13377 y Eric Rodríguez Araya, carné B15496, denominado: "Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso del Voto no. 316-2017 de la Sala Primera de la Cortes Suprema de Justicia" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "**EL O LA ESTUDIANTE DEBERÁ ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DÍAS HÁBILES DE ANTICIPACIÓN A LA FECHA DE PRESENTACIÓN PÚBLICA**".

Tribunal Examinador

Informante	MSc. José Antonio Saborío Carrillo
Presidente	MSc. William Bolaños Gamboa
Secretario	MSc. José María Oreamuno Linares
Miembro	MSc. Iván Vincenti Rojas
Miembro	Lic. Modesto Vargas Castillo

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **16 de diciembre 2021**, a las 6:00 p.m. de manera virtual.

Atentamente,

Ricardo Salas Porras
Director, Área Investigación

LCV
Cc: arch.



San José, 18 de noviembre de 2021

Señor
Dr. Ricardo Salas Porras
Director
Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

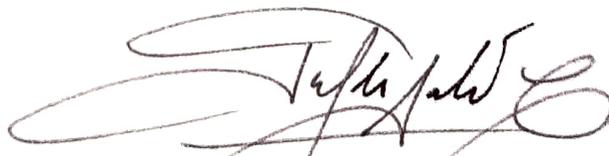
Estimado señor director:

Por este medio, hago constar que he leído el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes Eric Rodríguez Araya, carné **B15496**, y Martha Lia Isaza Anchía, carné **B13377**, titulado "*Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso del Voto N°326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia*"; al cual le doy mi aprobación por considerar que cumple con todos los requisitos de forma y fondo exigidos por esta Facultad.

El trabajo realizado por los estudiantes Rodríguez Araya e Isaza Anchía realiza una exhaustiva investigación a nivel doctrinario y jurisprudencial de un tema de plena actualidad, que tiene hondas repercusiones en cuanto al entendimiento e interpretación de las normas de la Ley del Impuesto sobre la Renta por parte de los operadores jurídicos, así como importantes consecuencias prácticas en lo que respecta a la toma de decisiones por parte de los contribuyentes, y, en general, puede afirmarse que todo ello le confiere al tema tratado una gran importancia dentro de los temas de estudio del Derecho Tributario costarricense.

Por estas razones, reitero la aprobación dada al Trabajo Final de Graduación en cuestión.

Con toda consideración,



Msc. José Antonio Saborío Carrillo
Director

San José, 17 de noviembre de 2021

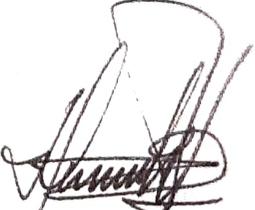
Señor
Dr. Ricardo Salas Porras
Director
Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor director:

Por este medio, en mi condición de lector y miembro del Comité Asesor de los estudiantes que se dirán, hago constar que he leído el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes Eric Rodríguez Araya, carné **B15496**, y Martha Lía Isaza Anchía, carné **B13377**, titulado "*Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso del Voto N°326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia*"; al cual le doy mi aprobación por estimar que cumple con todos los requisitos de forma y fondo exigidos por la reglamentación vigente.

Adicionalmente, quiero dejar patente mi reconocimiento por el excelente trabajo que he tenido oportunidad de revisar. Atendiendo a que se trata de un documento de estudiantes que finalizan su programa de licenciatura, encuentro en el texto un análisis propio de profesionales en Derecho, con experiencia y conocimiento del tema. Sorprende, positivamente, el grado de preparación con que estos jóvenes terminan sus estudios, con un nivel de calidad encomiable.

Por estas razones, reitero la aprobación dada al Trabajo Final de Graduación, para efectos de que sea admitido para su defensa.


Iván Vincenti Rojas
Lector



San José, 23 de noviembre de 2021

Señor
Dr. Ricardo Salas Porras
Director
Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado señor director:

Por este medio, en mi condición de lector y miembro del Comité Asesor de los estudiantes que se dirán, hago constar que he leído el Trabajo Final de Graduación de los estudiantes Eric Rodríguez Araya, carné **B15496**, y Martha Lia Isaza Anchía, carné **B13377**, titulado “*Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso del Voto N°326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia*”; al cual le doy mi aprobación por estimar que cumple con todos los requisitos de forma y fondo exigidos por la reglamentación vigente.

En tal sentido, considero procedente que se dé inicio al trámite de su réplica.

**WILLIAM ALBERTO
BOLAÑOS
GAMBOA (FIRMA)** Firmado digitalmente por WILLIAM
ALBERTO BOLAÑOS GAMBOA
(FIRMA)
Fecha: 2021.11.23 13:26:28 -06'00'

Msc. William Bolaños Gamboa
Lector



M. L. Vilma Isabel Sánchez Castro
Bachiller y Licenciada en Filología Española. U. C. R.



A QUIEN INTERESE

Yo, Vilma Isabel Sánchez Castro, Máster en Literatura Latinoamericana, Bachiller y Licenciada en Filología Española, de la Universidad de Costa Rica; con cédula de identidad 6-054-080; inscrita en el Colegio de Licenciados y Profesores, con el carné N° 003671, hago constar que he revisado el documento completo, aprobado por el tutor y los lectores. Y he corregido en él los errores encontrados en ortografía, redacción, gramática y sintaxis. El cual se intitula

"ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DE LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES COSTARRICENSE: EL CASO DEL VOTO NO. 326-2017 DE LA SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA"
DE

ERIC RODRÍGUEZ ARAYA
MARTHA LÍA ISAZA ANCHÍA

LICENCIATURA EN DERECHO
UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

Se extiende la presente certificación a solicitud de los interesados en la ciudad de San José a los diecinueve días del mes de noviembre de dos mil veinte y uno. La filóloga no se hace responsable de los cambios que se le introduzcan al trabajo posterior a su revisión.


M.L. Vilma Isabel Sánchez Castro
Máster en Literatura Latinoamericana. UCR.
Bachiller y Licenciada en Filología Esp. UCR.
Cédula 600540080-Carné 003671

Teléfonos 2227-8513. Cel 8994-76-93 Apartado 563-1011 Y griega
Correo electrónico: vilma_sanchez@hotmail.com-info@chavesysanchezfilologos.com
Página Web: Chaves y Sanchez filólogos
Waze Chaves y Sánchez filólogos

Dedicatorias

A mis papás, por su querido e incondicional apoyo en mi vida y mis estudios; ejemplos de que la constancia, perseverancia y dedicación son las semillas de un buen futuro.

Eric

A la persona que me enseñó a soñar en grande, a abrazar la adversidad; y a no creer en la existencia de lo imposible. A mi mamá, toda mi gratitud y amor.

A mi papá, mi estrella en el firmamento; que desde el Cielo espero esté muy orgulloso de su "regalito de Dios".

Martha

Agradecimientos

A Martha, por su ilusión y fortaleza con este proyecto que conseguimos armar juntos. Que, ante cualquier dificultad, siempre estuviste para seguir adelante.

A mis hermanos, por su gran apoyo y guía a lo largo de mis estudios.

A la Universidad de Costa Rica, alma mater, por haberme dado la oportunidad de estudiar y obtener un título universitario.

A todas aquellas personas que, de una u otra manera, me ayudaron a cumplir esta etapa académica.

Eric

A Eric, por su amor y apoyo incondicional, así como toda su paciencia. Sin vos nada de esto sería posible. ¡Lo logramos!

A mis maestros y mentores, Tatiana Martínez, Iván Vincenti y don José Antonio Saborío, por guiar mis pasos en la senda del Derecho Tributario.

A mi hermana Mónica, por enseñarme que la fortaleza viene de adentro.

A mis hermanitas Mar y Mía, por llenar mi vida de luz.

A mi hermanito Jeff, por ser mi ejemplo de perseverancia.

A mi familia de Grant Thornton, por su cariño y apoyo.

A todos los demás maestros que la vida ha puesto en mi camino, por tanto.

Martha

ÍNDICE

Dedicatorias	i
Agradecimientos	ii
Tabla de Abreviaturas	vi
Resumen	vii
Ficha bibliográfica	x
Introducción	1
Capítulo I: Potestad Tributaria del Estado y sus limitaciones	9
Sección I: La Potestad Tributaria del Estado	9
1.1. Conceptualización	9
1.2. Potestad tributaria y competencia tributaria	12
Sección II: Límites a la Potestad Tributaria del Estado	15
2.1. Principio de Reserva de Ley	18
2.2. Otras limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria: Principios de orden constitucional y de índole político	26
Sección III: Conclusiones del Capítulo	37
Capítulo II: Imposición sobre la Renta: Criterios de sujeción	41
Sección I: Criterios de Sujeción	41
1.1. Criterio Objetivo de sujeción: Principio de Territorialidad y el Concepto de la Fuente	44
1.2. Criterio de Sujeción Subjetivo: Renta Mundial	72
Sección II: Análisis de Derecho Comparado	74
2.1. El Salvador	75
2.2. Panamá	82
2.3. República Dominicana	86
2.4. Bolivia	90
2.5. España	100
Sección III: Conclusiones del Capítulo	104
Capítulo III: La aplicación del Principio de Territorialidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Costa Rica	108
Sección I: Características de la Ley del Impuesto sobre la Renta	108

1.1. Sistema cedular	109
1.2. Renta producto.....	110
1.3. Territorialidad.....	111
Sección II: Interpretación de las normas tributarias en Costa Rica	115
2.1. Interpretación literal	118
2.2. Interpretación lógica o sistemático.....	130
2.2.2.Aplicación del método	132
2.3. Interpretación histórica	142
2.4. Interpretación progresiva (o evolutiva).....	150
2.4.1.Descripción del método interpretativo	150
2.5. Interpretación teleológica.....	156
2.6. Interpretación económica.....	160
Sección III: Concepto de renta de fuente costarricense en la LISR.....	170
3.1. Reforma Fiscal efectuada por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635	175
Capítulo IV: Jurisprudencia del artículo 6 inciso ch) de la LISR en relación con el impuesto sobre las utilidades entre los años 2006 al 2020	182
Sección I: Análisis de criterios y resoluciones administrativas	183
1.1. Dirección General de Tributación	183
1.2. Tribunal Fiscal Administrativo	186
Sección II: Resoluciones judiciales.....	196
2.1. Tribunal Contencioso Administrativo	196
2.2. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	204
Sección III: Otras resoluciones judiciales de interés sobre la territorialidad.....	210
3.1. No sujeción	210
3.2. Sujeción.....	217
Sección IV: Posición jurisprudencial consolidada	220
Capítulo V. Análisis del Voto No. 326-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	224
Sección I: Sentencia objeto de análisis.....	224
1.1. Antecedentes del caso	224
1.2. Fundamento de la sentencia.....	227

Sección II: Análisis de la sentencia	235
2.1. Sobre la interpretación del criterio de territorialidad contenido en la LISR .	235
2.2. Afectación a principios constitucionales en materia tributaria	244
Sección III: Sobre el trámite de una acción de inconstitucionalidad en contra del Voto No. 326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia	251
3.1. Asuntos previos utilizado por el accionante para cumplir con el requisito de legitimación	253
3.2. Trámite de la acción de inconstitucionalidad	255
3.3. Sobre la posición de la Procuraduría General de la República	257
Sección IV: Conclusiones del Capítulo	259
Conclusiones.....	263
BIBLIOGRAFÍA	272
Artículos de Periódico en Línea	272
Artículo de Revista en Línea	272
Libros	274
Libros electrónicos	276
Normativa Electrónica	277
Palabras de Referencia.....	280
Proyecto de Ley Electrónico.....	280
Jurisprudencia y criterios administrativos	281
Sitio Web y Fuentes Digitales	286
Tesis Inédita	288

Tabla de Abreviaturas

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios, N°4755 del 3 de mayo de 1971.

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

DGT: Dirección General de Tributación, dependencia del Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica.

LGAP: Ley General de la Administración Pública, N°6227 del 2 de mayo de 1978 y sus reformas.

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta, N°7092 del 21 de abril de 1988 y sus reformas.

LJC: Ley de la Jurisdicción Constitucional, N°7135 del 11 de octubre de 1989 y sus reformas.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

RLISR: Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N°18445-H del 9 de setiembre de 1988 y sus reformas.

Resumen

El principio de territorialidad es una de las nociones conceptuales que caracterizan la imposición sobre la renta, específicamente tratándose de los criterios de sujeción al impuesto. Conforme a este criterio, se define el ámbito territorial en el que los ingresos que deriven de determinadas transacciones de los contribuyentes, serán objeto de gravamen. En este sentido, tanto la Administración Tributaria, como los órganos jurisdiccionales costarricenses, han emitido múltiples pronunciamientos en los que se ha interpretado los alcances de este principio, siendo esta labor, en algunos casos, objeto de controversia.

Ante la falta de una base doctrinaria e investigación nacional sobre los alcances del principio de territorialidad en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, así como de otros conceptos asociados a este criterio, el presente trabajo de investigación realizó un examen desde la perspectiva constitucional, doctrinaria, normativa, y jurisprudencial, enfocándose en el criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según sentencia número 316-2017; que refiere al análisis de la territorialidad de ingresos provenientes por inversiones en el exterior –inversiones *overnight*–, realizadas por una entidad financiera, con fondos de sus cuentacorrentistas, en un banco localizado en Bahamas.

De esta manera, el objetivo general de la investigación consistió en analizar la aplicación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades en relación con el gravamen de rendimientos derivados de localizaciones de capitales en el exterior. En el caso de la sentencia bajo análisis; considerando el criterio de territorialidad contenido en las disposiciones de la LISR vigente.

Como hipótesis de la investigación, se partió de que, al definirse un concepto de territorialidad que sea conforme con la LISR, se determinará que la interpretación

empleada por la Sala Primera para confirmar el gravamen de las rentas pasivas generadas en el exterior, resulta contrario al ordenamiento jurídico y al Derecho la Constitución. Por lo cual, dichas rentas pasivas solo podrían sujetas a gravamen, si se realizara una reforma la LISR que disponga la aplicación de un criterio de territorialidad extensiva, o bien, la migración a un sistema de renta mundial.

Sobre la metodología de este trabajo de investigación se puede mencionar que, primeramente, se efectuó un análisis de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria, con tal de identificar aquellos que fungen como una limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Estado, al menos en cuanto a la definición del hecho generador de un impuesto; siendo que tales limitaciones también son aplicables a las actuaciones administrativas y jurisdiccionales de los órganos del Estado, en virtud del principio de legalidad.

Seguidamente, se definieron los criterios de sujeción espacial del impuesto sobre la renta, revisando las características y particularidades de los sistemas de renta territorial y de renta mundial. También se realizó un análisis de derecho comparado, para descifrar cómo el principio de territorialidad ha sido interpretado y aplicado en otras jurisdicciones, según el ordenamiento jurídico de cada una; y, para enriquecer el análisis, se tomó como referencia una jurisdicción en el que prevalece un sistema impositivo de renta mundial.

Para efectos de establecer un concepto del principio de territorialidad en Costa Rica, según las disposiciones normativas vigentes, se aplicaron los diferentes métodos interpretativos del derecho común sobre las normas relacionadas con este concepto; con el objeto de identificar los métodos interpretativos apropiados para efectos impositivos, especialmente cuando se trata de la interpretación de una norma que define el hecho generador –y sus elementos– de un impuesto.

Por otra parte, se llevó a cabo una exploración de antecedentes administrativos y jurisdiccionales de las autoridades que conocen de la materia tributaria en el país. Lo

anterior, para entender como ha sido la interpretación del principio de territorialidad contenido en nuestra LISR, respecto al gravamen con el impuesto sobre las utilidades de los ingresos derivados por inversiones en el exterior.

Por último, se analizó la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia identificada líneas atrás, para lo cual se hizo una determinación de los hechos probados y no probados, fundamentos y consideraciones utilizados por el Tribunal de Casación para confirmar el gravamen de las rentas derivadas de inversiones en el exterior. De esta manera, se examinaron las consideraciones de la sentencia objeto de análisis, a partir de los resultados obtenidos en los capítulos anteriores de este trabajo de investigación, revisando su punto de vista respecto de los alcances del criterio territorial dispuesto por nuestro legislador en la LISR, y su conformidad o no con los principios constitucionales que fungen como límite al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Como parte de las conclusiones de este trabajo de investigación, es menester señalar que se confirmó la hipótesis de la que se partió, al haber determinado que el razonamiento de la sentencia de la Sala de Casación no es conforme con el criterio de territorialidad que contempla la LISR vigente, y que su interpretación parte de elementos propios de un sistema de territorialidad ampliada, que no encuentra sustento jurídico en el caso de Costa Rica.

Así, se precisó que el razonamiento de la sentencia resulta contraria a los principios constitucionales de reserva de ley, legalidad y capacidad económica, que tutelan los derechos fundamentales de los contribuyentes; por lo que, si la voluntad de los órganos administrativos es que este tipo de rentas se encuentren sujetas a imposición, deberá atenderse a una reforma de la LISR, para lo cual se requerirá también la voluntad expresa del legislador patrio.

Ficha bibliográfica

Isaza Anchía, Martha Lía; Rodríguez Araya, Eric. Análisis jurisprudencial de la interpretación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense: El caso de del Voto No. 326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2021. x y 300.

Director: José Antonio Saborío Carrillo

Palabras clave: Derecho Tributario, Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre las Utilidades, Principio de Territorialidad, Limitaciones a la Potestad Tributaria del Estado, Inversiones en el Exterior.

Introducción

El principio de territorialidad es considerado como uno de los pilares de la LISR costarricense, de tal manera que este delimita la potestad tributaria del Estado en el momento de gravar las actividades económicas de los contribuyentes.

Nuestra LISR parte de un criterio de sujeción objetivo, bajo el esquema de un criterio territorial, constituyendo este en el elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre las utilidades. De esta forma es reconocido por la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que en su informe "Análisis de políticas Fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017", reconoció que nuestro ordenamiento jurídico parte de un sistema de imposición territorial en sentido estricto, estableciendo un gravamen solamente sobre los ingresos que tienen su fuente en el territorio costarricense¹.

De acuerdo con lo anterior, este principio debería brindar seguridad jurídica con respecto al gravamen o no de las rentas de los contribuyentes, considerando la fuente de estas rentas. A pesar de que el criterio de territorialidad parece ser un tema sencillo, por cuanto delimita la potestad tributaria del Estado al territorio sobre el cual ejerce su soberanía; en el caso de Costa Rica, conforme al avance del comercio y la tecnología, este principio ha sido objeto de diversas interpretaciones, sin que exista claridad en cuanto a los límites de esta labor interpretativa.

Además, como se mencionó anteriormente, los alcances de la territorialidad han sido ampliamente discutidos por parte de las autoridades administrativas y judiciales, quienes han tomado en cuenta diferentes teorías y criterios para gravar las rentas de

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), "Análisis de políticas fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017; 1 de agosto 2017", Ediciones OCDE, París, consultado 10 de octubre, 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/analisis-de-la-politica-fiscal-de-la-ocde-costa-rica-2017_9789264278608-es#page4

contribuyentes considerando el elemento espacial del tributo; hasta llegar a la actualidad, en que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha demarcado este principio en estrecha relación con el concepto del “origen o génesis de las rentas” –aspecto que será desarrollado y analizado en la investigación– para determinar el gravamen.

La presente investigación está enfocada en analizar el criterio judicial más reciente sobre la aplicación del principio de territorialidad, con tal de analizar si la interpretación y aplicación de este principio, por parte de la instancia judicial encargada de ponerle punto final a una controversia en materia tributaria, es conforme con la LISR vigente.

Así, como objetivo general nos planteamos analizar la aplicación del principio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades en relación con el gravamen de rendimientos derivados de localizaciones de capitales en el exterior, específicamente en el caso de la Sentencia No. 00326-2017 dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia; considerando lo estipulado en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Para la consecución de lo anterior, nos establecimos los siguientes objetivos específicos:

- i. Conceptualizar las características del principio de territorialidad en relación con los conceptos de territorialidad extendida y criterio de renta mundial, según la doctrina.
- ii. Definir las características del principio de territorialidad en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley No. 7092 del 21 de abril de 1988, en relación con los métodos de interpretación de las normas tributarias autorizados por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente.

- iii. Detallar los alcances de la interpretación del artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta por parte de las autoridades administrativas y judiciales, en actos y resoluciones emitidas durante el período comprendido entre los años 2006 – 2020, ambos años inclusive.
- iv. Contrastar el razonamiento empleado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia N°326-2017 del 23 de marzo de 2017, en relación con el criterio de territorialidad establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Con el desarrollo de lo anterior, nos proponemos demostrar la existencia –o no– de una interpretación que podría estar cambiando el sistema impositivo costarricense, tal como se encuentra descrito en la LISR, en contraposición con el principio de legalidad y principio de reserva de ley que rigen en la materia tributaria.

En tal sentido, es menester resaltar que este trabajo de investigación parte de la hipótesis de que debe definirse un concepto de territorialidad que sea conforme a lo establecido en la LISR vigente, con el cual pueda determinarse que la interpretación de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia para el gravamen de rentas pasivas generadas en el exterior, con el impuesto sobre las utilidades, es contrario al ordenamiento jurídico y al Derecho de la Constitución.

De esta forma, dichas rentas pasivas solo podrían ser gravadas si se establece una reforma a la LISR vigente, que disponga la aplicación de un criterio de territorialidad extensiva, o bien, la migración a un sistema de renta mundial.

Con el fin de dar respuesta al problema de este trabajo, se emplearon distintos métodos de investigación, siendo estos el analítico, histórico y deductivo, en los siguientes términos:

Primeramente, como base normativa del trabajo de investigación, se decidió realizar un análisis de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria, mediante el método analítico, con tal de identificar los principios constitucionales que fungen como limitación a la potestad tributaria del Estado, así como de las actuaciones de sus órganos. Para tal efecto, se estudió doctrina nacional e internacional, así como normativa y jurisprudencia local, en relación con la aplicación de estos principios; con el fin de que sirvieran de sustento al momento de examinar la sentencia objeto de estudio, y determinar si el razonamiento empleado por la Sala de Casación es conforme o roza con el Derecho de la Constitución.

De esta manera, para el primer objetivo de investigación, se utilizó el método analítico, con tal de definir los criterios de sujeción espacial en el impuesto sobre las utilidades, que comprende criterios objetivos y subjetivos. En este sentido, se concedió un mayor énfasis a los conceptos de territorialidad y renta mundial, ya que, en ese ámbito, son considerados los dos sistemas de sujeción más reconocidos. Adicionalmente, se definieron conceptos que se conocen como "territorialidad en sentido estricto" y "territorialidad ampliada", así como el de "extraterritorialidad".

La conceptualización de cada uno de los términos mencionados se justifica en el hecho de que, de esa manera, se delimitarán las características y alcances de la noción del "principio de territorialidad", evitando con ello eventuales errores o confusiones a la hora de emplearlos. Para la construcción de cada uno de estos conceptos, se utilizaron fuentes doctrinarias de autores nacionales e internacionales. El constructo obtenido en este capítulo, sirvió como base para analizar el tipo de territorialidad que se encuentra estipulado en la LISR vigente.

Por otra parte, se empleó el método comparativo, por medio de una revisión de la normativa y jurisprudencia desarrollada en otras jurisdicciones con respecto al principio de territorialidad, con tal de analizar la normativa de estos países y la forma en que se ha interpretado la noción del principio de territorialidad. La importancia de este apartado,

fue la de conseguir una referencia de la forma en que otras jurisdicciones han regulado y abordado la territorialidad, con tal de hacer una comparación con el caso de Costa Rica, y el razonamiento empleado por la sentencia que es objeto de análisis en el presente trabajo.

En cuanto al segundo objetivo de la investigación, se pretendió identificar cuál es el método de interpretación más apropiado para definir los alcances legales del principio de territorialidad en Costa Rica. En concordancia, se utilizarán los métodos interpretativos señalados en artículo 10 del Código Civil; en virtud de que esta es la norma de referencia en nuestro ordenamiento jurídico, respecto de los métodos de interpretación de las normas jurídicas. Con motivo de lo anterior, este objetivo fue desarrollado mediante el método analítico en la revisión y aplicación de los diferentes métodos interpretativos del derecho, utilizando también el método histórico en cuanto a la revisión de las actas legislativas de la LISR.

Consecuentemente, se aplicará cada uno de los métodos de interpretación para analizar el principio de territorialidad establecido en la LISR; subsiguientemente, se determinará el método que resulte ser más apropiado, de conformidad con el estudio realizado, y atendiendo a los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

Una vez identificados los métodos idóneos de interpretación, se realizó el análisis de esta con base en el constructo teórico derivado del primer capítulo de la investigación, y de esta manera identificar el tipo de territorialidad que se encuentra estipulado en la LISR.

En lo atinente al tercer objetivo, se partió del método histórico, para realizar una búsqueda de jurisprudencia y antecedentes administrativos de las autoridades que conocen de la materia tributaria en el país, específicamente de la Dirección General de Tributación, Tribunal Fiscal Administrativo, Tribunal Contencioso Administrativo y, por último, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia; órgano que conoce en última

instancia cualquier controversia derivada de las actuaciones de fiscalización de la Administración Tributaria.

De acuerdo con lo anterior, se realizó una exploración de resoluciones y criterios administrativos en el Sistema Costarricense de Información Jurídica, específicamente aquellos que tratan temas relacionados con intereses generados en el exterior. A partir de ello, se identificaron los hechos y fundamentos de cada resolución respecto al gravamen o no de estos rendimientos. Por lo tanto, se contó con suficientes insumos relacionados con las diferentes interpretaciones que han surgido en torno al principio de territorialidad. De esta manera, se utilizó los resultados de este análisis para identificar si la postura de la sentencia, que es objeto de estudio de la presente investigación, es una posición reciente o consolidada en la jurisprudencia nacional.

En cuanto al cuarto objetivo, se utilizó el método analítico, con tal de identificar los hechos, fundamentos y consideraciones utilizados por el Tribunal de Casación para confirmar el gravamen de estas inversiones. Estos fueron analizados en contraposición con los resultados derivados los objetivos anteriores. Consiguientemente, a partir del método deductivo, se analizó la interpretación del Tribunal de Casación en relación con los conceptos de territorialidad, territorialidad extensiva y renta mundial; así como el criterio de territorialidad que se encuentra en la LISR. A partir de lo anterior, se analizó si el razonamiento e interpretación del principio de territorial resulta o no conforme con los límites a la potestad tributaria del Estado, según los principios que derivan de nuestra Carta Magna.

En cuanto a la estructura del trabajo de investigación, este consta de cinco capítulos. En el primer capítulo, se desarrolla el concepto de la Potestad Tributaria del Estado, de tal manera que se identifican las atribuciones y facultades del Estado con respecto a la constitución, administración y gestión de los tributos. Asimismo, se abarcaron y definieron las limitaciones a dichas potestades del Estado, en relación con los principios constitucionales de reserva de ley, legalidad, capacidad económica y doble

imposición tributaria, éste último, reconocido por la Sala Constitucional como un principio de orden político.

A falta de una investigación que establezca una definición del principio de territorialidad, resulta de gran interés para el caso que nos ocupa, la construcción de una definición del concepto de "territorialidad" que podría ser utilizada para contrarrestar la interpretación utilizada hasta la fecha por las autoridades fiscales y judiciales del país, la cual se considera va más allá de la literalidad de la norma tributaria.

Además, aparejado a una definición del principio de territorialidad, este estudio también pretendió abarcar otros conceptos vinculados, tales como la territorialidad extendida y la extraterritorialidad. De esta manera, se pretende una mejor comprensión del criterio de sujeción –o punto de conexión con el territorio– que sigue el impuesto sobre la renta costarricense.

En otro orden de ideas, esta investigación busca aportar definiciones generales, con fundamento en el medio doctrinario, a fin de analizar el criterio de territorialidad que está definida en nuestra LISR. Consiguientemente, se identificarán las características de la territorialidad que, en nuestra legislación, están directamente relacionadas con el impuesto sobre las utilidades.

Considerando lo anterior, este trabajo de investigación consta de distintas etapas.

En un inicio, se centrará en consolidar los términos "territorialidad" y "teoría o criterio de la fuente" con respecto a otros conceptos relacionados, tales como "extraterritorialidad" y "territorialidad extendida"; todo de conformidad con un análisis doctrinario. Con base en lo anterior, la segunda etapa consistirá en analizar la territorialidad según la literalidad establecida por nuestra LISR, concretamente, en el impuesto sobre las utilidades.

Es por ello por lo que el artículo 6 inciso ch) de la LISR cobra relevancia, en el entendido de que es uno de los supuestos de "exclusión de la renta bruta" contemplado por dicha Ley en relación con transacciones realizadas, total o parcialmente fuera del país. Producto de este análisis es que se busca examinar los criterios administrativos y judiciales más recientes –a la fecha– con respecto a la aplicación del Principio de Territorialidad en el impuesto sobre las utilidades, en los que se considerado también lo estipulado en el referido artículo 6 inciso ch) de la LISR.

En consecuencia, el mayor aporte al que aspira el presente trabajo, además de proporcionar al medio académico una interpretación del concepto de territorialidad que esté en sintonía con los principios del derecho tributario, es contribuir al fortalecimiento de la seguridad jurídica, de manera que –eventualmente- sirva para contrarrestar la amplia y cuestionada interpretación empleada por las autoridades fiscales y judiciales del país en casos concretos como la generación de capitales en el exterior. Esta interpretación extendida, según la hipótesis de esta investigación, debería estar fundamentada en la LISR; circunstancia que requeriría de una reforma a la ley actual para que dicha interpretación sea conforme con los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

Desde esa perspectiva, esta investigación es una respuesta al vacío doctrinario nacional que existe sobre tema, por tanto, uno de los aportes teóricos de este estudio podría ser el convertirse en insumo para las autoridades tributarias y judiciales en casos en los que deben determinar la procedencia –o no- del gravamen de la actividad lucrativa que desarrolle el contribuyente costarricense en el exterior. En el mismo sentido, el presente trabajo podría también servir de referencia para el planteamiento de una reforma legislativa, con tal de dar mayor seguridad jurídica.

Capítulo I: Potestad Tributaria del Estado y sus limitaciones

El principio de territorialidad ha sido considerado como uno de los pilares de la LISR costarricense; ya que este –en tesis de principio- constituye un límite a la potestad tributaria del Estado en el gravamen de las rentas que derivan de las actividades económicas de los contribuyentes, con tal de que solo se consideren sujetas aquellas generadas en el territorio nacional.

En la legislación tributaria costarricense, el principio de territorialidad se consagra en el artículo 1º de la LISR. Este principio, en concordancia con otras normas de la LISR, con el pasar de los años ha sido interpretado por parte de las autoridades administrativas y judiciales de múltiples maneras.

Con el propósito de analizar si estos criterios judiciales y administrativos son conformes con los preceptos legales y principios constitucionales que rigen en materia tributaria, este apartado se centrará en analizar aspectos elementales de la imposición sobre la renta, como la potestad tributaria del Estado y los principios constitucionales que limitan su ejercicio.

Sección I: La Potestad Tributaria del Estado

1.1. Conceptualización

La noción de “Potestad Tributaria” o “Poder Tributario” del Estado es el eje transversal del estudio del derecho financiero² y tributario³. Como puede inferirse, la

² Entendiendo por “*derecho financiero*” como aquella rama del Derecho que estudia la regulación de la actividad efectuada por el Estado para la obtención y administración de recursos para la realización de sus fines. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Volumen I, (Buenos Aires, Argentina: Depalma, 2004), 24.

³ A nivel doctrinario, existe la discusión de si el derecho tributario es una rama autónoma o si es una rama del derecho financiero. El autor Paulo de Barros Carvallo es defensor de la autonomía del derecho tributario, ya que

potestad tributaria del Estado es aquella que permite la creación de tributos y, simultáneamente, exigir a sus administrados la determinación y el pago de estos, en virtud de su deber de contribuir con los gastos públicos del Estado.

El autor costarricense Gonzalo Fajardo Salas (2005) define el “Poder Tributario” como aquella potestad del Estado para imponer en sus administrados la obligación de pagar tributos coactivamente, es decir, sin que estos tengan la posibilidad de decidir si cumplen o no con tal exigencia. Asimismo, este autor plantea que el fundamento jurídico y moral del “poder tributario” del Estado es la retribución a cargo de los particulares con motivo de los servicios y otras garantías que otorga el Estado, precisamente gracias a los ingresos que este obtiene de la recaudación de tributos.

De acuerdo con lo anterior, es claro que para garantizar la continuidad de esta actividad estatal, surge el deber de contribuir con los gastos públicos, de manera tal que sea posible el sostenimiento del Estado y de sus instituciones para la consecución de sus fines públicos.⁴ En ese sentido, el artículo 18 de nuestra Constitución Política⁵, establece el deber de los costarricenses de contribuir con los gastos públicos, obligación que sustenta el ejercicio del poder tributario del Estado que, de conformidad con el artículo 121 inciso 13) de la Carta Magna, es una competencia que recae, exclusivamente, en la Asamblea Legislativa:

Artículo 121-. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

(...)

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales;

(...)”⁶

esta dispone de cuerpos normativos independientes que regulan, directa o indirectamente, la recaudación y control de los distintos tributos en su correspondiente jurisdicción.

⁴ Gonzalo Fajardo Salas, Principios Constitucionales de la Tributación, (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2005), 22.

⁵ Asamblea Nacional Constituyente, “Constitución Política de Costa Rica; 7 de noviembre de 1949”, Sinalevi: artículo 18, consultado el 23 de febrero de 2020, http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC

⁶ Ibid., artículo 121 inciso 13).

El deber de los ciudadanos de contribuir para con el sostenimiento del Estado como fundamento del poder tributario de este también ha sido objeto de análisis por parte de la doctrina española. Al respecto, Fernando Pérez Royo (1999), considera que el poder tributario no puede ser apreciado como el pilar único para establecer la imposición, sino que también debe contemplarse el deber de contribución estipulado por nuestra Constitución Política:

(...) En primer lugar, el poder tributario no puede ser considerado como el fundamento de la imposición. Dicho fundamento se encuentra, como hemos explicado anteriormente, en el deber de contribuir establecido en la propia Constitución (art. 31). Ni se puede hablar tampoco de un poder tributario originario, inherente al Estado por su simple existencia. El poder tributario, como los restantes poderes o potestades públicos, existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites establecidos en esta.⁷

En relación con la cita supra indicada, nótese que el autor de la misma señala que el poder tributario se encuentra circunscrito por los límites que la misma Constitución Política establece. Como un primer elemento, podríamos señalar que un límite al ejercicio del poder tributario sería el mismo territorio de Costa Rica, de conformidad con los artículos 5 y 6 de la Constitución Política, siendo que la Asamblea Legislativa solo sería competente para dictar o aprobar normas de rango legal, cuyo punto de conexión sea el territorio sobre el cual ejerce su soberanía.

⁷ Fernando Pérez Rojo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 47.

Tratándose del ejercicio del poder tributario dentro de los límites territoriales de un Estado, el autor Héctor Villegas (2001) establece que el vínculo para la determinación de la imposición puede establecerse mediante la realización del hecho generador del impuesto en el territorio en cuestión, o bien, por la simple nacionalidad o domicilio de los sujetos, lo que posibilitaría el gravamen de rentas generadas y obtenidas fuera de los límites territoriales de la soberanía estatal:

Conforme al principio de soberanía, cada Estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio, lo cual implica, en primer lugar, que el poder de imposición se ejerce dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía del Estado. El art. 11 del Modelo de Código Tributario para América Latina dispone lo siguiente: "Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas".

Eventualmente, este principio puede ser modificado o atemperado mediante convenios tendientes a evitar la doble imposición, y en sentido inverso puede suceder que, en virtud del principio de soberanía, el Estado grave a sus nacionales, residentes o domiciliados, por las riquezas obtenidas fuera del territorio del país.⁸

De conformidad con lo expuesto, los autores de la presente investigación entienden que la "potestad tributaria del Estado" consiste en la facultad del Estado, establecida a través de nuestra Constitución Política y cuyo ejercicio fue asignado al Poder Legislativo para que, mediante el proceso de creación de las leyes, establezca tributos que recaerán –en general– sobre manifestaciones de riqueza o consumo de los ciudadanos costarricenses; potestad que, además, toma como referencia criterios de vinculación con el territorio nacional, siendo que esta potestad se encuentra limitada por el territorio de su competencia.

1.2. Potestad tributaria y competencia tributaria

Respecto a la potestad o poder tributario, es necesario resaltar su diferencia con el concepto de "competencia tributaria". Nuestra Sala Constitucional, en sentencia

⁸ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma, 2001), p. 181.

número 05016-2004⁹, indicó que por "competencia tributaria" debía entenderse como aquella delegación, realizada por la Asamblea Legislativa o la Constituyente, de la competencia para la administración, gestión, fiscalización y recaudación de los tributos que fueron creados de previo por una norma legal:

Así, en sentencia número 4785-93 de las ocho horas treinta minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres, determinó en cuanto al concepto de "competencia tributaria", lo siguiente:

"VII.- Resta analizar lo que atañe a la figura del "agente recaudador" término que es el que utiliza la acción. 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 cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...". Paralelamente al "PODER TRIBUTARIO", se reconoce, también, la facultad de ejercerlo en el plano material, a lo cual se denomina la "COMPETENCIA TRIBUTARIA", de modo tal que ambas potestades pueden coincidir en un mismo órgano, pero no de manera obligatoria, pues se manifiestan en esferas diferentes. En efecto, pueden existir órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar, como se apuntó, es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, ni cedido; más el poder de hacerlo efectivo, en el plano material, puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados. (...) De lo anteriormente expuesto se concluye, que lo que puede transferirse, según vimos, es la llamada competencia tributaria, o sea, el derecho a hacer efectiva la prestación". (En sentido similar, la sentencia número 4681-97, de las catorce horas con cuarenta y dos minutos del catorce de agosto de mil novecientos noventa y siete)

A partir de lo transcrito se desprende que el Estado, por delegación de la Asamblea Legislativa o por autorización del constituyente, puede delegar en otros entes la competencia de administrar tributos, concretamente faculta a cobrarlo, recaudarlo, e incluso –en algunos casos- para hacer uso del producto de la recaudación. En estos casos, es la Ley la que crea el tributo, pero queda a cargo del ente delegado la potestad de actuar como administración tributaria.¹⁰ (El subrayado es nuestro)

⁹ En el mismo sentido, véase la sentencia número 00871-F-S1-2007 dictada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia a las 10:55 horas del 4 de diciembre de 2007. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de Casación: resolución 00871-F-S1-2007; 4 de diciembre 2007 10:55 horas", expediente 06-000005-0161-CA, *considerando*, párr. 4.

¹⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 2004-05016; 12 de mayo de 2004 14:54 horas", expediente 02-009078-0007-CO, *considerando*, párr. 2.

Empero, esta conceptualización no coincide con la desarrollada por la doctrina. Por ejemplo, el autor Paulo de Barros Carvalho (2007) establece que la competencia tributaria reside en el órgano encargado de legislar sobre la creación, modificación o extinción de tributos. En sus palabras, "La competencia tributaria, en síntesis, es una de las parcelas entre las prerrogativas legislativas que tienen las personas políticas, consustanciada en la posibilidad de legislar para producir normas jurídicas sobre tributos".¹¹

Por su parte, el autor indicado establece que existe un concepto denominado "capacidad tributaria activa", que correspondería a lo que nuestra Sala Constitucional entiende por "competencia tributaria", es decir, aquel órgano designado por el legislador para actuar en su condición de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria que, en el caso de tributos, comprende la capacidad para su administración, gestión, fiscalización y recaudación:

(...) No se confunde con la capacidad tributaria activa. Una cosa es poder legislar, diseñando el perfil jurídico de un gravamen o regulando los medios necesarios para su funcionalidad; y otra es reunir credenciales para integrar la relación jurídica en el ámbito de sujeto activo. El estudio de la competencia tributaria es un momento anterior a la existencia misma del tributo, que se sitúa en el plano constitucional. Ya la capacidad tributaria activa, que tiene como contranota la capacidad tributaria pasiva, es la que debe considerarse con ocasión del desempeño de las competencias, cuando el legislador elige las personas que componen el vínculo abstracto, que se instala en el instante en que acontece, en el mundo físico, el hecho previsto en la hipótesis normativa.¹²

En el mismo sentido es interpretado por el autor Carlos M. Giuliani Fonrouge (2004), en el tanto este arguye que la potestad tributaria es inherente al Estado y no "al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo (Poder Legislativo entre nosotros)"¹³. En ese sentido, establece que lo que sí podría transferirse o delegarse, es el ejercicio de la competencia tributaria, de manera tal que se hagan efectivas las prestaciones en favor del Estado.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Derecho Tributario, (Madrid, España: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2007), 186.

¹² Ibid., 186.

¹³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Tomo I, (Buenos Aires, Argentina: La Ley, 2004), 272.

De acuerdo con la línea doctrinal, en nuestro país, la competencia tributaria es ejercida por el Poder Legislativo (Asamblea Legislativa), como ya fue señalado, de conformidad con el artículo 121 inciso 13) de nuestra Constitución Política. Por otro lado, de acuerdo con los artículos 99 y 103 del CNPT, en nuestro país, respecto de la mayor parte de los tributos de carácter nacional, la capacidad tributaria activa le fue asignada a la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, entendiéndose que esta comprende a la Dirección General de Tributación, órgano encargado de la gestión, fiscalización y recaudación de los tributos sujetos a su ámbito de competencia, como es el caso del impuesto sobre las utilidades.

Sección II: Límites a la Potestad Tributaria del Estado

Debe indicarse en otro orden de ideas, que el Estado no puede ejercer su potestad tributaria en forma irrestricta; ya que, en los Estados modernos, esta se ve limitada por principios que derivan del Derecho de la Constitución. En el caso de Costa Rica, si bien no todos estos principios están expresamente contemplados en nuestra Carta Magna, se puede afirmar que sí derivan de ella, amén de una interpretación sistemática llevada a cabo por nuestra Sala Constitucional, en el ejercicio de su control de constitucionalidad.

En términos generales, sobre la limitación de esta potestad en los Estados modernos, el autor Héctor Villegas acota:

3. Limitaciones a la potestad tributaria. Principios jurídicos de los tributos. – Pero tal potestad no es omnímoda (sic) sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino”, “representaciones corporativas” e incluso “asambleas populares”. Mal podía hablarse de “garantías” de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria solo pueda ejercerse mediante la ley.

La potestad tributaria –entonces– se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.¹⁴ (El resaltado es nuestro)

En la cita anterior, Héctor Villegas hace referencia a la limitación primordial al ejercicio de la potestad tributaria, como aquel que imposibilita la existencia de una imposición sin que medie una norma legal que la habilite. Este es el principio de reserva de ley en materia tributaria o legalidad.

Aparejado a este principio, se encuentran otros principios que también derivan del Derecho de la Constitución. El señor Rodolfo Piza Rocafort (citado por Villalobos Quirós), manifiesta que la Sala Constitucional en numerosas ocasiones se ha referido a estos principios constitucionales, llamándolos “principios constitucionales de carácter tributario”; entre los cuales podemos encontrar el principio de no confiscatoriedad, principio de igualdad o generalidad; principios de razonabilidad y proporcionalidad, y principio de capacidad económica.¹⁵

Al respecto, la Sala Constitucional, en la sentencia n°5990-1994, en pocas palabras se refiere a cada uno de los principios indicados, distinguiendo entre aquellos de orden constitucional y los de orden político:

III.- Para la doctrina mayoritaria del Derecho Tributario existen dos corrientes de limitaciones al poder tributario: a) los principios generales de índole constitucional entre los que se enlistan los de legalidad, también conocido como la reserva de ley; el de igualdad o isonomía en su doble forma de igualdad ante la ley y de la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas; el de generalidad, en virtud del cual el tributo se debe aplicar abarcando la totalidad de las categorías de las personas o de bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; el de no confiscación, como consecuencia del principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada; y b) las llamadas limitaciones de orden político, en la figura de la doble imposición, en razón de la

¹⁴ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma, 2001), p. 181.

¹⁵ Enrique Villalobos Quirós, Derecho Tributario y Financiero. (San José: Costa Rica: Editorial Juricentro, 2013), 61.

coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando tanto en el plano nacional, como en el internacional. (...) ¹⁶

Por otro lado, estos principios constitucionales también pueden clasificarse en formales y materiales. Según el autor costarricense Gonzalo Fajardo Salas (2005), el principio formal que deriva expresamente de nuestra Constitución Política es el principio de reserva de ley en materia tributaria, del cual se extraen otros que pueden estar expresa o implícitamente en nuestra Carta Magna, pero que abarcan otros ámbitos del derecho, más allá del ámbito tributario. Estos son los principios de seguridad jurídica, irretroactividad de las normas e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que se deben interpretar armónicamente junto con los principios de separación de poderes, jerarquía de las fuentes normativas y legalidad.

Asimismo, en cuanto a los principios materiales del derecho tributario, de acuerdo con el Fajardo Salas (2005), dentro de esta categoría se encuentran los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y de no confiscatoriedad. Ninguno de estos principios está consagrado en forma expresa en nuestra Constitución Política, sino que también derivan de preceptos estatuidos en forma genérica.

Por su parte, el autor costarricense Carlos E. Peralta (2015) menciona que, en la práctica tributaria, los principios constitucionales tributarios ejercen una doble función: la primera, consiste en orientar al legislador patrio en el proceso de creación de normas tributarias, con el fin de garantizar de que se está legislando conforme al Derecho de la Constitución; la segunda, es servir de guía para los tribunales constitucionales, al momento de ejercer su control de constitucionalidad sobre normas que pudieran contrariar dichos principios, en menoscabo de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los autores de esta investigación estimamos que la segunda función también podría contemplar a la jurisdicción contenciosa administrativa, al momento de

¹⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 04829-98; 8 de julio de 1998 15:36 horas", expediente 97-007443-0007-CO, *considerando*, párr. 3.

resolver acerca de la legalidad de las actuaciones de la Administración, a la luz de estos principios constitucionales.

En síntesis, estos principios garantizan imposiciones conforme al Derecho de la Constitución en pro de los derechos fundamentales de los contribuyentes; e imprimen seguridad jurídica y certeza en la relación jurídico-tributaria entre estos y el Estado.

En la siguiente sección, se hará especial énfasis en el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, ya que los autores de la presente investigación consideran que es el primer precepto que debe tenerse en consideración al momento de analizar si una determinada manifestación de riqueza está sujeta a imposición.

2.1. Principio de Reserva de Ley

2.1.1. Antecedentes y Conceptualización

Como ya se adelantó en líneas atrás, el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria estatuye que un tributo podrá ser creado, modificado o suprimido únicamente a través del proceso de creación de las leyes, competencia exclusiva del Poder Legislativo en los Estados modernos constitucionalistas. Sobre este principio, Spisso (2000) expone que, cuando la eficacia normativa del principio de legalidad tributaria impacta en las fuentes del derecho, este recibe el nombre de “principio de reserva de ley”, debido a que reserva un espacio de la realidad social –la materia tributaria– para que sea regulado únicamente a través de la ley.

Este principio tiene su origen en la Carta Magna de 1215 del monarca Juan I de Inglaterra o “Juan sin Tierra”, en la cual se estableció que la imposición de contribuciones

y tributos consistía en una de las prerrogativas del Parlamento. De este primer antecedente se extrae el principio conocido como "*no taxation without representation*"¹⁷:

En efecto, tal como se expresó y lo ha recordado nuestro Tribunal Constitucional, el principio de legalidad en materia tributaria tiene sus antecedentes remotos en Occidente en la Carta Magna de 1215, en su célebre artículo 12, conforme al cual "*no se podrá exigir 'fonsadera' ('scutage') ni 'auxilio' (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general*". Luego, en el Petition of Right, de 1628, se reitera que nadie está obligado a "*a pagar impuesto o tasa alguna, salvo común consentimiento otorgado por Ley del Parlamento* (artículo 10). A su vez, en el Bill of Rights, de 1689, se reitera que es ilegal el cobro de impuestos "*sin consentimiento del Parlamento*" (artículo IV).¹⁸

De acuerdo con Villalobos Quirós (2013), este principio también fue adoptado por la Constitución Política de los Estados Unidos de 1787, e igualmente se incluyó en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, suscrita en Francia en el año 1789. Desde ese entonces, el principio de reserva de ley en materia tributaria ha sido contemplado en las constituciones de los Estados modernos. Sobre el desarrollo histórico de la inclusión del principio de reserva de ley en el constitucionalismo, tal y como lo conocemos hoy, Giuliani Fonrouge expone lo siguiente:

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de *legalidad* de la tributación, también conocido por *reserva de ley*, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público. Arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, siendo adoptado por la sec.8 de la Constitución de los Estados Unidos de 1787. En Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, y de aquí pasó a todos los países influidos por ella, y en Argentina a partir de la Revolución de mayo de 1810.¹⁹

Estimamos que la idea de resaltar la importancia del origen de este principio es conteste con la tendencia resaltada por Giuliani Fonrouge (2004), cuando refiere a la

¹⁷ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 2000), 255.

¹⁸ Enrique Navarro Beltrán, "800 años de la Carta Magna Inglesa: Su proyección en el derecho constitucional chileno", *Revista de Derecho Público*, Vol. 83, (2015): 160, consultado 8 de setiembre, 2020, <https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/39353/40971>

¹⁹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Tomo I, (Buenos Aires, Argentina: La Ley, 2004), 291.

inclusión de este en las constituciones escritas de las organizaciones democráticas para reafirmar la concepción de que solo el parlamento, como órgano representativo de la voluntad del pueblo, tiene la competencia para la creación de contribuciones y tributos.

En el caso de nuestro país, el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria se encuentra consagrado en el artículo 121 inciso 13) de nuestra Constitución Política, norma que estipula la competencia exclusiva de nuestra Asamblea Legislativa para el establecimiento impuestos y contribuciones nacionales, a través del proceso de creación de las leyes.

Esta disposición debe interpretarse en armonía con el principio de legalidad consagrado en el artículo 11²⁰ de nuestra Constitución Política, en el tanto dispone que los funcionarios públicos no podrán arrogarse facultades que la ley no les hubiere concedido de previo; como, por ejemplo, la creación o ampliación del hecho generador de un impuesto vía interpretativa, ya que esta prerrogativa es exclusiva de la Asamblea Legislativa, según se expuso supra. De esta forma, se garantiza la seguridad jurídica y certeza de ambas partes de la relación jurídica-tributaria: para el Estado, respecto de las prestaciones que podrá reclamar como acreedor, y para el contribuyente, como sujeto pasivo de dichas obligaciones.

Cabe acotar, además, que este principio guarda estrecha relación con el principio de interdicción de la arbitrariedad de los actos públicos, cuya aplicación se extiende incluso a las resoluciones emanadas de órganos jurisdiccionales, como las que son objeto de esta investigación. Nuestra Sala Constitucional (2012) se ha referido a este principio como aquel con base en el cual se obliga a la Administración Pública –en su sentido más amplio– a apegarse al principio de legalidad; siempre teniendo en consideración la razonabilidad técnica que pueda aplicar en el caso concreto, so pena de incurrir en

²⁰ Asamblea Nacional Constituyente, "Constitución Política de Costa Rica; 7 de noviembre de 1949", Sinalevi: artículo 11, consultado el 8 de setiembre de 2020, http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC

arbitrariedades contrarias al Derecho de la Constitución, y en perjuicio de los administrados.²¹

Para Argüello Rojas (2017), la extensión de la aplicación de este principio en el ámbito judicial se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 3 de la LJC, que refiere a la posible inconstitucionalidad de la interpretación de las normas jurídicas por parte de los juzgadores; norma que posibilita la interposición de acciones de inconstitucionalidad en contra de criterios jurisprudenciales emanados por las Salas de Casación de la Corte Suprema de Justicia:

De tal carácter, si una sentencia judicial en materia contencioso-administrativa y civil de hacienda viola el principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad, esa sentencia debe ser en tesis de principio revocada o en su caso anulada, de forma que quede revelada la fuerza, potencia o resistencia del principio que en estas páginas se ha desarrollado, pues su eficacia –se repite– no queda encapsulada en lo meramente administrativo.

La lógica de la extensión no es para menos, pues ¿acaso la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se encuentra impune de incurrir en arbitrariedad en sus resoluciones judiciales? (...) ²²

Al respecto, se puede citar como ejemplo la declaratoria de inconstitucionalidad del criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia respecto a la aplicación automática de la sanción contenida en el artículo 86 del CNPT, sobre el cierre de negocios, emitida por la Sala Constitucional en su voto N°000639-2017, por la inaplicación de los principios constitucionales del Derecho Penal en materia tributaria sancionatoria.

²¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 18298-2012; 19 de diciembre de 2012 14:30 horas", expediente 11-006551-0007-CO, *considerando*, párr. 3.

²² Luis Mariano Argüello Rojas, "El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad", *Revista Pensamiento Actual*, No. 29 (2017): 127, consultado 15 de setiembre, 2020, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/pensamiento-actual/article/view/31584>

2.1.2. Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria: ¿Absoluto o Relativo?

Se ha afirmado en doctrina, que la sistematización del principio de reserva de ley en materia tributaria puede verse en dos modalidades: absoluta y atenuada o relativa. Spisso (2000) define la reserva de ley absoluta como aquella "que exige que la totalidad de las normas tributarias sustantivas venga regulada exclusivamente por la ley"²³; esto comprendería que la norma legal contemple todos los aspectos relativos a la estructura del tributo: hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible y alícuotas. Respecto de la reserva de ley atenuada o relativa, esta "consiste en exigir la presencia de la ley tan solo respecto de los elementos fundamentales"²⁴.

De acuerdo con Spisso (2000), la reserva de ley relativa es característica de los sistemas parlamentarios, y únicamente exige la definición del hecho generador y sujetos de la obligación tributaria. Empero, es importante resaltar que ambas modalidades parten de la misma premisa: la imposición sí o sí debe tener su origen en la norma legal.

Partiendo de los anteriores conceptos, podría concluirse que, en nuestro país, prevalece la modalidad de reserva de ley absoluta. Esto, teniendo en cuenta el desarrollo del principio de reserva de ley que estipula el artículo 5 del CNPT, el cual estipula que, en cuestiones tributarias, solo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos; y que también deberá comprender la delimitación de los elementos de la obligación tributaria: hecho generador, base imponible, alícuotas y sujeto pasivo²⁵.

²³ Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 2000), 255.

²⁴ Ibid., 255.

²⁵ Artículo 5-. 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 cálculo; e indicar el sujeto pasivo; (...) Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, "Ley N°4755: Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 03 de mayo de 1971", Sinalevi: art. 5, consultado 10 de setiembre, 2020, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530.

Sin embargo, teniendo en cuenta otros factores, como la imposibilidad de que una norma de rango legal abarque plenamente todos los aspectos relativos a la administración, gestión y recaudación de los tributos, a nivel de doctrina y jurisprudencia nacional se ha dicho que el principio de reserva de ley en materia tributaria debe ser visto en su forma relativa. Al respecto, Carlos E. Peralta (2015) considera que esto es así, si se considera que se delega en el Poder Ejecutivo la emisión de disposiciones reglamentarias y de menor rango, como resoluciones y directrices, para complementar o desarrollar lo que establece la norma de rango legal; siempre que no se extralimiten las disposiciones contenidas en esta.

De esta forma también ha sido interpretado por nuestra Sala Constitucional, en el tanto señaló que es posible que opere una “delegación relativa” en favor del Poder Ejecutivo, siempre que sea al margen dispuesto por la ley que estableció el tributo en primer lugar:

(...) Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere –dentro de ciertos límites razonables– una “delegación relativa” de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una “delegación absoluta” de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su antigua función contralora de la constitucionalidad de las normas:

“Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por el contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo. (...) (Corte Plena, Ses. Ext. 21-11-73)

La Sala reitera esos pronunciamientos, y por ello, habiéndose resuelto en favor de la reserva legal “relativa”, el problema planteado por el accionante en cuanto al poder tributario establecido en el artículo 121 inciso 13) constitucional, no puede estimarse que el artículo 12 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo delegue inconstitucionalmente en el Poder Ejecutivo, el ejercicio de funciones que le son propias,

razón por la que debe desestimarse desde ahora, este extremo de la acción.-" (El destacado es nuestro)²⁶

Se podría concluir, entonces, que la reserva de ley en materia tributaria es relativa, en el tanto la norma legal que crea el tributo no puede contemplar todos los aspectos necesarios para la gestión, recaudación y fiscalización del tributo en cuestión. Por ello, se le permite al Poder Ejecutivo –conforme a los artículos 9 y 140 incisos 3) y 18) de nuestra Constitución Política y a través del ejercicio de su potestad reglamentaria– emitir las disposiciones que sean necesarias para la ejecución de lo estatuido en las normas legales y en relación con las actuaciones administrativas necesarias para su gestión y recaudación, siempre que no excedan lo establecido en las normas legales procedimentales.

En cuanto a la aplicación del carácter "absoluto" o "relativo" del principio de reserva de ley, dependiendo de si se trata de la creación de la obligación tributaria o la definición de elementos formales-procedimentales, el autor Pérez Royo (1999) desarrolla aquellos que deben estar comprendidos dentro de la garantía del principio de reserva de ley en materia tributaria, y cuáles pueden ser objeto de "delegación relativa":

Ahora bien, ¿cuáles son estos elementos esenciales o configuradores del tributo? De manera sintética, podemos responder diciendo que se deben entender comprendidos, en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota). En su momento, al desarrollar la teoría de la obligación tributaria, precisaremos los conceptos que ahora dejamos entre paréntesis. (...) No quedan, en cambio, comprendidos dentro de la garantía del principio de legalidad tributaria aquellos aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley: lugar del pago, plazos, etc., los cuales forman el ámbito típico de la normativa reglamentaria.²⁷

²⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de amparo: voto 08271-2001; 17 de agosto de 2001 08:59 horas", expediente 01-003949-0007-CO, *considerando*, párr. 2.

²⁷ Fernando Pérez Rojo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 44-45.

De acuerdo con lo expuesto, es dable afirmar que, con base en el principio de reserva de ley en materia tributaria, sería contrario al Derecho de la Constitución que el Poder Ejecutivo, a través del ejercicio de su potestad reglamentaria o demás actuaciones administrativas, se arrogue la competencia para ampliar el hecho generador o base imponible de un tributo, si esta ampliación no ha sido de previo contemplada en una norma de rango legal.

Se estima que la anterior apreciación también aplica en el caso de las autoridades judiciales; en el sentido de que no podrían ampliar el hecho generador de un impuesto a través de un criterio jurisprudencial, sin que esta actuación no resulte contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Por otro lado, es importante destacar lo relativo al elemento espacial del hecho generador de todo impuesto que, en línea con lo expuesto supra, se estima que este elemento es parte del carácter absoluto de la reserva de ley en materia tributaria, según lo analizado hasta el momento.

En esencia, este elemento corresponde a la sujeción de la realización del hecho generador del impuesto a un territorio determinado; o bien, corresponde al lugar en el que la norma legal tendrá por configurado el hecho generador del impuesto, según sea la definición contenida en la norma. El autor Villegas (2001) define este elemento de la siguiente forma:

15C. ASPECTO ESPACIAL. El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica *el lugar* en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el "aspecto material" del hecho imponible. (...)²⁸

²⁸ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma, 2001), p. 181.

En ese orden de ideas es expuesto por Pérez Royo (1999), quien apunta que el hecho generador de todo impuesto, lógicamente, conlleva una "dimensión espacial", relacionada con los criterios territoriales que establezca cada ordenamiento jurídico. Así, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas físicas español, este autor señala: "(...) Continuando con el IRPF, la renta se considera sujeta si es obtenida por un residente en territorio español (obligación personal) o por un no residente, pero siempre que se obtenga en dicho territorio o sea satisfecha por un residente (obligación real) ²⁹.

En el caso del impuesto sobre las utilidades de Costa Rica, el elemento espacial del hecho generador es el territorio costarricense; relacionado con la noción de "renta de fuente costarricense", según se verá más adelante.

2.2. Otras limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria: Principios de orden constitucional y de índole político

2.2.1. Principio de Capacidad Contributiva o Capacidad Económica

Spisso (2000) dice que el principio de capacidad económica puede definirse como uno de los fundamentos de la tributación, en el tanto dispone que cada quien deberá contribuir según sea su capacidad económica para soportar las cargas impuestas. Por lo tanto, se le conoce como el pilar de la justicia tributaria material, junto con los principios de igualdad y generalidad tributaria.

Como antecedente puede mencionarse la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (1948), que en su Artículo XXXVI establece que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley, para el sostenimiento de los servicios públicos de cada Estado.³⁰

²⁹ Fernando Pérez Rojo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 132.

³⁰ Novena Conferencia Internacional Americana, "Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Bogotá, 1948", Organización de los Estados Americanos (OEA): artículo XXXVI, consultado 3 de octubre, 2020, <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

Si bien en nuestra Carta Magna no existe una norma que refiera expresamente a este principio, la jurisprudencia nacional ha indicado que este, deriva del artículo 18 –analizado líneas atrás–, el en tanto establece el deber de contribuir para solventar los gastos públicos. No obstante, se desea recalcar la premisa indicada en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre –con rango superior a nuestra Constitución Política–, y es que este deber de contribución debe ser con arreglo a las imposiciones que se establezcan a través de normas de rango legal.

En doctrina y a nivel jurisprudencial, junto con los principios de igualdad y generalidad, este principio se ha analizado desde la óptica de la imposición misma, es decir, al momento de la creación del impuesto en sí, por parte del legislador. No obstante, este principio también debe ser de observancia por el resto de los operadores jurídicos, especialmente para aquellos que ejercen la capacidad tributaria activa –Dirección General de Tributación y sus dependencias- y quienes actúan como contralores de legalidad de las actuaciones de la Administración, como los órganos jurisdiccionales. Al respecto, nuestra Sala Constitucional, en sentencia número 13850-2015, señaló lo siguiente:

Dentro de los principios de orden material de la denominada justicia tributaria, figura el de capacidad contributiva o económica de los contribuyentes. Se trata de un principio general del Derecho Tributario Constitucional de carácter normativo y que como tal debe orientar la actuación de los operadores jurídicos y, en particular, del legislador ordinario al ejercer su potestad tributaria (artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política). Ciertamente, este principio general no se encuentra expresamente establecido en la Constitución Política, sin embargo, se encuentra razonablemente implícito en la Carta Magna, pudiendo ser incluido a partir de una serie de preceptos, valores y de otros principios, también, de jerarquía constitucional. (...)”³¹

En resumen, no basta con el acatamiento de este principio en el proceso de creación de la norma impositiva, sino que este también debe prevalecer en la aplicación e interpretación de dicha norma en la esfera jurídica de los contribuyentes.

³¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, “Acción de inconstitucionalidad: voto 13850-2015; 2 de setiembre 2015 09:25 horas”, expediente 12-010369-0007-CO, *considerando*, párr. A.

Sobre la aplicación de este principio, Spisso (2000) expone que la causa jurídica del tributo está sujeta a la realización del hecho que la norma jurídica dispuso como razonable y necesario para justificar el deber de contribuir para con los gastos públicos del Estado. De acuerdo con lo anterior, podría afirmarse que las normas tributarias aspiran, en general, a gravar manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva en general (incluyendo el consumo); pero no toda manifestación de riqueza debe estar sujeta a imposición si una norma jurídica no ha establecido su gravamen, una vez analizada la razonabilidad y proporcionalidad del tributo.

Por ejemplo, puede citarse el caso de los países que adoptaron el sistema de renta territorial en su ordenamiento jurídico-tributario. Dichos países establecieron un gravamen en aquellas manifestaciones de riqueza que provengan de actividades, bienes o derechos localizados en su territorio, mas no en las manifestaciones de riqueza que se originen fuera de sus fronteras.

Así, en el supuesto de que un operador jurídico pretenda la imposición de una manifestación de riqueza que provenga del exterior, con motivo de la aplicación e interpretación de la norma impositiva, es claro que esto constituiría una clara violación al principio de capacidad contributiva o económica. Lo anterior, a causa de que se estaría pretendiendo la imposición de un tributo en una manifestación de riqueza que no fue prevista por la norma tributaria, mediante la ampliación de su presupuesto de hecho.

Acerca de la necesaria determinación de los elementos que conformarán la base imponible del impuesto, con base en el hecho generador definido en la norma, el autor Gómez Meza (2014), señaló:

Como es lógico, es la ley que determina en cada caso, qué elemento o elementos de los que conforman el hecho imponible se deben cuantificar, lo cual no es una tarea fácil, puesto que dependiendo del elemento que se elija, se podría distorsionar la auténtica representación de la capacidad económica.

Las palabras de ROVIRA son una importante observación sobre la función de la base imponible en relación con el principio de capacidad económica:

“Recuérdese que el hecho imponible es una manifestación de la capacidad económica necesaria para la procedencia de los tributos, por lo que resulta evidente que, en cualquier caso, la función primordial de la base imponible será la de medir la dimensión del hecho imponible o de alguno de sus elementos susceptible de imposición (especialmente en aquellos casos en los que el presupuesto de hecho contemplado por la Ley recoja una manifestación de riqueza en abstracto, ya que serán la base imponible y el tipo de gravamen los que deberán adaptar la correspondiente prestación a la capacidad económica demostrada por el sujeto en cuestión en la situación gravada.”³²

Con lo anterior, no se pretende indicar que la manifestación de riqueza originada en el exterior no sea apta para ser gravada, pues de esta forma operan los países cuyo sistema tributario se rige por el criterio de renta mundial, basándose en criterios de nacionalidad o residencia como criterios de vinculación para sujetar estas manifestaciones a imposición; sino que, el ordenamiento jurídico de los países que optaron por la implementación del sistema de renta territorial, únicamente considera susceptible de imposición la capacidad económica que es generada en su territorio, siendo este el único nexo contemplado por la norma tributaria.

Más adelante, los autores de esta investigación ahondarán en los conceptos de renta territorial y renta mundial, con el fin de analizar la interpretación del hecho generador del impuesto sobre las utilidades costarricense dada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en orden de identificar por qué se considera que el pronunciamiento objeto de esta investigación resulta violatorio de los principios constitucionales que fueron desarrollados en esta sección.

³² Carlos Luis Gómez Meza, “Los Principios de Igualdad y Capacidad Económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta” (Tesis de Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, 2014), 50-51.

2.2.2. Principios de Orden Político: Doble Imposición Tributaria

Existe en términos generales, doble imposición cuando una misma renta es gravada dos veces, por la concurrencia de los elementos sujeto pasivo, objeto del impuesto, período fiscal e impuesto, según las particularidades de cada caso concreto.³³

Sobre la definición de doble imposición, nuestra Sala Constitucional, en sentencia número 2359-1994, indicó lo siguiente:

(...) En términos muy generales, la doble imposición consiste en “gravar dos veces la misma persona o la misma cosa”, concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia, existe de (sic) doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Por otro lado, la doctrina también es conteste en estimar que la doble imposición se da solo respecto al objeto del impuesto, es decir, al ingreso o renta que el tributo afecta; sin embargo, no siempre que se afecta el objeto del impuesto, surge una doble imposición, sino que, como lo afirma la Procuraduría General de la República, se presenta una situación de impuestos excesivos o en demasía. (...)³⁴

Puede ocurrir que esta doble imposición se propicie en el mismo territorio (doble imposición local), por la convergencia de normas jurídicas que legitiman el doble gravamen de la renta (por ejemplo, el impuesto sobre las utilidades e impuesto de patentes municipales); o bien, por la posible existencia de dos –o más– jurisdicciones que reclamen el gravamen de la renta de un sujeto pasivo, en virtud de la convergencia de los criterios de sujeción al impuesto sobre la renta que hubiere adoptado cada Estado en cuestión (doble imposición internacional).³⁵

³³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero Tomo I, (Buenos Aires, Argentina: La Ley, 2004), 301.

³⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, “Acción de inconstitucionalidad: voto 2359-94; 17 de mayo de 1994 15:03 horas”, expediente 91-001573-0007-CO, *considerando*, párr. III.

³⁵ Priscilla Sánchez Conejo. Manual del Impuesto sobre la Renta (San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas S.A., 2014), 117.

Asimismo, también se ha distinguido entre el fenómeno de doble imposición jurídica, y la doble imposición económica. Al respecto, la definición dada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (citada por Sánchez Conejo), coincide en que la definición de “doble imposición jurídica” es el concepto desarrollado por la Sala Constitucional en sentencia número 2359-1994, según lo expuesto líneas atrás: aquella situación en la que concurre la identidad de renta, sujeto pasivo, objeto del impuesto y período fiscal³⁶, por la convergencia entre dos ordenamientos jurídicos distintos. De igual forma, esta puede suceder a nivel local (en una misma jurisdicción) o internacional (dos o más jurisdicciones con potestad tributaria para gravar la renta en cuestión).

La doble imposición jurídica ocurre, por ejemplo, cuando un sujeto residente de Estados Unidos de América desarrolla un servicio profesional en Costa Rica. En Costa Rica, su renta se verá afectada a una retención por concepto del impuesto sobre las remesas al exterior, que grava las rentas obtenidas por personas no domiciliadas en Costa Rica. En Estados Unidos de América, esa misma renta se verá afectada al impuesto sobre la renta al que la persona física estará sujeto, en razón de su nacionalidad.

En cambio, la doble imposición económica se da cuando un mismo ingreso está sujeto a varios impuestos (en una o más jurisdicciones), pero no existe identidad de sujeto pasivo, hecho imponible, o período fiscal.³⁷

Por ejemplo, en Costa Rica, esta situación puede darse en la imposición a nivel municipal –con el impuesto de patente– frente a la imposición a nivel nacional –con el impuesto sobre la renta–. En este caso, ambos tributos gravan ingresos provenientes de actividades lucrativas; el impuesto de patente municipal los grava según se obtengan en la jurisdicción cantonal que se trate y, por su parte, el impuesto sobre la renta los grava según provengan de una renta de fuente costarricense. De esta forma, el ingreso

³⁶ Ibid., 120.

³⁷ Ibid., 120.

generado en virtud de una actividad lucrativa estará sometido a una doble tributación, ya que, al momento en que se determine la renta bruta para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, se deberá considerar también el ingreso generado a nivel cantonal, que ya estuvo sujeto al impuesto de patente municipal.

Por otro lado, es menester indicar que este principio no es de orden constitucional, sino que es reconocido a nivel jurisprudencial y doctrinario como un principio de orden político. Al respecto, nuestra Sala Constitucional ha reconocido que, si bien dicho principio no deriva de nuestra Carta Magna, el fenómeno de la doble imposición puede, eventualmente, transgredir otros principios que sí se encuentran tutelados por nuestro Derecho de la Constitución, como los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. En palabras de nuestro Tribunal Constitucional:

(...) VIII. Sobre el principio de doble imposición tributaria. - La finalidad del acuerdo internacional bajo estudio es evitar la violación al principio tributario de la prohibición de la doble imposición, motivo por el cual, resulta importante hacer una breve reflexión al mismo. El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. En aplicación al principio de igualdad, lo legítimo es que las personas paguen sus impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, es decir, sus capacidades contributivas o económicas, de forma tal que el tributo no resulte confiscatorio, de ahí que con base a este principio es que prohíbe la doble imposición. Como lo ha considerado con anterioridad este Tribunal (al respecto, consultar las sentencias número 2359-94, 0494-94, 7480-94, 7541-94, 2531-95, 4829-98, 7626-98 y 2003-15391); en términos muy generales consiste en "*gravar dos veces a la misma persona o la misma cosa*", concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como de parte de autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Así, para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia, existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario. Por otro lado, la doctrina también es conteste en estimar que la doble imposición se da solo respecto al objeto del impuesto, es decir, al ingreso o renta que el tributo afecta. Sin embargo, no siempre que se afecta el objeto del impuesto, surge una doble imposición, sino que, se presenta una situación de impuestos excesivos o en demasía. **El problema de la doble imposición no está vedado, expresamente, por la Norma Fundamental, no obstante, cuando dos o más tributos gravan unos mismos hechos generadores y unos mismos sujetos, nos enfrentamos a una doble tributación capaz de transgredir los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad. (...) En efecto, no se puede obviar que la doble imposición,**

la imposición múltiple o sobreimposición, resulta inconstitucional cuando el gravamen se torna en desproporcionado y afecta, en última instancia, la intangibilidad relativa del patrimonio, tutelada en el artículo 45 de la Constitución Política. Así lo ha reconocido este Tribunal Constitucional, al indicar que este principio sí puede tener resonancia constitucional, en el tanto, en virtud de una doble o múltiple imposición tributaria, sea del mismo agente o diversas autoridades tributarias, se afecte, gravemente, el patrimonio del contribuyente, con lo cual la suma de todos ellos se traduce en una imposición confiscatoria (ver sentencias Nos. 5749-1993, 633-1994, 6897-1994, 5944-1998, 9281-1999, 2003-15391 y 2007-2411, entre otras). En síntesis, a través de una doble imposición de tributos, se podrá estar obviando el principio de capacidad económica, que, si bien no está explícitamente recogido en el texto constitucional, es una regla implícita en la justicia tributaria y en los principios constitucionales de igualdad, generalidad y no confiscatoriedad, sumado a otros como los de razonabilidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. (...)³⁸ (El subrayado no forma parte del original)

De acuerdo con el pronunciamiento anterior, es claro que nuestra Sala Constitucional reconoce la trascendencia del principio de doble imposición tributaria en el plano de la justicia tributaria material, en aras de garantizar la prevalencia de otros principios que sí se encuentran cobijados por nuestro Derecho de la Constitución.

Asimismo, es importante destacar que este pronunciamiento fue dictado en el marco de una consulta legislativa preceptiva formulada por el Directorio de la Asamblea Legislativa, cuando el Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición se encontraba en discusión bajo el expediente legislativo N°16125, previo a su aprobación mediante Ley N°8888.

Retomando el carácter de principio de orden político otorgado a este principio, uno de los principales mecanismos empleados por los países para evitar este fenómeno es la suscripción de convenios bilaterales para evitar doble imposición en materia de impuestos

³⁸ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, "Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad: voto 16345-2010; 29 de setiembre de 2010 16:09 horas", expediente 10-012232-0007-CO, *considerando*, párr. VIII.

sobre la renta y sobre el patrimonio; tomando como referencia los modelos de convenio establecidos por la OCDE³⁹.

De acuerdo con Pastor García-Moreno (2001) el objetivo primordial de este tipo de instrumentos internacionales no se agota en evitar la doble imposición, sino que estos también fortalecen la seguridad jurídica de los contribuyentes, permiten el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los gobiernos suscriptores; y fomentan las relaciones económicas y comerciales entre los países adscritos a dichos convenios, de forma tal que estas no se vean afectadas por imposiciones que puedan resultar excesivas.

A la fecha de elaboración de la presente investigación, Costa Rica ha suscrito cuatro convenios para evitar la doble imposición, de los cuales tres se encuentran vigentes⁴⁰:

- Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, Ley N°8888 del 3 de noviembre de 2010; vigente desde el 1° de enero de 2011.
- Acuerdo entre la República de Costa Rica y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición de impuestos sobre la renta y el patrimonio, Ley N°9345 del 2 de febrero de 2016; vigente desde el 10 de agosto de 2016.

³⁹ Félix Alberto Vega Borrego. Las Medidas contra el Treaty Shopping (Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 26.

⁴⁰ Ministerio de Hacienda de Costa Rica. "Acuerdos y Convenios Internacionales (Convenios para evitar la doble imposición)", *Ministerio de Hacienda de Costa Rica*, no indica última actualización, consultado 14 de marzo 2021, <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion>.

- Acuerdo entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, Ley N°9644 del 19 de diciembre de 2018; vigente desde el 21 de abril de 2019.
- Convenio entre la República de Costa Rica y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y ganancias de capital y la prevención de la evasión y elusión fiscales, Ley N°9963 del 24 de marzo de 2021 (aún no vigente).

En relación con los convenios para evitar la doble imposición, en el año 2017, el Gobierno de Costa Rica suscribió la Convención Multilateral para Adoptar las Medidas de Prevención de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios que afectan a los Convenios Fiscales; instrumento internacional que deriva de la Acción 15 BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, por sus siglas en inglés), la cual refiere al desarrollo de un instrumento multilateral que afecte las disposiciones de los convenios fiscales bilaterales suscritos por los países, con la finalidad de evitar su uso abusivo con fines evasivos o elusivos, reconociendo que algunos de estos instrumentos favorecen la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios⁴¹.

Esta Convención fue conocida y aprobada por nuestra Asamblea Legislativa mediante Ley N°9751 del 29 de octubre de 2019, a través de la cual se hace constar que el Gobierno de Costa Rica solicitó que las disposiciones de este instrumento internacional cubriera los convenios para evitar la doble imposición suscritos con los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España; para que, a partir de su entrada en vigencia, estos dos

⁴¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), "Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios", (París, 2015), 15, consultado 14 marzo, 2021, [Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-report-2015-read-online_oecd-ilibrary.org)

convenios sean interpretados tomando en cuenta las normas de la Convención Multilateral.

A manera de conclusión con respecto a este principio, es menester destacar que Costa Rica no busca la suscripción de estos convenios, en virtud del criterio objetivo de sujeción por el cual se rige; sea este el principio de territorialidad. Como se expondrá de seguido, bajo este principio, se grava la riqueza generada en el territorio costarricense, por lo que Costa Rica no se ve en la necesidad de buscar mecanismos para evitar la doble imposición de sus residentes o nacionales, respecto de sus relaciones comerciales llevadas a cabo fuera de Costa Rica.

De lo anterior deriva la ínfima cantidad de convenios que Costa Rica ha suscrito a la fecha, según lo expuesto líneas atrás; en contraposición con los noventa y dos convenios⁴² que ha suscrito el Reino de España, país que se rige por un criterio subjetivo de sujeción (renta mundial). Sobre el particular, nuestra Sala Constitucional expuso lo siguiente:

IX.- Sobre el fondo. - Del análisis del proyecto legislativo No. 16 125, la Sala considera que el contenido del "Convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio" así como el Protocolo, no contiene ningún roce constitucional. La intención del presente tratado internacional es insertar a nuestro país dentro de los esfuerzos internacionales por establecer un sistema tributario que no sea nocivo y de esta forma atraer inversión extranjera y mejorar la recaudación tributaria interna. Los Estados signatarios pretenden evitar que las personas tributen en forma simultánea por el mismo hecho generador, sin que por ello se viole ningún principio constitucional en razón que permite que los sujetos que dependen de dos legislaciones tributarias, puedan deducir del pago de impuestos que se deben en un país, los que ha realizado en el otro y dado que la legislación tributaria costarricense es territorial, **de aprobarse el tratado su significado práctico sería que permitiría a los ciudadanos españoles sometidos al sistema tributario global o universal**

⁴² Agencia Tributaria Española. Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. "Normativa y criterios interpretativos (Convenios de doble imposición firmados por España)", *Agencia Tributaria Española*, no se conoce última actualización, consultado 14 de marzo, 2021, https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

en su país, deducir los impuestos pagados ante el fisco costarricense de cara a sus obligaciones frente a su propio gobierno. (...) (El subrayado es nuestro)

De lo anterior deriva la importancia de este tipo de instrumentos para los contribuyentes de los países que se rigen por un sistema de renta mundial: asegurarse que sus transacciones comerciales internacionales no implicarán situaciones de excesivas cargas tributarias, siendo que las obligaciones fiscales que incurran en una jurisdicción distinta a la de su residencia o nacionalidad, podrán ser de alguna forma acreditados en el impuesto sobre la renta que autoliquiden en su país de residencia o nacionalidad.

La diferencia doctrinaria y técnica de ambos criterios de sujeción que se han mencionado en este apartado, serán analizados en el siguiente capítulo.

Sección III: Conclusiones del Capítulo

La facultad concedida al Estado con respecto a la potestad tributaria se da mediante la Constitución Política, para la constitución de tributos a los particulares, dentro del territorio sobre el cual ejerce su soberanía.

Siendo que la potestad tributaria es del Estado, se entiende que la competencia tributaria para su ejercicio recae en el Poder Legislativo, a través del proceso de creación de las leyes de la República con la virtud de crear, modificar y suprimir tributos. Por su parte, la Administración Tributaria ejerce una capacidad tributaria activa, que le permite fiscalizar, recaudar y gestionar los impuestos que ya hubieran sido creados por la Asamblea Legislativa.

Sin embargo, ni la potestad tributaria, ni la competencia y capacidad tributaria activa, pueden ser ejercidas de forma irrestricta por el Estado, Poder Legislativo o Administración Tributaria. En su lugar, existen una serie de principios constitucionales, en su mayoría desarrollados jurisprudencialmente, que establecen límites a las

capacidades del Estado con relación a la creación, administración y control sobre los tributos. Con motivo de lo anterior, se pueden encontrar diferentes principios de carácter formal y material que tienen una incidencia importante respecto a las capacidades del Estado en cuanto a su potestad tributaria.

En este sentido, estimamos que el principio de reserva de ley es la piedra angular de estos, en lo que refiere a la materia tributaria, ya que establece el límite en cuanto a la creación de un tributo, lo cual solo podrá hacer una norma de rango legal, y la misma suerte corren los elementos que lo configuran (hecho generador, base imponible, tarifa, sujeto pasivo y sujeto activo). Cabe señalar que, en Costa Rica, este principio es de carácter absoluto en el sentido que solo una norma de rango legal puede definir estos elementos, y cualquier actuación o disposición infra legal, no podrá ampliar o modificar los elementos esenciales de hecho generador como, por ejemplo, su elemento espacial.

Por su parte, se admite que el principio de reserva de ley es relativo en cuanto al dictado de normas de procedimientos, bajo el entendido de que la norma legal que crea el tributo no podría contemplar todos los aspectos necesarios para su gestión, recaudación y fiscalización, es decir, normas relativas al procedimiento administrativo tributario. Por lo cual, aquellos aspectos que no sean intrínsecos al tributo y sus elementos esenciales, podrían ser delegados al Poder Ejecutivo, siempre que no excedan lo establecido en las normas legales respectivas. Tal es el caso de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios Ley No. 4755, y el Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo No. No. 38277-H.

En conjunto, este principio debe ser analizado con el principio de legalidad, mediante el cual los funcionarios públicos no podrán arrogarse facultades que la ley no les hubiere concedido previamente. Por consiguiente, existe una sinergia entre ambos principios, debido a que la imposición de los tributos (elementos del hecho generador) debe ser realizado mediante una ley de la República y la Administración Tributaria no puede actuar en contra de lo establecido por la Ley.

En consecuencia, el principio de reserva de ley es una garantía para los contribuyentes en cuanto a la forma de creación y regulación de los tributos, y el principio de legalidad refuerza lo anterior, al sujetar la aplicación e interpretación de los tributos con las leyes tributarias establecidas, dentro de los procedimientos administrativos que inicie la Administración Tributaria, en ejercicio de su capacidad tributaria activa. Esto es así porque, al fin y al cabo, el tributo es una manifestación de la potestad tributaria del Estado, y a través de esta se establece una relación de derecho público⁴³ entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

Asimismo, es relevante tener en cuenta el principio de capacidad económica, que también funge como otra limitación a la potestad tributaria del Estado, al establecer que las normas tributarias tienen por destino gravar manifestaciones de riqueza. Sin embargo, esto no quiere decir que pueda imponerse un gravamen sobre toda manifestación de riqueza, por cuanto se debe de realizar un análisis de razonabilidad y proporcionalidad en cuanto a la aplicación del tributo y debe de existir una norma jurídica que establezca expresamente su gravamen. Por ejemplo, si en nuestro país no existe una norma legal que permita el gravamen de rentas generadas en el exterior, pretender sujetar esta manifestación de riqueza al impuesto sobre las utilidades, podría transgredir este principio constitucional.

Por último, resulta relevante destacar el Principio de Doble Imposición Tributaria, en cuanto a que una misma renta no debería de ser gravada dos o más veces, por la concurrencia de elementos del tributo, tales como el sujeto pasivo, objeto del impuesto, período fiscal e impuesto, según las particularidades de cada caso concreto. Pese a que no es un principio que derive de nuestra Constitución Política, en nuestro país se ha

⁴³ Procuraduría General de la República, "Opinión Jurídica: OJ-005-2006; 24 de abril de 2006", Sistema Costarricense de Información Jurídica: apartado I, consultado 3 de julio de 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamiento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=13826&strTipM=T

entendido que una excesiva carga tributaria en virtud del fenómeno de la doble imposición, sí podría conllevar la violación de otros principios constitucionales, como el de no confiscatoriedad.

Capítulo II: Imposición sobre la Renta: Criterios de sujeción

Cuando se hace alusión a la imposición sobre la renta en Costa Rica, específicamente en relación con el criterio de sujeción que predomina en el ordenamiento jurídico costarricense; es común hacer referencia a que este corresponde a un sistema territorial.

Con respecto al Principio de Territorialidad, han surgido diferentes interpretaciones y criterios sobre los alcances y aplicación de este principio. Por lo cual, en el presente capítulo se analizará la conceptualización de las características del principio de territorialidad a nivel doctrinario, estudio que necesariamente implica la definición de los criterios de sujeción de la imposición sobre la renta, que se dividen en dos categorías: objetivos y subjetivos.

Asimismo, la conceptualización del principio de territorialidad que derive de esta investigación se contrastará con otros conceptos relacionados, como los de "renta mundial", "territorialidad extensiva" y "extraterritorialidad". Con esta delimitación teórico-conceptual se precisarán las características y los alcances del criterio de territorialidad como criterio de sujeción en la imposición sobre la renta.

Sección I: Criterios de Sujeción

Una de las piezas necesarias para desengranar la aplicación de la norma tributaria en el espacio es el análisis del "punto de conexión" seleccionado por una jurisdicción, según el ejercicio de su potestad tributaria, para sujetar un hecho económico a imposición. De esta forma es planteado por el autor Pérez Royo (1999), el cual señala que ambos elementos o "problemas" –la determinación del ámbito espacial de aplicación

de la norma tributaria y los hechos que estarán sujetos a imposición– deben analizarse desde puntos de vista separados:

En relación con la aplicación de las normas en el espacio, es igualmente necesario mantener separados dos diferentes órdenes de problemas: a) determinación del ámbito espacial o territorial en el que las normas se aplican; b) determinación de las situaciones o hechos que son objeto de regulación por dichas normas. El primero es sencillamente el problema de la determinación del ámbito de soberanía en el cual tiene vigor el ordenamiento en sentido de que su aplicación es garantizada por la judicatura y por la administración. El segundo tipo de cuestiones es, en cambio, el relativo al punto de conexión que la ley establece para someter a un determinado hecho o situación a su mandato. (...) ⁴⁴

Sobre el primer “problema” planteado por Pérez Royo (1999), en el caso concreto de nuestro país, los autores de esta investigación opinan que este encuentra su respuesta en la definición de territorio que establece el artículo 5 de nuestra Carta Magna, territorio en el cual el Estado ejerce su soberanía y que también corresponde al ámbito de aplicación de nuestro ordenamiento tributario; en el cual la Administración Tributaria tiene competencia para gestionar y fiscalizar los tributos que establezcan las normas legales costarricenses.

Sobre la respuesta al segundo problema planteado por el autor en cita, es comúnmente conocido que la imposición sobre la renta en Costa Rica se caracteriza por fundamentarse en el criterio objetivo de sujeción o el criterio de la fuente; siendo este el “punto de conexión” seleccionado por el legislador patrio para someter a imposición hechos económicos acaecidos en territorio nacional.

En general, los criterios de vinculación o sujeción al impuesto sobre la renta han sido agrupados en dos grandes vertientes: Los criterios de sujeción reales o denominados “objetivos” y los criterios de sujeción personales o “subjetivos”⁴⁵. Así, a nivel doctrinario,

⁴⁴ Fernando Pérez Rojo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 81-82.

⁴⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, “Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad: voto 16345-2010; 29 de setiembre de 2010 16:09 horas”, expediente 10-012232-0007-CO, *considerando*, párr. IX.

la residencia de un sujeto (elemento subjetivo) y el territorio donde se genera una renta (elemento objetivo) son conocidos como los principales criterios para la determinación de la sujeción de un sujeto al poder impositivo de un Estado⁴⁶.

Sobre el tema, el autor Diego Salto Van der Laa⁴⁷ expone que los criterios de sujeción subjetivos o personales se caracterizan por establecer una vinculación entre la norma tributaria y la propia naturaleza del individuo o del contribuyente, de tal manera que la sujeción al ordenamiento jurídico tributario de un país se define por la condición que presente el particular como sujeto nacional o residente del país. Por otro lado, el criterio de sujeción es real cuando lo determinante para ser sujeto a la normativa tributaria de un país, está dado por la renta y no por el sujeto que la genera. En consecuencia, se vincula la generación de una renta a un territorio en específico.

En estos términos, se puede entender que el criterio subjetivo o personal refiere al gravamen de las rentas generadas por el contribuyente independientemente del territorio donde estas sean generadas. Es decir, se grava la "renta mundial" que produzca el sujeto, pues lo determinante es su nacionalidad o residencia; criterios que resultan ser el "punto de conexión" entre el sujeto y el Estado que los hubiere determinado vínculos a su ordenamiento jurídico tributario. Como contrapartida, el criterio objetivo o real se identifica con aquellas rentas que son generadas en una determinada jurisdicción, sin que sean relevantes las condiciones particulares del sujeto que las genera, para efectos de su imposición.

⁴⁶ Félix Alberto Vega Borrego. Las Medidas contra el Treaty Shopping (Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 23.

⁴⁷ Diego Salto van der Laa, La territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal (San José, no indica año), consultado 20 de enero de 2021, <http://docplayer.es/10942315-La-territorialidad-del-impuesto-sobre-la-renta-en-costa-rica-comentarios-en-torno-a-la-reforma-fiscal-dr-diego-salto-van-der-laat-1.html>

1.1. Criterio Objetivo de sujeción: Principio de Territorialidad y el Concepto de la Fuente

Cuando un Estado adopta el criterio objetivo de sujeción, de conformidad con la conceptualización indicada en el aparte anterior, el vínculo con su ordenamiento jurídico tributario es determinado por su territorio. Así, cuando una renta es generada en su territorio, esta estará sujeta a imposición, sin tomar en consideración los elementos subjetivos que influyeron en su generación. Esto es lo que comúnmente se conoce como un sistema impositivo que se rige por el "principio de territorialidad":

En la primera fase de su elaboración, el principio de territorialidad fue identificado y analizado como fundamental elemento sistemático para fundar la teoría del Estado, su noción y sus poderes o potestades. En una perspectiva más actual y diversa, dicho principio es estudiado para fundamentar la legitimidad de la imposición de hechos imponibles en cuanto tienen lugar en el ámbito del territorio del Estado (*territoriality principle*), en contraposición a la tesis opuesta que también legitima la imposición de hechos imponibles que son realizados fuera del mismo (*world wide principle*).⁴⁸

De esta manera, el concepto de renta territorial supone una limitación al poder tributario del Estado que hubiere adoptado dicho criterio de sujeción para gravar las rentas originadas en el territorio en que ejerce su soberanía. En doctrina, este concepto es generalmente ligado a la aplicación de la ley tributaria en el espacio, según fue analizado en el capítulo anterior, lo que reafirma el carácter objetivo del gravamen de la renta.

Es común que este principio tenga relación directa con el concepto de la "fuente". Este concepto ayuda al intérprete a precisar cuándo el ingreso es generado dentro del territorio o jurisdicción competente, lo que también es conocido como "país de la fuente".

Dado el estrecho ligamen que existe entre el concepto de "fuente" y "renta", especialmente cuando nos referimos al "país de la fuente", resulta pertinente ahondar en

⁴⁸ Claudio Saccheto et al., *Impuestos sobre el comercio internacional* (Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, 2008), 16.

el concepto de renta, para efectos de esclarecer su relevancia respecto del principio de territorialidad, según se expondrá a continuación.

1.1.1. Concepto de "renta"

El Diccionario Español Jurídico de la Real Academia Española define el concepto de renta simplemente como "utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de él se cobra"⁴⁹. En forma más individual, también define este concepto como un "ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona"⁵⁰.

De ambas definiciones se puede extraer que, tratándose de la "renta" de los particulares, esta refiere a una acepción estrictamente económica relacionada específicamente con los ingresos u beneficios que obtienen en un determinado período. Esto es, en otras palabras, el aspecto fundamental que determina la capacidad económica o adquisitiva de los sujetos, que posteriormente podría estar sujeta a gravamen. En general, entendemos que renta es aquel ingreso económico que puede obtener un particular o una entidad.

El autor Carlos M. Giuliani Fonrouge (1973) desarrolla este concepto desde la perspectiva de varias teorías: i) teoría de la fuente, ii) teoría del incremento patrimonial, y iii) la teoría legalista.

⁴⁹ Real Academia Española, s.v. Renta, consultado 22 de enero, 2019, <http://dej.rae.es/#/entry-id/E211740>.

⁵⁰ Ibid.

i) Teoría de la fuente o del rédito producto

Según el autor, esta teoría expone que el rédito proviene de una “fuente productora”, en virtud de la explotación de factores de la producción que pueden ser externos (tierra y capital), o internos (trabajo mecánico o intelectual). De esta forma, señala que el concepto de renta bajo la teoría de la fuente, exige la concurrencia de los siguientes puntos:

(...) Como no podemos adentrar en su estudio, nos limitaremos a señalar que los puntos fundamentales de esta corriente pueden concretarse diciendo que el concepto de renta exige: a) una riqueza nueva; b) derivada de una fuente permanente; c) de rendimiento periódico; **d) que sea una riqueza realizada y separada del capital; e) en la versión francesa, particularmente en Alliz y Lecerclé, que el rendimiento sea el efecto de una explotación de la fuente productora.**⁵¹

De la cita anterior, se desea destacar que, según la teoría de la fuente o rédito producto –conocida en nuestro sistema impositivo como “principio de renta producto” –, se entiende que la renta es una manifestación de riqueza separada del capital empleado para generarla, es decir, la consecuencia del empleo de este, o de la puesta en marcha de los factores productivos para su generación.

Se considera este punto relevante pues los autores de esta investigación estiman que, cuando se habla de “fuente de la renta”, en el contexto del sistema impositivo costarricense, precisamente debe entenderse que se alude al rédito que se obtiene por la realización de transacciones comerciales que impliquen el empleo de los factores productivos. De esta manera, de no realizarse una transacción –en sentido amplio–, no podría hablarse de la existencia de una renta.

Sobre la noción de “fuente de la renta” como causa –transacción comercial– y efecto –rédito–, pero en el contexto histórico de Argentina del ordenamiento jurídico

⁵¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley de Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario* (Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1973), 24.

tributario argentino vigente en 1973, al referirse al concepto de "fuente argentina", Fonrouge (1973) expresó lo siguiente:

(...) La Corte Suprema, en fallo antiguo, ha dado la pauta para determinar lo que es "fuente argentina" en el sentido de la ley 11.682, al decir que esta ha entendido por fuente el negocio, explotación, actividad o episodio económico que produce una ganancia de las que la ley llama "réditos"; dentro de esa concepción, se identifica "fuente del rédito" con "causa de la ganancia", aunque en su sentido propio "causa" y "fuente" expresen ideas distintas. Al excluir del gravamen a las ganancias provenientes de fuente extranjera, contempla la posibilidad de que un contribuyente radicado en el país obtenga y perciba en este, ganancias cuya fuente esté fuera del país y las sustraiga al impuesto, (...) ⁵²

Tal y como se ahondará más adelante, esta noción es congruente con la legislación que establece la imposición sobre la renta en Costa Rica vigente, al menos en lo que refiere al impuesto sobre las utilidades; que no solo se caracteriza por contener seguir un criterio de sujeción objetivo o territorial, en cuanto también define las rentas que son consideradas de "fuente costarricense", sino que también se rige por el principio de renta producto.

ii) Teoría del incremento patrimonial o del rédito ingreso

En contraposición con lo expuesto supra, para la teoría del incremento patrimonial o "renta-ingreso" no es relevante la fuente que originó la renta, entendiendo por fuente la puesta en marcha de los factores de producción, sino que considerará "rédito" todo ingreso o beneficio que incremente el patrimonio del perceptor. De esta forma lo expone Fonrouge (1973):

(...) Su primer expositor fue Schanz en una monografía de 1896, quien expresó que el concepto de renta "es el aumento neto del patrimonio durante un determinado período, inclusive los beneficios y prestaciones de valor pecuniario de terceros" (...) incluimos como réditos todos los ingresos netos y beneficios, prestaciones de valor pecuniario de terceros, todas las donaciones, herencias, legados, ganancias de lotería, capital o rentas entregados

⁵² Ibid., 57.

como consecuencia de una póliza de seguro, ganancias especulativas de todo orden, restando los intereses sobre deudas y pérdidas de capital. (...)”

Importante resaltar que, conforme al autor, esta teoría parte de un elemento estable que es el capital o patrimonio, el cual se incrementa a partir de cualquier ingreso o beneficio que puedan disponerse, sin afectar la base, que sería el capital⁵³.

No profundizaremos en esta teoría debido a que, como se indicó anteriormente, el criterio por el cual se rige nuestro impuesto sobre las utilidades es conforme al principio de “renta-producto”. No obstante, es importante mencionar que esta noción de “renta ingreso” fue recientemente incorporada a la LISR vigente, a través de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635 del 3 de diciembre de 2018. Esta ley estableció el impuesto sobre las rentas del capital, ganancias y pérdidas de capital, cuyo objeto es gravar aquellas rentas que deriven del capital, y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que impliquen una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente⁵⁴.

Como puede verse, en este caso, el elemento constante es el capital, del cual pueden obtenerse rentas o beneficios que lo incrementan o, por el contrario, darse transacciones que su efecto sea disminuirlo.

iii) Teoría legalista

Por último, conviene apuntar la teoría legalista de la renta que, desde la exposición de Fonrouge (1973), su definición será lo que la norma legal precise que es: “el concepto

⁵³ Ibid., 27.

⁵⁴ Asamblea Legislativa. “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril 1988”, Sinalevi: art. 27 bis, consultado 4 julio 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63871

de renta será el que fije la ley y no el que resulte de las variadas y diversificadas elucubraciones doctrinales⁵⁵.

Al momento de determinar si una renta está o no sujeta a imposición, atendiendo al principio de reserva de ley en materia tributaria, estimamos que este aspecto es lo que el operador jurídico debe tomar en consideración ya que, de lo contrario, estaría imponiendo un gravamen sobre una manifestación de riqueza que no fue contemplada por la norma legal como "renta".

Y esto es, así pues, en el caso del impuesto sobre las utilidades costarricense, el concepto de renta forma no solo forma parte del hecho generador del tributo, cuando este alude al concepto de "renta de fuente costarricense"⁵⁶; sino también es un componente de la base imponible de este tributo, que comprende la "renta bruta" y "renta neta"⁵⁷ del contribuyente. Tal y como se ha desarrollado, ambos componentes –hecho generador y base imponible– son elementos del tributo y, por consiguiente, materia privativa de la ley.

De esta forma, en el caso del impuesto sobre las utilidades costarricense, pensamos que impera una combinación de la teoría de la fuente y la teoría legalista; en el tanto tiene por objeto gravar aquellas rentas que deriven del empleo de los factores de la producción con fines lucrativos y, como ya se indicó, la norma legal define claramente lo que comprenderá el concepto de "renta gravable" para efectos de su imposición.

⁵⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana C. Navarrine, *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley de Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario* (Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1973), 26.

⁵⁶ Asamblea Legislativa. "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril 1988", *Sinalevi*: art. 1, consultado 4 julio 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCI/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63871

⁵⁷ *Ibid.*, arts. 5 a 7.

1.1.2. Sobre el criterio de la fuente

Siendo tan relevante para la presente investigación la noción de “fuente”, se continuará ahondando en este concepto, a fin de esclarecer de qué forma incide en la definición de “renta de fuente costarricense” que establece nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Taveira Torres (2008) hace referencia al criterio de la fuente como aquel que debe entenderse como “fuente de producción” del rendimiento, estimando que es el único elemento a tener en cuenta para determinar su vínculo con el territorio en el que es generado:

La localización de la *f fuente de producción* del rendimiento es el único criterio relevante para establecer la efectiva conexión entre la renta y el territorio de la persona tributante, por eso, a nuestro entender, debe ser el criterio determinante para la tributación de la mayoría de los rendimientos sujetos al tratamiento aislado, en especial, cuando son inherentes a sujetos no residentes. (...) ⁵⁸

En otras palabras, la fuente de “producción”⁵⁹ de renta debe encontrarse dentro del ámbito espacial de la jurisdicción correspondiente. De esta manera, puede interpretarse que este concepto es una guía para la verificar si una jurisdicción aplica el principio de territorialidad en su sistema impositivo. Como referencia adicional, se puede observar la similitud de ambos conceptos, según el diccionario fiscal de la OCDE:

PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD – Termino usado para connotar el principio mediante el cual únicamente se imponen impuestos dentro de una jurisdicción territorial de una autoridad fiscal o país, el cual es adoptado por algunos países. Los residentes no están sujetos a imposición con respecto a sus ingresos de fuente extranjera.

(...)

PRINCIPIO DE LA FUENTE – Principio para la tributación de flujos de ingresos internacionales mediante el cual un país considera como ingreso gravable aquellos

⁵⁸ Claudio Sacchetto et al., *Impuestos sobre el comercio internacional* (Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, 2008), 409.

⁵⁹ *Ibid.*, 408.

ingresos que surjan dentro de su jurisdicción independientemente de la residencia fiscal del contribuyente, i.e. residentes y no residentes tributan por los ingresos derivados dentro del país⁶⁰.

Así las cosas, en el supuesto en que la fuente de producción del ingreso no se encuentre dentro del territorio, esta no podría estar sujeta a imposición en dicha jurisdicción.

En un país con un sistema de tributación territorial, solo se grava el ingreso obtenido de una fuente de riqueza (la que señale su legislación) ubicada dentro de ese país, sin importar quién lo obtiene. Los países que siguen un sistema de tributación territorial no extienden su facultad de gravar los ingresos que se obtienen de fuente extranjera, independientemente de la persona que los obtenga (demarcado no es del original)⁶¹

Por consiguiente, de lo expuesto hasta el momento se deduce que el principio de territorialidad no tiene por objeto gravar aquellos ingresos de fuente extranjera, siendo que estos serían considerados como extraterritoriales y no estarían sujetos a imposición en la jurisdicción que se rija por dicho criterio de sujeción.

Pese a que el "principio de territorialidad" se ha caracterizado por ser aquel criterio con base en el cual se grava un ingreso conforme a una vinculación objetiva (espacio territorial donde se genera la renta), esto no implica que exista un criterio uniforme acerca de su interpretación, o ámbito de aplicación. Así, algunos autores han expuesto diversas teorías que en su mayoría abordan este principio desde un punto de vista jurídico-económico. Entre estas teorías, destacan las que refieren a los criterios del beneficio económico, pertenencia económica, y a la teoría del "origen del capital".

⁶⁰ OECD, "Glossary of Tax Terms", no se indica última actualización, consultado 4 de enero 2021, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Traducción propia, texto original a continuación: " *TERRITORIALITY PRINCIPLE* -- Term used to connote the principle of levying tax only within the territorial jurisdiction of a sovereign tax authority or country, which is adopted by some countries. Residents are not taxed on any foreign-source income" (...) " *SOURCE PRINCIPLE OF TAXATION* -- Principle for the taxation of international income flows according to which a country consider as taxable income those income arising within its jurisdiction regardless of the residence of the taxpayer, i.e. residents and non-residents are taxed on income derived from the country".

⁶¹ René Meza Aragón y Alejandro Barrera Fernández, Introducción a la Fiscalidad Internacional (Ciudad de México, 2016), 50, consultado 4 de enero de 2021, https://2019-vlex-com.ezproxy.sibdi.ucr.ac.cr/#/search/content_type:4/principio+de+territorialidad+tributario/WW/vid/659470885.

1.1.2.1. Teoría del beneficio económico

El derecho a imposición, según esta corriente, lo tendrá el Estado donde se encuentre la fuente productiva. En palabras del autor Sacchetto (2008), "donde el factor productivo actúa, allí se tasa"⁶². En esencia, para esta teoría lo relevante es que la imposición se encuentra determinada por el uso y disfrute de los servicios públicos provistos por el Estado en el que se encuentra establecido el contribuyente; de suerte tal que la territorialidad se define no por el lugar donde se genera el rendimiento, sino por dónde se aprovechan los recursos para generar el rendimiento en cuestión.

Sobre esta teoría, Salto (2003) expone que esta posición sería equivalente al "impuesto pagado por los servicios públicos prestados por el Estado en el que se lleva a cabo la actividad"⁶³, posición que es compartida, en su mayoría, por autores economistas expertos en temas de Hacienda Pública, como lo son George Von Schanz y Karl Vogel:

(...) Según establece Karl Vogel (quizás el autor más reconocido actualmente en fiscalidad internacional), es usual que el país de la fuente del ingreso sea el que provee la mayor parte o la totalidad de los beneficios relevantes para la producción del ingreso y que al haberse incurrido en tales costos, la totalidad del gravamen debe realizarse sobre la base de la territorialidad con el fin de que el Estado fuente puede compensar sus gastos.

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

La teoría del beneficio económico también se ha ligado con una "teoría del sacrificio económico", que alude a un "deber moral" frente al Estado, haciendo prevalecer los intereses colectivos sobre los individuales⁶⁴.

⁶² Claudio Sacchetto et al., *Impuestos sobre el comercio internacional* (Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, 2008), 31.

⁶³ Diego Salto van der Laet, "La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal." *International Fiscal Association – Costa Rica*, Publicaciones (2003) Consultado 14 de agosto, 2021, <http://docplayer.es/10942315-La-territorialidad-del-impuesto-sobre-la-renta-en-costa-rica-comentarios-en-torno-a-la-reforma-fiscal-dr-diego-salto-van-der-laet-1.html>

⁶⁴ Ibid.

Sobre esta teoría, el autor costarricense Torrealba Navas (2003) refiere a que la teoría del beneficio económico, en el fondo, es equivalente a un criterio subjetivo de imposición, ya que la "residencia" del contribuyente constituye el punto de conexión con el territorio del Estado que pretende el gravamen:

(...) Si se considera que las personas deben pagar impuestos de acuerdo con los beneficios que obtienen de los servicios públicos, podría decirse que el criterio de territorialidad grava según el principio del beneficio, pues grava aquellas rentas para cuya obtención se dio el apoyo de los servicios públicos. En cambio, si se considera que las personas deben pagar impuestos de acuerdo con su capacidad económica global, de modo que los de mayor capacidad económica paguen más por solidaridad con los de menor capacidad económica, habrá que decir que el criterio de residencia es el correcto. (...) Es por ello que la tendencia mundial es utilizar el fundamento en el principio del beneficio para justificar la imposición en la fuente de los no residentes y el principio de capacidad contributiva el de la tributación en la residencia. Se trata de distribuir el poder tributario entre ambos principios, como subyace en el contexto de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional: así, por ejemplo, el Modelo de la OCDE y todos los demás (ONU, Andino, etc.) están estructurados presuponiendo que el país de residencia pretende una parte del pastel y el de la fuente también. Los prestigiosos autores citados por D. SALTO plantean su preferencia teórica por un mundo en que cada país grava únicamente con el criterio de fuente y renuncia al criterio de residencia: se acabaría así la doble imposición internacional, se diría adiós a la necesidad de convenios en su estilo tradicional, y cada país grava en la fuente. Pero eso no es la realidad: los países siguen reclamando el derecho de sujetar por residencia (...)⁶⁵

Estimamos que lo expuesto por el autor supra citado es relevante para los efectos de la presente investigación pues explica que, si los países se rigen por un criterio de sujeción según la teoría del beneficio económico, en el fondo, esto sería equivalente a la prevalencia de un criterio subjetivo (criterio de residencia); con lo cual no tendría sentido la necesidad de buscar la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición, ya que, en esencia, todos se regirían por un criterio de la fuente. Tal circunstancia, evidentemente, no corresponde con la realidad de la dinámica de la fiscalidad internacional.

⁶⁵ Adrián Torrealba Navas, "Los Criterios de Residencia y Territorialidad en la reforma fiscal: comentarios al hilo de una reciente contribución al debate", *Universidad para la Cooperación Internacional*, Repositorio (2003) Consultado 14 de agosto, 2021, https://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/010.pdf

1.1.2.2. Teoría de la pertenencia económica

La teoría de la pertenencia económica comparte similitudes con la teoría del beneficio económico, en el sentido de que considera por sobre todo el centro de intereses económicos del contribuyente, para efectos de establecer el punto de conexión con el territorio que podría ejercer su potestad tributaria. No obstante, esta teoría se ha desarrollado desde el punto de vista de dos tipos de "pertenencia": la jurídica, que alude a los elementos subjetivos que rodean al sujeto pasivo y que predominan al momento de establecer el punto de conexión con el Estado que pretende la imposición; y la económica, que más bien refiere a los hechos económicos que acaecen dentro de la jurisdicción al que le corresponde la pretensión impositiva.

En ese sentido, el autor Ernst Blumenstein (citado por José Osvaldo Casás)⁶⁶, expresa que el criterio de la pertenencia se caracteriza por imprimir notas subjetivas en la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado, dependiendo de la perspectiva desde la que se analice: Desde un punto de vista de **pertenencia personal o jurídica**, que alude fundamentalmente a la ciudadanía, domicilio o residencia de los sujetos pasivos; o bien, por tomar en cuenta transacciones o hechos acaecidos en la localización geográfica del centro de intereses económicos del contribuyente, al cual identifica como una **pertenencia económica**. Para desarrollar lo anterior, Blumenstein expresa lo siguiente:

(...) Indica que la pertenencia se funda: *a*) en la residencia (pertenencia personal), la que está constituida por la morada del sujeto obligado en el territorio del ente público, con la intención de permanecer durablemente; *b*) en la *nuda dimora* (pertenencia personal) o permanencia sin intención de quedarse establemente, que podría servir para la imposición con base en la soberanía territorial si no fuera porque le falta el elemento de la duración; *c*) en la ciudadanía (pertenencia personal) como vínculo a una nación, la cual cobra relevancia cuando el Estado percute sobre los estipendios y las pensiones que

⁶⁶ Claudio Saccheto et al., *Impuestos sobre el comercio internacional* (Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, 2008), 443-444.

paga a sus agentes; *d*) en la sede de la persona jurídica, en cuyo caso solo puede hablarse en sentido figurado de pertenencia personal, y *e*) en el domicilio de los negocios (pertenencia económica) en función de la localización dentro de la soberanía territorial de los intereses o actividades económicas, domicilio económico que en el caso de las personas físicas será el lugar en el que se despliega la actividad, aunque el mismo sea diverso al de la residencia. (...) ⁶⁷

Distinto a lo que podría pensarse de la simple lectura de la frase "pertenencia económica", en función de la definición desarrollada por Blumenstein, el autor ítalo argentino Dino Jarach, también citado por el autor José Osvaldo Casás⁶⁸, expone que la pertenencia económica alude a criterios "económicos" que refieren a la situación del bien, la fuente del rédito o el lugar de ejecución de la transferencia:

(...) En realidad, estos criterios económicos de vinculación son directa consecuencia del hecho de que los tributos a los que se refieren son objetivos y reales y los hechos imponibles son (...) de naturaleza económica, por lo que siendo directa, entonces, la vinculación entre el hecho imponible y sujeto activo, **sin tener en cuenta al sujeto pasivo y sus cualidades personales**, evidentemente queda como único criterio de vinculación al sujeto activo la pertenencia económica del hecho imponible, por tal razón, en algunos casos la pertenencia económica se sustituye por la pertenencia jurídica: esto se verifica principalmente para los tributos titulados a los negocios jurídicos, en que, por el carácter propio de estos tributos, la pertenencia económica se presume por el hecho de que el negocio cae bajo la jurisdicción del Estado, al cual corresponde la pretensión impositiva, es así, que: Aquí se aplica una vez la autonomía dogmática del derecho tributario y el concepto de evasión fiscal que es su consecuencia: **si no resulta que la pertenencia jurídica está establecida taxativamente por el legislador como criterio de vinculación ella debe ser entendida como una presunción de pertenencia económica. (...)**⁶⁹ (El destacado es nuestro)

Según lo anterior, véase cómo la doctrina asemeja el criterio de pertenencia económica a un criterio objetivo de sujeción, considerando como punto de conexión hechos económicos verificados en el territorio que pretende la imposición.

⁶⁷ Ibid., 444.

⁶⁸ Ibid., 444.

⁶⁹ Ibid., 444-445.

El autor Héctor Villegas (2001), en el mismo sentido, expone que los “criterios de atribución de potestad tributaria” desde la perspectiva de tres tipos de pertenencia: política, social y económica. Al referirse específicamente al criterio de pertenencia económica, este autor plantea lo siguiente:

(...) Por último, debe tenerse en cuenta la pertenencia económica cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y obtengan rentas o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente impositor (principio de “la fuente” o de “radicación”). 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. Este último es el principio que se sigue en general (y salvo algunas excepciones) nuestro país (sic)⁷⁰.

Así, estimamos que no podría confundirse la noción de “pertenencia económica” con la de “pertenencia jurídica”, que en la realidad es un concepto contrapuesto al primero, siendo que sí toma en consideración las subjetividades que puedan rodear al sujeto pasivo, tales como su nacionalidad, residencia o domicilio.

1.1.2.3. Teoría del origen

El principal propulsor de esta teoría, en esencia, es el economista y autor holandés Eric Kemmeren⁷¹, quien propuso la “eliminación” de los sistemas de imposición mixtos, o que consideran solo uno de los criterios –objetivo o subjetivo– como puntos de conexión con el Estado que ostenta la pretensión impositiva.

La teoría que propone Kemmeren se asemeja mucho a la teoría del beneficio económico, en el sentido de que considera que es el Estado de origen el que hace posible la generación de réditos, a través de la infraestructura provista por él; por lo que debería

⁷⁰ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. (Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma, 2001), p. 277.

⁷¹ Ibid., 35-38.

ser el único y exclusivo titular de la potestad tributaria sobre los réditos que generen los sujetos pasivos gracias a dicha infraestructura:

(...) KEMMEREN individualiza en el Estado donde se origina el rédito como el único y exclusivo titular del poder impositivo sobre las rentas y capitales en virtud del principio del beneficio directo. Dado que es el Estado de origen quien hace posible la creación de la utilidad, mediante sus infraestructuras, servicios y también a través de su sistema jurídico que tutela la actividad productora del rédito desarrollada, de allí se deriva que todos los perceptores de un rédito que se genera en un territorio deben contribuir (según criterios proporcionales o progresivos) con los gastos sustentados por el Estado en el cual se origina dicha renta, y por tanto, para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, será el Estado de residencia del efectivo beneficiario quien debería eximir de imposición a las rentas que no se producen en su territorio. Es fácil constatar de qué manera el principio se funda precisamente en la mencionada teoría del beneficio. (...)

Ante ello, cabe cuestionarse entonces qué entiende Kemmeren por el "Estado donde se origina el rédito". Según el análisis efectuado por el autor Sacchetto (2008), este entiende que la teoría de Kemmeren refiere al Estado donde el sujeto pasivo desarrolla una actividad sustancial de producción de rédito, siendo tal circunstancia el punto de conexión con la jurisdicción que pretende la imposición. A criterio de Sacchetto (2008), tal nexo sería una manera extremadamente "economicista", especialmente si se analiza desde la perspectiva de lo que se entiende generalmente por "fuente del rédito", según lo expuesto líneas atrás.

Basándose en la teoría de Kemmeren, Sacchetto (2008) expone qué características podrían enmarcar una "actividad sustancial de producción del rédito":

(...) Una actividad de producción de rédito se considera sustancial si satisface dos características: debe constituir una parte esencial y ser, a su vez, significativa de la actividad del sujeto en su conjunto:

-el término *esencial* refleja un elemento *cualitativo* y se refiere a la naturaleza y al objeto de la actividad. La actividad esencial de un escritor será escribir, de un pintor pintar, etc.;

-el término *significativo* refleja un elemento *cuantitativo*: la relativa importancia de la actividad en cuestión respecto del total de las actividades desarrolladas por la empresa o por el trabajador. (...) ⁷²

⁷² Ibid., 37.

Con base en lo anterior, podría concluirse que, conforme a la teoría del origen desarrollada por Kemmeren, cualquier sujeto pasivo cuya “actividad sustancial del rédito” se desarrolle en un Estado, podrá ser sujeta a imposición en tal jurisdicción por el simple hecho de que la actividad, como origen de los réditos, sea desarrollada en su territorio; independientemente si la fuente del rédito en cuestión surge en otra jurisdicción.

Al respecto, Sacchetto (2008) acota que la teoría del origen de Kemmeren no es asimilable al criterio de la fuente, aunque algunas jurisdicciones puedan utilizarlas “tácticamente” como iguales, para la consecución de sus fines recaudatorios. Así, a criterio de Sacchetto (2008), la diferencia entre la teoría del origen y el criterio de la fuente, radica en los siguientes elementos:

(...) Por último, es importante destacar la diferencia entre el principio de origen y el principio de la fuente. **En el principio de origen, como hemos dicho, la relación causal entre la producción del rédito y el territorio del Estado tiene un rol determinante, el hecho de que la causa generadora del rédito se encuentre del territorio del Estado que impone es una condición que en el principio de la fuente/origen tiene, por el contrario, una importancia decididamente menor.** No es relevante el hecho de tener un vínculo o conexión cualquiera con el territorio del Estado para justificar la exacción, sino el hecho de que sobre dicho territorio se produzca el hecho productor del evento que resulta relevante a los fines fiscales.

Tácticamente podrá parecer la misma cosa, pero desde el punto de vista **conceptual** se trata de una cuestión diversa.

Si un rédito no es generado en el territorio de un Estado, pero no obstante proviene físicamente de dicho Estado, entonces la jurisdicción fiscal puede ser asignada a este Estado sobre la base del principio de la fuente y no sobre la del principio de origen.

Un ejemplo: En un Estado «A» una empresa genera una renta, que, por medio de una sociedad en el Estado «B», se distribuye como dividendo a los accionistas residentes en el Estado «C». **Aplicando el principio de origen, el poder impositivo corresponderá solamente al Estado «A», dentro de cuyo territorio se ha generado el rédito.** Por el principio de la fuente, tendrán el derecho a imposición tanto el Estado «A» como el Estado «B» porque la fuente/origen del rédito para los accionistas es el Estado «B». (...) ⁷³ (El destacado no forma parte del original)

⁷³ Ibid., 37.

Así, nótese como la imposición con base en la teoría del origen expuesta por Kemmeren puede llegar a distorsionar la imposición en los países que se rigen por el criterio de la fuente, por el simple hecho de confundir su alcance desde el punto de vista conceptual. Siguiendo la línea de lo expuesto por Sachetto, una imposición con base en la teoría del origen implicaría que todos los réditos generados por un sujeto pasivo se encuentren gravados en el territorio en el cual se encuentre su actividad sustancial, sin considerar las posibles pretensiones impositivas que puedan tener las otras jurisdicciones en las cuales se hubieren generado –efectivamente– parte de esos réditos, con base en el criterio de la fuente; elemento característico del principio de territorialidad.

Según lo expuesto, los autores de esta investigación entenderían que la teoría del origen se basa, exclusivamente, en un elemento subjetivo que rodea la generación de las rentas; el cual consiste en considerar como punto de conexión para efectos impositivos, el lugar en el que se ejerce la actividad sustancial del sujeto pasivo. Es claro que tal teoría se asemeja más a los criterios de residencia o domicilio, característicos de los sistemas impositivos que se rigen por el criterio de renta mundial, según se analizará más adelante.

Además de las distintas interpretaciones de este principio a nivel doctrinario, también es probable que existan variantes en los alcances de lo que se conoce como “principio de territorialidad”, según la voluntad del legislador de cada jurisdicción al momento de diseñar los cuerpos normativos que regulen su aplicación. Asimismo, puede darse el hecho de que el operador jurídico considere que tenga un margen para restringir o ampliar el concepto de territorialidad por medio de la interpretación; aunque estimamos esta labor transgrediría los principios constitucionales aplicables en materia tributaria en perjuicio del contribuyente, según lo expuesto en el capítulo anterior.

(...) Como no podía ser de otra manera, surge la espinosa cuestión, el núcleo duro del principio de territorialidad, que no es otra cosa que la determinación de los puntos de conexión y cuya importancia práctica trasciende de los sistemas exclusivamente basados en la territorialidad, precisamente por la combinación que se realiza de los criterios por

los Estados. La fijación de los puntos de conexión, que permiten someter a gravamen un hecho, acto o contrato por parte de una jurisdicción, y para ello se precisa un nexo que sea racionalmente aceptable⁷⁴. (El subrayado no forma parte del original)

Por lo tanto, se podría decir que existen diferentes tipos de territorialidad en los sistemas impositivos del mundo, según lo que el legislador de cada una de las jurisdicciones haya considerado como punto de conexión a su territorio.

No se ha podido encontrar en la doctrina una clasificación sobre dichos tipos de territorialidad, sin embargo, los autores de esta investigación consideran que puede hablarse de dos: territorialidad en sentido estricto y territorialidad extendida, esta última conocida también como "territorialidad reforzada".

Aunado a lo anterior, hay un concepto que es usualmente referido al momento de tratar la territorialidad, el cual es la "extraterritorialidad". Este término hace referencia a la no sujeción de un ingreso debido a que el mismo no es generado dentro del territorio nacional.

A continuación, se procede a exponer ambos tipos de territorialidad (territorialidad en sentido estricto y territorialidad extendida), y su relación con el concepto de extraterritorialidad.

1.1.1. Territorialidad en Sentido Estricto

Sobre ambos conceptos, no se ha podido observar un desarrollo doctrinal mediante el cual se pueda caracterizar o definir los parámetros y alcances de cada uno de ellos. En su lugar, se pueden encontrar referencias en distintos artículos o documentos técnicos

⁷⁴ Fernando Serrano Antón, Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal (Madrid, 2006), consultado el 21 de febrero de 2021, https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf

que versan sobre el derecho tributario, pero sin llegar a concluir acerca del significado de estos términos.

Por lo cual, pareciera que estos conceptos son, de alguna manera, conocidos dentro del ámbito tributario, al menos en el costarricense. Podría decirse que sus denominaciones en sí mismas dan una noción clara de cuál es su significado; sin embargo, ante esta ausencia de definición consensuada, al menos a nivel doctrinario, podrían estarse omitiendo aspectos conceptuales relevantes para su interpretación.

Como se ha expuesto anteriormente, en esencia, el “principio de territorialidad” como criterio objetivo de sujeción, se compone de una delimitación del espacio en el cual el Estado puede ejercer su potestad tributaria –de igual forma, en el que la Administración Tributaria ejerce su capacidad tributaria activa–; y del concepto de “fuente productora”, que funge como punto de conexión para determinar si la renta que estará sujeta a imposición fue generada en dicho espacio. La consecuencia inmediata de lo anterior es que todo ingreso generado fuera del territorio –es decir, de fuente extranjera– no se encuentre sujeto a imposición⁷⁵.

En tal sentido, nos cuestionamos cuáles podrían ser las diferencias entre la territorialidad en sentido estricto y la territorialidad extendida, teniendo en cuenta los componentes “territorio” y “fuente productora” mencionados supra. Al respecto, parece obvio suponer que el componente “territorio” estará siempre presente cuando se refiera tanto al principio de territorialidad en sentido estricto, como en el caso de la territorialidad extendida, dado que, en ambos supuestos, será relevante el espacio en el cual las rentas generadas en él, se encontrarán sujetas a imposición.

Sin embargo, la diferencia se encuentra al momento de definir el punto de conexión entre el “territorio” y la “fuente productora”, para establecer cuándo un ingreso,

⁷⁵ Fernando Pérez Rojo, Derecho Financiero y Tributario. Parte General, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 81-82.

aun siendo de fuente extranjera, sería también gravable en el territorio en cuestión. Por lo tanto, el elemento diferenciador de ambos conceptos radicaría en la sujeción o no de rentas de fuente extranjera.

Sobre la territorialidad en sentido estricto, se pueden observar referencias sobre este concepto, entendiéndose que es la forma más limitada de la aplicación del principio de territorialidad en la sujeción al impuesto sobre la renta, en la cual los componentes “territorio” y “fuente productora” están plenamente entrelazados.

Sobre el particular, se ha expuesto que en este: “... el elemento geográfico ha mantenido su vigencia a lo largo de muchas décadas”⁷⁶, por lo que se entiende que la sujeción al impuesto será procedente siempre sea una renta que se genere en el territorio en cuestión, ya sea por un bien situado, capital utilizado, o servicio prestado en él. De esta forma es expuesto por el autor Pérez Rojo:

(...) es necesario subrayar que la residencia incorpora –especialmente en el caso de las personas naturales– un matiz subjetivo que no aparece en el caso de la territorialidad en sentido estricto, como punto de conexión referido a los bienes o a los actos. (...) En los restantes supuestos se aplicaría el criterio de la estricta territorialidad en sus diferentes manifestaciones: lugar donde estén situados los bienes, lugar en que se realizan los actos o en el que se hacen efectivos los derechos, etc.⁷⁷

⁷⁶ Diego Salto van der Laet, “La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal.” *International Fiscal Association – Costa Rica*, Publicaciones (2003) Consultado 30 de agosto, 2018, <http://docplayer.es/10942315-La-territorialidad-del-impuesto-sobre-la-renta-en-costa-rica-comentarios-en-torno-a-la-reforma-fiscal-dr-diego-salto-van-der-laet-1.html>

⁷⁷ Fernando Pérez Rojo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1999), 81-82.

En el mismo sentido, el autor Torrealba Navas (2018), menciona que la territorialidad en sentido estricto está relacionada con en caso de que el contribuyente genere las rentas objeto del impuesto dentro del territorio del país, poniendo especial énfasis en que se trata de un punto de conexión con el territorio estrictamente objetivo:

(...) como lo es la conexión objetiva a un territorio, en que la sujeción al tributo se encuentra determinada por hechos tales como que el sujeto pasivo genere rentas dentro del territorio de un país (territorialidad en sentido estricto), que es el que sigue nuestra legislación (...)⁷⁸

1.1.2. Territorialidad Extendida

El concepto de la territorialidad extendida también se le ha denominado territorialidad reforzada, territorialidad ampliada o renta mundial pragmática⁷⁹, se puede decir que este refiere al gravamen de ingresos de fuente extranjera, sin que esto signifique que el sistema impositivo de la jurisdicción en cuestión se rija por un criterio de renta mundial. De esta manera, es común ver su uso en aquellos sistemas que se rigen por un criterio predominantemente de renta territorial, para efectos de someter a imposición rentas que son generadas en otros países, especialmente las denominadas "rentas pasivas" (como intereses derivados de instrumentos financieros).

Respecto a este fenómeno, Sacchetto (2008) explica que, en la actualidad, es complejo encontrar sistemas "puros" que adopten uno u otro criterio en forma exclusiva; por lo que no es de extrañar que algunos ordenamientos, aunque sean conocidos por incorporar un criterio de sujeción predominantemente objetivo o "territorial", también contengan elementos de carácter subjetivo; lo que sería entonces, la aplicación de un

⁷⁸ Impositus, "La crisis del criterio de territorialidad: una doctrina inconstitucional de la Sala Primera", *Adrián Torrealba Navas*, última actualización, 6 de marzo 2018, consultado 11 de marzo 2019, <https://www.impositus.com/adrian-torrealba-navas/la-crisis-del-criterio-territorialidad/>

⁷⁹ Por ejemplo: OECD, "BID. Las tendencias actuales de la reforma fiscal", no se indica última actualización, consultado 4 de enero 2021, <https://www.oecd.org/tax/tax-global/Session-1-BID.pdf>, CEPAL, "Pilares Tributarios e Impuesto a la Renta Dual", última actualización enero 2008, consultado 4 de enero 2021, https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/29744/alberto_barreix_Pilares_Fiscales_y_Renta_Dual.pdf

criterio de territorialidad ampliado o "renta mundial limitada"⁸⁰. En sentido contrario, en los países en los que predomina el criterio de renta mundial, pero se aplica un criterio territorial para el caso de la obtención de rentas por parte de no residentes.

1.1.2.1. La noción de Territorialidad Extendida en Costa Rica

Se ha intentado, en diferentes ocasiones, introducir la noción de la "territorialidad extendida" en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Por ejemplo, en el 2004, se propuso su incorporación a través del Proyecto de Ley N°15.516 denominado "Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural", que planteaba la aplicación extendida del principio de territorialidad para imponer un gravamen sobre las rentas pasivas generadas por personas físicas fuera del territorio costarricense, con motivo de la colocación de capitales en el exterior. En este sentido, el Título I del proyecto "Impuesto sobre la renta de las personas físicas", Capítulo Preliminar, artículo 7 inciso 4) subinciso a), establecía lo siguiente:

Artículo 7°-. Hecho generador.
(...)

Con respecto de las rentas generadas fuera del territorio nacional, el hecho generador ocurre según se indica:

- a. **En relación con las rentas pasivas derivadas de capitales registrados de conformidad con lo que dispone el artículo 144 de esta Ley, con el devengo de las referidas rentas**, las cuales formarán parte de la base imponible especial del contribuyente que establece el artículo 74 inciso 4) de esta Ley y se gravarán de conformidad con la tasa establecida en el artículo 50 inciso 3).⁸¹

En aquel momento, la aplicación de un sistema territorial ampliado era visto como un aspecto novedoso, progresivo e incluso necesario para, eventualmente, evolucionar a un sistema de renta mundial; ya que se estimaba que la Administración Tributaria podría

⁸⁰ Adrián Torrealba Navas, "Los Criterios de Residencia y Territorialidad en la reforma fiscal: comentarios al hilo de una reciente contribución al debate", *Universidad para la Cooperación Internacional*, Repositorio (2003) Consultado 20 de enero, 2021, https://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/010.pdf

⁸¹ Asamblea Legislativa, "Proyecto de Ley Expediente Legislativo N° 15.516: Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural; 19 de enero 2004", Alcance N° 8 al Diario Oficial La Gaceta N° 26 del 6 de febrero de 2004, consultado 26 de febrero, 2021, https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2004/02/06/ALCA8_06_02_2004.pdf

gravar la capacidad económica de los contribuyentes de una forma más equitativa y eficiente.⁸²

Sobre la importancia de la aplicación de un sistema territorial ampliada, Salto van der Laat (2003), señaló que su aplicación no debía limitarse al gravamen de las rentas pasivas generadas en el exterior, sino también a aquellas rentas obtenidas en virtud de regalías, franquicias y servicios técnicos prestados en el exterior:

Cabe destacar la necesidad de extender la sujeción –con base en un criterio amplio de territorialidad- a algunos supuestos en los cuales la renta no se genera en nuestro país. Entre estos supuestos deberán incluirse los actualmente establecidos en la Ley tales como regalías, franquicias y servicios técnicos prestados en el extranjero. Adicionalmente, consideramos importante que se desarrolle un nuevo supuesto que corresponde a las rentas pasivas generadas en el extranjero con recursos originados en Costa Rica y que sean percibidas por contribuyentes personas físicas. De esta forma, se estaría respetando la equidad del sistema al gravar las rentas de aquellos contribuyentes, nacionales o extranjeros, que coloquen extraterritorialmente recursos generados exclusivamente en nuestro país.⁸³

Por su parte, el autor costarricense Adrián Torrealba Navas (2004), a pesar de mostrar su anuencia respecto a la aplicación de un criterio de territorialidad ampliado en el sistema impositivo costarricense, considera que este debería denominarse, a contrario sensu, “renta mundial disminuida”; con motivo del impacto positivo que podría tener este elemento frente a la comunidad internacional, específicamente organismos como la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos. En este sentido, el autor expone:

Entre el sistema territorial actual y lo que propone (el proyecto) hay un elemento positivo: intenta que la renta que se genera en Costa Rica, si luego es invertida como capital en el exterior, sus ulteriores rendimientos sigan siendo gravables en Costa Rica. Esto ya es una forma, limitada, de renta mundial. El complemento de que si la riqueza

⁸² Diego Salto van der Laat, La territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal (San José, no indica año), consultado 26 de febrero, 2019, <http://docplayer.es/10942315-La-territorialidad-del-impuesto-sobre-la-renta-en-costa-rica-comentarios-en-torno-a-la-reforma-fiscal-dr-diego-salto-van-der-laat-1.html>

⁸³ Ibid., 22.

que viene de afuera se manifiesta en incrementos patrimoniales en Costa Rica quede también gravada, es otro avance hacia renta mundial.

(...)

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

De acuerdo con el Reporte de la OCDE sobre Prácticas Tributarias Dañinas de 1998 (p. 32, n.73), uno de los factores que pueden ser considerados por los países como elementos para determinar la existencia de comportamientos fiscales nocivos en su perjuicio es el hecho de que "el país exonere todas las rentas de fuente extranjera del impuesto, ie (sic), el régimen es un sistema territorial, puede ser particularmente atractivo pues la exención reduce la tarifa efectiva del impuesto sobre la renta y promueve la localización de actividades por razones fiscales más que por razones de negocio. (...)"⁸⁴

Más recientemente, el Gobierno de Costa Rica buscó incorporar esta noción en el Proyecto de Ley N°22.383 denominado "Renta Global Dual", que ingresó en la corriente legislativa en enero de 2021 como parte de una serie de compromisos adquiridos con el Fondo Monetario Internacional con el fin de obtener un crédito con este organismo internacional⁸⁵.

Sobre el particular, se proponía un gravamen sobre las rentas pasivas obtenidas por residentes costarricenses generadas en el exterior, cuando fuesen repatriadas al territorio nacional. Así, entendemos que se pretendía establecer un criterio subjetivo de sujeción en el caso de este tipo de rentas, pero manteniendo el criterio territorial para el caso de las rentas generadas en el territorio nacional. El texto que se proponía en ese momento era el siguiente:

Artículo 2-. Objeto del impuesto

⁸⁴ UCIPFG, "Los criterios de residencia y territorialidad en la reforma fiscal: comentarios al hilo de una reciente contribución al debate", Adrián Torrealba Navas, no se indica última actualización, consultado 23 de febrero, 2019, http://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/010.pdf

⁸⁵ Ministerio de Hacienda de Costa Rica, "Plan para superar el impacto fiscal de la pandemia". No se indica última actualización, consultado 21 de febrero 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/5f64be897cdd5_Documento%20FMI%20para%20discusion%2017.09.20%20final.pdf

1. Constituirá el objeto de este impuesto, la renta o ingreso de fuente costarricense, obtenida por el contribuyente durante el período fiscal, entendida como la totalidad de sus rentas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las atribuciones de renta que se establezcan por la ley. Se entenderá por renta o ingresos de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, capitales utilizados o cualquier otro ingreso devengado en el territorio nacional, durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.

(...)

3. Asimismo, se considerarán sujetas a tributación en este impuesto, con base en un criterio de residencia y siempre que hayan ingresado al territorio nacional, las siguientes rentas del capital y ganancias patrimoniales:

- a. Los dividendos y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación en fondos propios de entidades no residentes, obtenidos por residentes, siempre y cuando provengan de la inversión de bienes o derechos no vinculados a actividades lucrativas.
- b. Los intereses de depósitos o de préstamos de dinero, de títulos, de bonos, de notas y otros valores, así como otras rentas obtenidas por la cesión a terceros de capitales propios no vinculados a actividades lucrativas, satisfechos a residentes por personas o entidades no residentes en el país.
- c. Las regalías satisfechas a contribuyentes residentes por personas o entidades no residentes, con independencia de su lugar de utilización, siempre y cuando provengan de bienes o derechos no vinculados a actividades lucrativas.
- d. Las rentas derivadas de bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas, situados fuera del territorio nacional, cuando sean obtenidas por un contribuyente residente. En este caso se entenderá como no vinculada, la renta proveniente del arrendamiento de un bien inmueble cuando para su administración no se cuente con al menos un empleado formalmente contratado, conforme se defina en el reglamento.
- e. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes residentes, cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades no residentes, de otros bienes muebles, distintos de los valores, no situados en Costa Rica o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten dentro o fuera de (sic) territorio nacional.
- f. En el caso de acciones o de cualquier otro título que represente la participación en el capital de personas o entidades no residentes, sólo se considerarán de fuente costarricense las ganancias patrimoniales cuando estas personas o entidades se dediquen a la obtención de las rentas enumeradas en este artículo, o bien cuando el enajenante posea una participación directa, igual o inferior al cinco por ciento (5%) en entidades no residentes, antes de la enajenación.

- g. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes residentes, derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.
- h. Las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes domiciliados, derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas y no situados en territorio nacional.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles no vinculados a actividades lucrativas, no situados en territorio nacional, cuando su titular sea un contribuyente residente.

Las rentas y las ganancias patrimoniales mencionadas en los incisos anteriores sólo se entenderán obtenidas en territorio costarricense cuando las rentas se satisfagan o el producto de la enajenación se acredite en cualquiera de las entidades financieras reguladas por entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica o de cualquier otra forma ingresen a territorio nacional.

A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente transfiera fondos desde el exterior a cualquiera de las entidades financieras reguladas por entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica o los ingrese de cualquier otra forma a territorio nacional, se presumirá que estos fondos transferidos provienen de las rentas o ganancias patrimoniales precitadas, salvo que el contribuyente pruebe un origen distinto.

A los efectos de lo dispuesto en el presente inciso los residentes fiscales en territorio nacional podrán registrar ante la Administración Tributaria el valor de sus activos e inversiones financieras poseídas en el exterior y pagarán el impuesto correspondiente a las rentas establecidas en este inciso, al momento de ingresarlas al país. Una vez registrados oportunamente sus capitales situados en el exterior, podrán ingresarlos libres de impuestos.⁸⁶

Los incrementos de patrimoniales no justificados, no podrán justificarse argumentando que proceden de capitales o rentas originados en el extranjero, salvo que el contribuyente pruebe que provienen de una renta que no debió tributar en Costa Rica de acuerdo con las reglas de esta Ley.

No obstante, no se considerarán de fuente costarricense las rentas de capital establecidas en los numerales a, b y e anteriores, cuando sean obtenidas por contribuyentes sometidos a supervisión de las entidades adscritas al Banco Central de Costa Rica.

⁸⁶ Asamblea Legislativa, "Proyecto de Ley Expediente Legislativo N° 22.283: Renta Global Dual; 22 de enero 2021", Alcance N°34 al Diario Oficial La Gaceta N°30 del 12 de febrero de 2021, consultado 26 de febrero, 2021, https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2021/02/12/ALCA34_12_02_2021.pdf

Por presiones de diversos sectores de la economía, y en aras de la viabilidad política del proyecto de reforma tributaria⁸⁷, el Gobierno eliminó la propuesta contenida en el texto del artículo supra citado, con la presentación de un nuevo proyecto de ley, que ahora se tramita bajo el expediente legislativo N°22.393 denominado “Ley del Impuesto sobre la Renta Global Dual”. Estimamos que este fue un intento más para que nuestra legislación tributaria, vía reforma legal, migrara hacia un sistema tributario “mixto”, en el que el criterio de residencia se hubiese aplicado, conforme a la norma legal, en forma restringida (renta mundial limitada).

De conformidad con lo expuesto en la presente sección, consideramos que no resulta posible identificar los elementos o características puntuales para identificar tanto a la territorialidad en sentido estricto como a la territorialidad extendida. En su lugar, se puede ver referencias generales a ambos conceptos que parecen dar una cierta noción o intención en cuanto a sus alcances. Ahora bien, la discusión entre ambos conceptos, está en la potestad del Estado para gravar aquellas rentas que sean generadas dentro o fuera del territorio nacional.

Consecuentemente, podríamos apuntar que la territorialidad en sentido estricto resulta estar vinculado con una noción restringida de la territorialidad, delimitando la potestad tributaria del Estado a los límites geográficos de su territorio. Por otra parte, la territorialidad extendida, parece ser cuando el criterio de territorialidad se combina con elementos del criterio de renta mundial, al gravar también las rentas que son generadas en el exterior.

Identificamos que la territorialidad en sentido estricto y la territorialidad extendida pueden ser extremos antagónicos en cuanto a lo que se conoce como la aplicación del

⁸⁷ Ministerio de Hacienda de Costa Rica, “Ejecutivo envía a la Asamblea Legislativa nuevo texto del proyecto de renta global dual”. No se indica última actualización, consultado 21 de febrero 2021, <https://www.hacienda.go.cr/noticias/16276-ejecutivo-envia-a-la-asamblea-legislativa-nuevo-texto-del-proyecto-de-renta-global-dual>

criterio de territorialidad como referencia a un aspecto geográfico. En tanto la norma legal y su interpretación sea más cercana a un criterio geográfico para gravar una renta, este tendrá una condición mayor de territorialidad en sentido estricto. En cambio, si la norma legal y su interpretación llega a gravar o tiene la intención de gravar rentas que son generadas fuera del territorio nacional, este se encontrará vinculado con un concepto de territorialidad ampliada, acercándose más a la aplicación del criterio de renta mundial.

1.1.3. Extraterritorialidad

El concepto de extraterritorialidad puede considerarse complementario al concepto de territorialidad, en el entendido que la aplicación de uno resulta en la no aplicación del otro. De esta manera, el concepto de extraterritorialidad se puede definir como aquel supuesto en el cual la obligación tributaria supera los límites territoriales de una determinada jurisdicción. Al respecto, el autor Javier Alejandro Sánchez señala que:

El concepto de extraterritorialidad de la ley fiscal se refiere a que no se limita su aplicación únicamente dentro del territorio nacional, sino que puede ser obligatoria para quien se ubique en los supuestos de causación y reside fuera de los límites del territorio nacional, como ejemplo podemos citar a los extranjeros que perciben honorarios por servicios realizados en México por un periodo determinado, o por pago de regalías, asistencia técnica, entre otros.⁸⁸

Las afirmaciones anteriores refieren a que, según lo disponga la legislación en cuestión, podría disponer el gravamen de una situación de hecho acontecida fuera del territorio de su jurisdicción. En el caso de Costa Rica, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente contempla únicamente un supuesto de gravamen extraterritorial, específicamente en el impuesto sobre las remesas al exterior: Cuando se presta un servicio de asesoramiento técnico, financiero, administrativo desde el exterior a personas

⁸⁸. Javier Alejandro Sánchez Vega, Principios de Derecho Fiscal: Estudio práctico de los aspectos básicos en materia tributaria (Ciudad de México, 2018), 69, consultado 21 febrero, 2019, <https://app.vlex.com/#WW/vid/729420677>

domiciliadas en el país.⁸⁹ Lo anterior, pese al criterio de territorialidad que predomina en el sistema impositivo costarricense, que se conceptualizará más adelante.

En este mismo orden de ideas, la autora colombiana Tania Zulay Bencomo Escobar, en análisis a la aplicación del gravamen extraterritorial presente en el Código Orgánico Tributario venezolano, explica que, en el caso de Venezuela, el gravamen extraterritorial es aplicable total o parcial pero determinado a la nacionalidad venezolana del contribuyente:

El referido artículo 11 del Código Orgánico Tributario venezolano, consagra el principio de la extraterritorialidad de las leyes tributarias en su segundo aparte, al preceptuar que se pueden gravar hechos ocurridos total o parcialmente fuera del territorio nacional, cuando el contribuyente tenga nacionalidad venezolana, esté residenciado o domiciliado en el país o posea establecimiento permanente o base fija en Venezuela.⁹⁰

Asimismo, Bencomo Escobar destaca que el criterio de extraterritorialidad está vinculado directamente con el criterio de la renta mundial, siendo que emplea ambos conceptos como sinónimos para el gravamen de rentas que son generadas total o parcialmente en el exterior del país.⁹¹

Por lo tanto, se puede interpretar que el concepto de extraterritorialidad consiste en aquellas rentas que son generadas en el exterior, fuera de las fronteras o límites geográficos de un estado. De esta manera, la fuente productora de la renta no se encuentra ubicada en la jurisdicción en la que es objeto de tributación.

⁸⁹ Asamblea Legislativa. "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril 1988", Sinalevi: art. 55 inciso h), consultado 23 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63871

⁹⁰ Tania Zulay Bencomo Escobar, "Validez espacial de las normas jurídicas: una mirada a la legislación tributaria venezolana", *Revista Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Militar Nueva Granada*, Vol. XXI (2013): 148, consultado 21 febrero, 2019, <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/660/418>

⁹¹ Ibid. 152.

1.2. Criterio de Sujeción Subjetivo: Renta Mundial

Como fue expuesto en el apartado en el que se especificaron los tipos de criterios de sujeción, el criterio de sujeción subjetivo únicamente toma en cuenta la condición del sujeto que genera la renta para determinar su gravamen, independientemente del lugar donde esta es generada.

De esta forma, el gravamen se limita a la situación jurídica del sujeto respecto a uno o varios Estados, según las manifestaciones del poder tributario de cada uno de estos. Este criterio de sujeción subjetivo también es llamado de "renta mundial":

El criterio de sujeción subjetivo al Impuesto sobre la Renta define la aplicación de la renta mundial. Además, dicho criterio, está vinculado a la persona (física o jurídica) y la relación político – jurídica de estas personas con uno o varios Estados. El criterio subjetivo de sujeción al Impuesto sobre la Renta, no considera (para efectos de imponer el gravamen sobre la renta), el lugar en el que la renta fue generada, en tanto, este (el Estado) está legitimado para imponer su potestad tributaria, independientemente de la jurisdicción donde se produjo la renta, con fundamento en el nexo personal existente con la persona que produce la renta.⁹²

Asimismo, el criterio de renta mundial es caracterizado porque los contribuyentes del impuesto son gravados por sus ingresos, sin importar el lugar en el cual estos son generados. De esta manera, no importa el lugar donde se encuentra la fuente del ingreso, ya que se gravan la totalidad de las rentas generadas por el contribuyente en el mundo. "En un sistema de renta mundial puro, las personas físicas o morales son gravadas en el estado de donde son residentes, independientemente del lugar en el cual se origine el ingreso"⁹³.

⁹² Priscilla Sánchez Conejo. Manual del Impuesto sobre la Renta (San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2014), 97.

⁹³ René Meza Aragón y Alejandro Barrera Fernández, Introducción a la Fiscalidad Internacional (Ciudad de México, 2016), consultado 21 de febrero de 2019, <http://app.vlex.com.ezproxy.sibdi.ucr.ac.cr:2048/#WW/sources/14839>

A su vez, este criterio de sujeción subjetivo se rige por dos parámetros, en los que predomina la condición del sujeto por encima de los aspectos objetivos de la generación de rentas: el criterio de nacionalidad y criterio de residencia.

1.2.1. Criterio de la Residencia Fiscal

En aquellos Estados en que su sistema impositivo está caracterizado por seguir un criterio de renta mundial, la sujeción según la residencia fiscal del sujeto es la más generalizada.⁹⁴

Priscilla Sánchez Conejo (2014) define el criterio de residencia como aquel que predomina en virtud de un “nexo social” entre un sujeto y un Estado determinado, con motivo de la estadía temporal del sujeto en dicho territorio, en el que tiene además su centro habitual de negocios.⁹⁵

La normativa del Estado que tenga por criterio de sujeción el de renta mundial según la residencia fiscal, deberá contemplar un criterio temporal o tiempo específico necesario para considerar un sujeto como residente fiscal en ese país; pues de lo contrario al sujeto le resultaría de aplicación el tratamiento tributario que ese Estado disponga para los “no residentes”.⁹⁶

1.2.2. Criterio de la Nacionalidad

Tal y como su nombre lo describe, el criterio de la nacionalidad determina la imposición sobre la renta en un Estado según el vínculo que un sujeto tenga con este en virtud de su nacionalidad o ciudadanía:

⁹⁴ Félix Alberto Vega Borrego. Las Medidas contra el Treaty Shopping (Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 24.

⁹⁵ Priscilla Sánchez Conejo. Manual del Impuesto sobre la Renta (San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2014), 100.

⁹⁶ Ibid., 102.

El criterio de sujeción subjetivo al Impuesto sobre la Renta caracterizado por la nacionalidad o ciudadanía legítima al Estado para extender su poder tributario más allá de su circunscripción territorial y gravar las rentas generadas por una persona física, ubicada dentro o fuera de su país. De esta forma, independientemente del lugar en que una persona física genere la renta, el Estado que tiene un vínculo con esa persona física a partir de su nacionalidad o ciudadanía, por lo que el Estado puede imputar el cobro del impuesto correspondiente, en virtud del criterio de imposición de renta mundial que rige para con sus ciudadanos.⁹⁷

De lo expuesto puede extraerse también que en virtud de la aplicación de dos criterios de sujeción totalmente contrapuestos como lo son la renta territorial y renta mundial (en cualquiera de sus modalidades) en muchas ocasiones se dan traslapes que puedan dar paso a una doble imposición o tributación:

Así, por ejemplo, un residente de un Estado que obtiene rentas generadas en otro Estado (Estado de la Fuente) verá cómo el Estado de residencia o nacionalidad, en virtud de un criterio personal, y el Estado de la Fuente, con base en un principio de sujeción real, yuxtaponen sus impuestos sobre el mismo hecho imponible.⁹⁸

Propiamente el problema de doble imposición por la combinación de criterios de sujeción aplicables a un mismo sujeto no es objeto de esta investigación, pero resultaba relevante contextualizar estos conceptos según la realidad de la fiscalidad internacional actual. Este tipo de problemas la mayor cantidad de países intentan darles solución mediante la suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición entre Estados.⁹⁹

Sección II: Análisis de Derecho Comparado

Se pretende en la presente sección, hacer un análisis comparado con otras jurisdicciones que cuentan también con un criterio de sujeción espacial objetivo del impuesto sobre la renta. En otras palabras, que aplican un principio de territorialidad como criterio para el gravamen de ingresos.

⁹⁷ Ibid., 100.

⁹⁸ Félix Alberto Vega Borrego. Las Medidas contra el Treaty Shopping (Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003), 26.

⁹⁹ Ibid.

Para efectos de la presente investigación, se utilizarán referencias de otros cuatro países correspondiendo a estos: El Salvador, Panamá, Perú y Uruguay. De esta manera, se pretende comparar el principio de territorialidad establecido en sus respectivos países y sentencias emitidas al respecto, en comparación con el caso de Costa Rica.

No obstante, se hace la advertencia que el alcance de la presente sección no consiste en exponer un análisis exhaustivo del principio de territorialidad de las otras jurisdicciones. Por lo cual, el lector debe tomar en cuenta que toda referencia realizada a la normativa de otros países ha sido recopilada de forma investigativa y su alcance es de carácter limitado.

2.1. El Salvador

2.1.1 Normativa

El Impuesto sobre la Renta en el Salvador, está regulado por la Ley de Impuesto sobre la Renta Decreto Legislativo del 18 de diciembre de 1991. En relación con el Principio de Territorialidad, este se encuentra regulado en los artículos 14-A, 16 y 127 d de la mencionada Ley. Al respecto, se puede mencionar que el sistema salvadoreño y el costarricense presentan algunas similitudes.

Primeramente, el artículo 16 de la LISR salvadoreña, resulta ser la norma principal que regula el tema de la territorialidad del impuesto. Al respecto, se puede observar la siguiente definición general de las rentas que serán objeto de imposición en El Salvador:

Art. 16.- SE REPUTAN RENTAS OBTENIDAS EN EL SALVADOR, LAS QUE PROVENGAN DE BIENES SITUADOS EN EL PAÍS, ASÍ COMO DE ACTIVIDADES EFECTUADAS O DE CAPITALES INVERTIDOS EN EL MISMO, Y DE SERVICIOS PRESTADOS O UTILIZADOS EN EL TERRITORIO NACIONAL, AUNQUE SE RECIBAN O PAGUEN FUERA DE LA REPÚBLICA. (14) (...) ¹⁰⁰

Se puede observar que la anterior definición es muy parecida al concepto de renta de fuente costarricense, solamente que con algunas precisiones. De esta manera, se cuenta con tres supuestos generales los cuales contemplan aquellas rentas obtenidas por:

- Bienes situados en el país
- Actividades efectuadas o de capitales invertidos en el país
- Servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, aunque se reciban o paguen fuera de la república.

Asimismo, el artículo cuenta con aclaraciones o especificaciones de casos en que un ingreso se atribuirá dentro del territorio de El Salvador. A modo de ejemplo, se hace la aclaración que cuando un servicio es utilizado en el país, este será renta obtenida en El Salvador para el prestador, sin importar que la actividad que lo origine se realice en el exterior. Igualmente, se hace la aclaración del caso de rentas provenientes de propiedad industrial, intelectual y demás derechos análogos registrados o utilizados en el país.

¹⁰⁰ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, "Decreto legislativo No.134: Ley de Impuesto sobre la Renta; 12 de diciembre de 1998", Asamblea Legislativa, art. 16, consultado 11 de enero de 2020, https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/171117_072931808_archivo_documento_legislativo.pdf

Como parte de dichas aclaraciones, es interesante que la norma refiere al caso de los ingresos obtenidos por intereses provenientes de instrumentos financieros y contratos derivados. De esta manera se mencionan una serie de circunstancias en las que el ingreso se atribuirá a El Salvador:

SE CONSIDERAN RENTAS OBTENIDAS EN EL SALVADOR LOS RESULTADOS, UTILIDADES, RENDIMIENTOS O INTERESES ORIGINADOS POR DERECHOS Y OBLIGACIONES PROVENIENTES DE TÍTULOS VALORES, INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y CONTRATOS DERIVADOS, CUANDO OCURRAN CUALQUIERA DE LAS CIRCUNSTANCIAS SIGUIENTES: (18)

- a) LA ENTIDAD EMISORA SEA NACIONAL O DOMICILIADA EN EL SALVADOR; (18)
- b) EL CAPITAL SE ENCUENTRE INVERTIDO O COLOCADO EN EL PAÍS; y, (18)
- c) EL RIESGO ASUMIDO SE ENCUENTRE UBICADO O LOCALIZADO EN EL TERRITORIO SALVADOREÑO. (18)¹⁰¹

Asimismo, la norma indica que también se entenderá que la ubicación localización es en territorio salvadoreño "si el sujeto que obtiene dichos resultados o rendimientos es un domiciliado en el país o un establecimiento o sucursal domiciliado para efectos tributarios".

Por otra parte, también relacionado con la territorialidad de intereses, el artículo 14-A de la LISR salvadoreña detalla con mayor claridad el gravamen de intereses provenientes de instrumentos financieros en el exterior:

CUANDO LAS RENTAS PROVENGAN DE TÍTULOS VALORES Y DEMÁS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN EL EXTERIOR Y SEAN NOMINALMENTE OBTENIDAS POR SUJETOS O ENTES SALVADOREÑOS DOMICILIADOS EN EL PAÍS, ESTARÁN GRAVADAS CON EL IMPUESTO, DEBIENDO OBSERVARSE EN TAL CASO LAS MISMAS REGLAS ESTABLECIDAS EN EL Art. 27 DE ESTA LEY¹⁰².

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid, art. 14-A

De acuerdo con el extracto anterior, pareciera que a un nivel normativo es completamente claro la sujeción de los rendimientos provenientes de instrumentos financieros colocados en el exterior con el Impuesto sobre la Renta salvadoreño.

Igualmente, el artículo 27 de la LISR salvadoreña menciona que las personas físicas en El Salvador deberán declarar las rentas que obtengan por depósitos en instituciones financieras del exterior. Además, se indica cómo se debe proceder cuando estas rentas sean objeto de retención o no en el país del cual fueron pagados.

LAS PERSONAS NATURALES DOMICILIADAS EN EL SALVADOR DEBERÁN DECLARAR EN LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR LAS RENTAS QUE OBTENGAN POR DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS DEL EXTERIOR, AUNQUE HUBIESEN PAGADO IMPUESTO SOBRE LA RENTA U OTRO IMPUESTO DE IGUAL NATURALEZA EN EL PAÍS, ESTADO O TERRITORIO EN QUE LAS OBTUVO; DE NO HABER PAGADO IMPUESTO EN EL EXTERIOR, DEBERÁ TRIBUTAR EL DIEZ POR CIENTO EN LA REPÚBLICA DE EL SALVADOR. SI LA TASA DEL IMPUESTO REFERIDO O SU PROPORCIÓN PAGADO EN EL EXTERIOR, ES MENOR A LA TASA DEL DIEZ POR CIENTO, DEBERÁ APLICARSE A DICHAS RENTAS LA DIFERENCIA DE TASA Y PAGAR EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE DENTRO DEL PLAZO LEGAL. NO SERÁ SUJETO A DEVOLUCIÓN, ACREDITAMIENTO O DEDUCCIÓN EL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTERIOR EN EXCESO A LA TASA SALVADOREÑA¹⁰³.

Seguidamente, el artículo señala que los sujetos pasivos salvadoreños que no son personas naturales, también les serán de aplicación estas reglas. De esta manera, se indica la forma en que opera el impuesto dependiendo de si fue practicada una retención en el exterior. Se puede resumir estos escenarios de la siguiente forma:

- Si la tarifa en el exterior es menor a la tarifa ordinaria de El Salvador: se deberá incluir la renta en la base imponible del Impuesto sobre la Renta y deducirse el impuesto total o proporcional que fuera cancelado por las mismas.

¹⁰³ Ibid.

- Si las rentas tienen la condición de no sujetas, exentas o no gravadas: la renta neta resultante de la misma se deberá sumar a la renta neta o imponible obtenida en El Salvador y pagar el impuesto correspondiente
- Si la tarifa en el exterior es igual o superior a la tarifa de El Salvador: no se deberá incluir a la base imponible del Impuesto sobre la Renta y únicamente se deberán declarar en el plazo legal como rentas no sujetas.

A efectos de comprobar el pago del impuesto en el extranjero, el contribuyente está obligado a presentar a la Administración Tributaria el documento que ha recibido de conformidad con la legislación del país extranjero al que realizó el pago.

Por otra parte, llama la atención que el sistema salvadoreño cuenta con reglas específicas para el cálculo de una renta cuando se obtiene rentas parciales dentro de su territorio. Al respecto, el artículo 127 de la LISR indica que en el tanto no se suscriban tratados internacionales correspondientes, con tal de determinar la porción de las rentas de actividades parcialmente efectuadas en el territorio, se utilizará un método especial¹⁰⁴.

De acuerdo con todo lo expuesto, el principio de territorialidad establecido en el sistema tributario salvadoreño presenta ciertas similitudes al sistema costarricense, por cuanto ambos presentan una definición general sobre el criterio de sujeción espacial del impuesto, que es bastante parecido.

Sin embargo, el sistema salvadoreño presenta un mayor detalle sobre los alcances del Principio de Territorialidad. No solo porque se detalla el tratamiento específico de los

¹⁰⁴ El método consiste en lo siguiente: " 1) Se dividirá la renta bruta obtenida directamente en El Salvador en cada actividad entre la renta bruta total obtenida por el contribuyente para esa actividad; 2) El cociente así obtenido, se aplicará al total de gastos verificados por el contribuyente en cada actividad. El resultado constituye el monto de gastos deducibles de la renta bruta percibida directamente en el país; 3) La diferencia entre la renta bruta percibida directamente en El Salvador y los gastos deducibles de conformidad con el numeral anterior, será la renta neta que se considera percibida en el país, de actividades realizadas parcialmente en el mismo; y 4) La renta neta así determinada deberá agregarse, en su caso, a la renta neta obtenida totalmente en el país".

intereses provenientes de instrumentos financieros colocados en el exterior, sino que permite tener una figura de acreditamiento de los impuestos pagados en el exterior y además una fórmula para calcular aquellos ingresos que son obtenidas parcialmente en el país.

2.1.2 Jurisprudencia

No fue posible identificar algún voto en relación con la jurisprudencia de El Salvador, en el que se hiciera mención de inversiones realizadas en el exterior. Ante la ausencia de resoluciones, se procedió a ampliar el alcance del tema, con tal de abarcar referencias sobre la territorialidad.

Al respecto, en la sentencia 27-2005 de la Sala de lo Contencioso Administrativo se analizó un caso en que un contribuyente realizó pagos a su casa matriz en Franca para la adquisición de licencias de uso de programas de ordenador software, prestación de servicios, asistencia técnica, capacitación del personal, instalación y mantenimiento de sistemas de software.

El Tribunal inició su análisis respecto a que el principio de territorialidad lo relevante es que la renta provenga de bienes situados o actividades realizadas en el territorio, con total independencia del domicilio del sujeto pasivo.

De conformidad con el anterior supuesto, el Tribunal consideró que el tipo de actividades desplegadas por la entidad francesa se desprende que las mismas fueron ejecutadas dentro del territorio salvadoreño. Por lo tanto, se consideró que los ingresos se encontraban gravados con una retención del ISR.

El literal b) del mencionado artículo regula la aplicación para los bienes que no se encuentran situados en el país, como es el caso de la propiedad intelectual, pero no debe perderse de vista que el hecho que genera renta y, por tanto, resulta renta gravable es la actividad realizada por SOFRECOM, es la venta de licencias, las prestación de servicios, asistencia y capacitación del personal, instalación y mantenimiento de sistemas, lo que

ordinariamente se conceptúa como venta de un servicio determinado o bien, de una actividad realizada en el territorio nacional¹⁰⁵.

Mas allá de la conclusión obtenida por el Tribunal y su consideración sobre la territorialidad del ingreso, es de destacar el desarrollo realizado en la resolución sobre el principio de territorialidad. En efecto, se hace referencia a este principio desde dos perspectivas, desde un ámbito de soberanía como aquel espacio en que la ley produce sus efectos en el territorio de la República y los criterios de sujeción para determinar la aplicación de la ley de un Estado sobre los particulares.

A partir de este último, se abarcan los dos principales criterios de sujeción o conexión, siendo estos la nacionalidad y el territorio. De esta manera se explica que el criterio de nacionalidad se aplica la ley tributaria a todos los ciudadanos de la nacionalidad del Estado y la territorialidad como un criterio objetivo donde se encuentra gravada toda renta generada dentro del territorio.

Por otra parte, fue posible identificar otro caso sobre territorialidad relacionado con servicios prestados por no domiciliados. En la sentencia 372-2011 de la Sala de lo Contencioso Administrativo se analizó la situación de un contribuyente que recibía servicios de interconexión de llamadas por parte de compañías no domiciliados.

Mediante este servicio, se proporcionaba conexión de llamadas desde El Salvador hacia un satélite ubicado fuera de la circunscripción territorial del país con tal de que la llamada fuera enlazada por un operador internacional mediante su infraestructura hacia el destinatario final de la llamada en el exterior.

¹⁰⁵ Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema, "Proceso contencioso administrativo: sentencia 27-2005; 11 de septiembre 2007 14:00 horas", *considerando*, B.

Dentro del análisis, el Tribunal distinguió entre lo que es un servicio de telefonía internacional y el servicio de interconexión. El servicio de telefonía internacional es propiamente el servicio mediante el cual el usuario puede efectuar las llamadas internacionales. Sin embargo, el servicio de interconexión consiste en el transporte de telecomunicaciones que viajan por medio de una infraestructura de un lugar a otro. De esta manera, el Tribunal califica al servicio de interconexión como un servicio de “transporte”.

De esta manera, se concluye que únicamente podría estar gravado aquella parte del transporte que esté vinculada con el territorio de El Salvador. Sin embargo, el Tribunal valoró que en realidad el servicio prestado por el no domiciliado estaba dirigido al transporte de telecomunicaciones fuera del territorio. Motivo por el cual, no se interpretó gravado el servicio:

En definitiva, el servicio de interconexión prestado por sujetos no domiciliados a las sociedades demandante (CTE) son utilizados, en la porción del territorio extranjero, y no en el territorio nacional y, en consecuencia, no es aplicable la obligación de retención contenida en el artículo 158 del Código Tributario. Por tanto, no es aplicable la sanción contenida en el artículo 29-A número 12) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y debe sea admitida la deducibilidad de los gastos respecto al fenómeno de interconexión internacional descrito¹⁰⁶.

2.2. Panamá

2.2.1 Normativa

El ISR en Panamá se encuentra regulado en el Código Fiscal de la República de Panamá (Ley N°8 de 1956). Respecto al criterio de sujeción del impuesto, este está definido en el artículo 694 de dicho cuerpo normativo al indicar que “es objeto de este

¹⁰⁶ Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema, “Proceso contencioso administrativo: sentencia 372-2011; 11 de septiembre 2015 15:02 horas”, *considerando*, 5.

impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro de territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba”¹⁰⁷.

En este sentido, es importante mencionar que dicho artículo cuenta con dos párrafos dentro de los cuales uno de estos señala supuestos de renta producida en Panamá y el otro indica supuestos de renta no producida en el país.

Sobre los supuestos que constituyen renta producida en Panamá, se pueden citar los siguientes:

- Renta proveniente del trabajo personal proveniente de sueldos y otras remuneraciones que sean abonadas por el Estado a sus representantes diplomáticos o consulares, u otras personas que les son asignadas hacer funciones fuera del país.
- Renta proveniente del trabajo personal remunerado con sueldos o salarios a trabajadores contratados por razón del ejercicio de su profesión u oficio.
- Rentas obtenidas por empresas de transporte internacional en lo correspondiente a los fletes, pasajes cargas y otros servicios, en los que el origen o destino final sea Panamá, con independencia del lugar de constitución o domicilio.
- Totalidad de ingresos netos recibidos por la prestación de servicios de telecomunicaciones internacionales por empresas de telecomunicaciones que estén establecidas en Panamá.

¹⁰⁷ Asamblea Legislativa de la República de Panamá, “Ley No.8: Código Fiscal de la República de Panamá; 29 de junio de 1956”, Asamblea Legislativa, art. 694, consultado 22 de febrero de 2020, <https://2019.vlex.com/#search/jurisdiction:PA/codigo+fiscal/WW/vid/809825785>

- Rentas recibidas por personas físicas o jurídicas cuyo domicilio se encuentre fuera de Panamá producto de cualquier servicio o acto que beneficie a sujetos ubicados en Panamá el cual incluye, pero no se limita a derechos de autor, regalías, *know how*, derechos de llave, conocimientos tecnológicos y científicos, entre otros, siempre que incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de esta y su erogación hubiere sido considerada como gasto deducible.

Por otra parte, los siguientes supuestos que no producen renta en Panamá:

- Facturación desde una oficina en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor a aquella en la que dichos productos fueron facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre que estos se trasladen únicamente en el exterior.
- La dirección desde una oficina en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan efectos en el exterior.
- La distribución de dividendos o cuotas de participación de personas jurídicas que no requieran Aviso de Operación o no generen ingresos gravables en Panamá, siempre que dichos dividendos provengan de rentas no producidas en el territorio de Panamá, estando incluidas las rentas provenientes en los puntos anteriores.

De conformidad con lo anterior, se entiende el por qué Panamá ha sido caracterizado como una jurisdicción con un Principio de Territorialidad estricto en cuanto al gravamen de aquellas rentas generadas dentro de su territorio. Se puede observar la exclusión expresa de aquellos ingresos generados por transacciones que son celebradas completamente en el exterior.

Por último, es importante mencionar que en el Decreto Ejecutivo no. 170 de fecha 27 de octubre de 1993, por medio del cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta reguladas en el Código Fiscal se indican otros supuestos que constituyen (y otros que no constituyen) rentas de fuente panameña. A modo de ejemplo, el artículo 9 de la norma señala casos de renta de fuente panameña y el artículo 10 indica casos de renta de fuente extranjera.

2.2.2 Jurisprudencia

No fue posible encontrar en relación con la jurisprudencia en Panamá alguna resolución al respecto sobre intereses provenientes de inversiones en el exterior. Por este motivo, se procedió a indagar en resoluciones que consistieran en la aplicación del Principio de Territorialidad.

En la nota no. 202-01-831 de la Dirección General de Ingresos¹⁰⁸, un contribuyente consultó a la Administración si la venta de mercancías que eran compradas en un país extranjero para ser vendidas en otro país extranjero se encontraba sujeta al impuesto sobre la renta. Sobre el caso, es de mencionar que las mercancías no ingresaban al territorio panameño, y las transacciones eran respectivamente documentadas por el contribuyente (facturas, recibos de pago, contabilidad, entre otros).

Al respecto, la Administración Tributaria señaló con fundamento en el artículo 694 párrafo segundo que las actividades descritas por la entidad no estaban gravadas con el impuesto. Cabe señalar que el cuadro fáctico del contribuyente calzaba perfectamente con el supuesto del artículo mencionado con respecto al no gravamen de los ingresos. De esta manera, no había mayor margen de interpretación por parte de la Autoridad.

¹⁰⁸ Dirección General de Ingresos, Nota No. 202-01-831, 13 de diciembre de 2011, DGI: consultado 22 de febrero, 2020, https://dgi.mef.gob.pa/consulta_juridica/html-generado/imagenesDocumentos/256.html.

Por otra parte, en la nota 201-01-1851 de la Dirección General de Ingresos, se consultó sobre la territorialidad de retribuciones salariales pagadas a trabajadores panameños que estando en la planilla local se han trasladado a prestar servicios a otros países.

En este caso, el consultante aplicaba las retenciones del ISR, seguridad social y seguro educativo a los salarios de los empleados. Además, se detalló que los trabajadores realizaban viajes de negocios tanto fuera como dentro de Panamá, de tal manera que los viajes a otros países no estaban relacionados con actividades de su patrono en Panamá.

Sobre dicho cuadro fáctico, es interesante que la Administración Tributaria consideró que el sistema fiscal panameño está basado en un principio de territorialidad estricto, gravando aquellos ingresos percibidos dentro de su territorio.

La legislación fiscal panameña está basada en el estricto principio de territorialidad, gravándose así, todos los ingresos que se perciban dentro del territorio de la República de Panamá, independientemente de donde provenga dicho ingreso, permitiéndose la deducción de los costos y gastos en que incurra para la producción y conservación de la renta gravable¹⁰⁹.

Por lo tanto, se concluyó que con independencia de que los trabajadores se encontraran en la planilla de la entidad local, los ingresos provenientes de las actividades en el extranjero no se debían considerar gravados con el ISR.

2.3. República Dominicana

2.3.1 Normativa

La LISR en República Dominicana está regulada en el Título II del Código Tributario. Su criterio de sujeción espacial está definido mediante el concepto de Renta

¹⁰⁹ Dirección General de Ingresos, Nota No. 202-01-1851, 15 de febrero de 2012, DGI: consultado 22 de febrero, 2020, https://dgi.mef.gob.pa/consulta_juridica/html-generado/imagenesDocumentos/260.html.

de Fuente Dominicana, cuya norma principal de referencia es el artículo 272 del Código Tributario.

En este sentido, la norma no cuenta con una definición general sobre el concepto de Renta de Fuente Dominicana, sino que define una serie de presupuestos que califican dentro de dicho concepto. Se mencionan aquellas rentas que:

- Proviene de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.
- Obtenidas en la realización de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras y similares en el país.
- Proviene del trabajo personal, ejercicio de profesiones u oficios
- Proviene de sueldos, remuneraciones y toda clase emolumentos pagados por el Estado a sus representantes oficiales en el extranjero u otras personas a las que les sea encomendada dichas funciones fuera de República Dominicana.
- Las provenientes de la explotación de toda forma de propiedad industrial o del *Know How*.
- Las provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica, ya sean prestados desde el exterior o en el país.
- Provenientes de préstamos en general,
- Provenientes de intereses de bonos emitidos por personas jurídicas domiciliadas en el país y las provenientes de préstamos que son garantizados en todo o en parte por inmuebles ubicados en el país

- Las provenientes del arrendamiento e inquilinato.

Por otra parte, llama la atención que el artículo 269 del Código Tributario, hace una ampliación al concepto de Renta de Fuente Dominicana cuando describe las rentas que están gravadas con el impuesto para los residentes en República Dominicana. Menciona la norma:

Artículo 269. Rentas Gravadas Del Contribuyente Domiciliado O Residente En La República Dominicana. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Dominicana, y sucesiones indivisas de causantes con domicilio en el país, pagarán el impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana, y de **fuentes fuera de la República Dominicana proveniente de inversiones y ganancias financieras**¹¹⁰ (demarcado no es del original).

De conformidad con lo anterior, aquellas rentas que sean obtenidas por inversiones fuera del territorio serán consideradas como Renta de Fuente Dominicana. Por consiguiente, de forma expresa se establece el gravamen de intereses generados en el exterior, ampliando los alcances de la definición de la fuente y evitando margen de interpretación al operador jurídico sobre este tema.

2.3.2 Jurisprudencia

No fue posible encontrar resoluciones o sentencias en cuanto a República Dominicana que estuvieran relacionadas con tratamiento fiscal de intereses generados por inversiones en el exterior. Cabe destacar que fue escasa las referencias a jurisprudenciales que se pudieron encontrar en materia tributaria para el caso de este país.

¹¹⁰ Cámara de Diputados de la República Dominicana, "Ley No.11-92: Código Tributario; 16 de mayo de 1992", Cámara de Diputados; art. 269, consultado 22 de febrero de 2020, <https://dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Cdigo%20Tributario/Titulo2.pdf>

No obstante, se pudo identificar dos sentencias del Tribunal Contencioso Tributario, en las cuales se hace referencia al Principio de Territorialidad en la legislación dominicana.

En la sentencia 20-99 del mencionado Tribunal, un contribuyente impugno un ajuste de la Administración Tributaria en el gravamen de ingresos declarados como exentos. Al respecto, el contribuyente había tenido ventas en el país de Haití, cuyos productos no habían ingresado a territorio de República Dominicana. Por este motivo, el contribuyente interpretó que dichos ingresos no estaban gravados con el impuesto sobre las utilidades, en atención al Principio de Territorialidad.

Después de analizar los hechos y alegatos expuestos por las partes, el Tribunal consideró que estos ingresos eran de renta de fuente dominicana. La justificación consistió en que el contribuyente declaró como deducibles los gastos relacionados con las transacciones en Haití, además que la entidad asumía los riesgos de la operación y las actividades generadoras de ingreso gravable eran desarrolladas desde el territorio nacional. En palabras del Tribunal:

Que como consecuencia de las modalidades de inversión y de aplicación de sistemas operacionales, resulta que la International Corporation al no operar independientemente, ya que es una extensión de la NCR Dominicana, C. por A., que es la que soporta los riesgos de inversión y todos los gastos que le son necesarios para la obtención de rentas gravadas, situación esta que se refleja en el balance imponible de la recurrente, se considera por ende que sus operaciones son efectuada desde la Rep. Dom., lo que implica necesariamente que los beneficios obtenidos estén gravados y sujetos al sistema fiscal dominicano sentencia¹¹¹.

Por otra parte, se pudo encontrar la sentencia 48-2010 del Tribunal Contencioso Tributario, en la que se impugnó distintos ajustes, dentro de los cuales es de interés que la Administración Tributaria consideró que los pagos realizados a una entidad en el exterior se encontraban sujetos a retención.

¹¹¹ Tribunal Contencioso Tributario, "Materia contencioso administrativo: sentencia 20-99; 27 de mayo de 1999, *considerando*.

Sobre el caso en concreto, el contribuyente realizaba pagos a una entidad localizada en Estados Unidos, debido a comisiones por gestiones de ventas en el exterior. Ante este escenario, el Tribunal interpreto que estos ingresos no eran rentas de fuente dominicana, ya que las actividades desplegadas por el no residente eran desarrolladas fuera del territorio nacional. Menciona el Tribunal:

(..) que en cuanto a la suma restante estas fueron pagos a la empresa Chemo International Inc., por ventas efectuadas fuera del territorio de la Republica Dominicana, y dicha compañía no posee un establecimiento en nuestro país, por lo que los montos pagados por la empresa recurrente a Chemo International no son rentas de fuentes dominicanas y por ende la recurrente no está obligada a efectuar la retención que se le reclama, en consecuencia este tribunal procede a reducir el ajuste "Rentas Giradas al Exterior No Retenidas", correspondiente al ejercicio fiscal 2005, de la suma de RD\$8,113,511.00 a la suma de RD\$669,240.00¹¹²

De los fallos mencionados anteriormente, se observa un análisis y referencia constante del artículo 272 del Código Tributario como fuente principal respecto al Principio de Territorialidad en el Impuesto sobre la Renta. Cabe destacar que parte de los análisis se ha considerado el lugar donde se encuentra la renta productora de la renta que está sometida a discusión.

2.4. Bolivia

2.4.1 Normativa

El Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en Bolivia se encuentra regulado en la Ley 843. Cabe mencionar que en la mencionada ley se regulan también otros impuestos como el Impuesto sobre el Valor Agregado, el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores, el Impuesto a las Transferencias, entre otros. En estos términos, la norma es sumamente importante dentro del ordenamiento jurídico tributario boliviano.

¹¹² Tribunal Contencioso Tributario, "Materia contencioso administrativo: sentencia 48-2010; 67 de mayo de 2010, *considerando*.

Propiamente del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, éste está contemplado en el Título III de la Ley 843. Sobre el Principio de Territorialidad, llama la atención que su denominación en la Ley es como Principio de la Fuente. En este sentido, el artículo 42 hace plantea una definición general sobre lo que es una renta de fuente boliviana:

“PRINCIPIO DE LA FUENTE

ARTÍCULO 42.- En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”¹¹³.

En los anteriores términos, la norma establece tres condiciones mediante las cuales se entenderá que existe una renta de fuente boliviana:

- La que proviene de bienes situados colocados o utilizados económicamente en la República.
- La realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de generar utilidades.
- Hechos ocurridos dentro del límite del territorio nacional, sin tomar en consideración aspectos como: i) nacionalidad, ii) domicilio o residencia del titular o de las partes que intervienen en las operaciones, iii) ni el lugar de celebración de los contratos.

¹¹³ Gobierno de Bolivia, “Ley 843 y decretos reglamentarios texto ordenado, complementado y actualizado al 29/2/2020”, Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia, art. 42, consultado 14 de marzo de 2020, <https://www.impuestos.gob.bo/pdf/GACCT/LEY%20843-02-20.pdf>

La anterior norma tiene algunas similitudes con la definición de renta de fuente que presenta nuestro país, particularmente con respecto al supuesto de bienes situados dentro del país. Ahora bien, cabe destacar que se menciona el término de colocados o utilizados económicamente. Esto parece tener la intención de dar mayor claridad al intérprete en cuanto al concepto de utilización, refiriéndole a un aprovechamiento de índole económico.

Por otra parte, el segundo supuesto parece ser más general en abarcar aquellas rentas generadas por el desarrollo de actividades dentro del territorio. No obstante, el tercer supuesto aclara el concepto de fuente productora de la renta. Es decir, parece confirmar que para efectos de Bolivia el principio de territorialidad le es fundamental la ubicación de la fuente para poder determinar el gravamen de una renta en el impuesto, sin mediar aspectos como nacionales, domicilio o el lugar de la celebración de los contratos. Este último aspecto similar al artículo 6 inciso ch) de la LISR costarricense.

El artículo 44 de la Ley 843 señala otros supuestos que se pueden considerar como rentas de fuente boliviana, aquellos ingresos relacionados con remuneraciones o sueldos que son recibidos por miembros directorios por actividades realizadas en el exterior para sus empresas domiciliadas en Bolivia, y honorarios por prestaciones de servicios desde o en el exterior, cuando estos tienen relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

Asimismo, es posible observar que, en el Reglamento al Impuesto sobre las Utilidades en las Empresas, Decreto Supremo número 24051 se detallan otras rentas de fuente boliviana. Al respecto, el artículo 4 detalla casos como las rentas provenientes de arrendamientos de bienes inmuebles localizados en el territorio boliviano, las generadas de actividades civiles en el país, o la prestación de ciertos servicios realizados desde o en el exterior.

Sin embargo, llama la atención los escenarios descritos en los incisos b) y d) del artículo 4, los cuales señalan:

ARTÍCULO 4.- (UTILIDADES DE FUENTE BOLIVIANA). En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana:

(...)

b) **Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país;** los intereses de títulos públicos; el alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país; las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República; el cincuenta por ciento (50%) de las rentas vitalicias abonadas por compañías de seguro privado constituidas en el país y las demás utilidades que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país;

(...)

d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos **situados, colocados o utilizados económicamente en el país** o que tenga su **origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país.** (...) ¹¹⁴ (demarcado no es del original).

Es interesante que la norma indica expresamente que serán renta de fuente boliviana aquellas rentas provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país. De acuerdo con la disposición, se podría interpretar a contrario sensu, que aquellos rendimientos generados de depósitos bancarios invertidos fuera del país no serían rentas de fuente boliviana.

En cuanto al inciso d), esta disposición parece reforzar lo señalado en el artículo 42 de la Ley 843. Esto por cuanto se indica que serán rentas territoriales las provenientes de actividades desarrolladas o cuyo origen fuera propiamente el territorio de Bolivia, o aquellas de bienes que están situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio.

¹¹⁴ Ibid., art. 4.

En atención a la normativa mencionada anteriormente, se observa un principio de territorialidad en el cual es consistente y claro en que la fuente del ingreso, es el elemento fundamental para determinar si una renta es generada dentro del territorio de Bolivia.

2.4.2 Jurisprudencia

La jurisdicción en Bolivia sí presentó fallos directamente vinculados con el objeto de la presente investigación. Se identificaron distintas resoluciones a nivel judicial en las que se discutió la territorialidad de rendimientos generados por inversiones en el exterior o transacciones similares en el exterior.

En especial interés para la investigación, es el auto número 119-2016 del 5 de diciembre de 2016 del Tribunal Supremo de Justicia, Sala Contencioso y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera. En este caso, consistió en una demanda contenciosa interpuesta por La Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales.

La institución impugnó un ajuste realizado por la Administración General de Impuestos (denominada como "AGIT"), por cuanto interpretó que había omitido el gravamen de ingresos obtenidos por el contribuyente de inversiones en el exterior. Interpretamos que esta demanda, sería similar a lo que conocemos en Costa Rica como un proceso de lesividad.

Propiamente sobre los hechos, el contribuyente había obtenido ingresos por inversiones colocadas en Londres, Inglaterra provenientes de inversiones en rendimientos de Portafolio de Inversiones Merrill Lynch. Por consiguiente, el proceso promovido por la Gerencia tenía como pretensión el gravamen de estos ingresos en el impuesto a las utilidades en las empresas por interpretarles como rentas de fuente boliviana.

Como fundamento de la pretensión, se plantea tres argumentos para considerar dichos ingresos dentro del concepto de renta de fuente boliviana. El primero consiste en que, si bien los recursos eran invertidos en el exterior, estos provenían de recursos originados en el territorio de Bolivia por las actividades del contribuyente dentro del país.

Por lo cual, explica que se debió tomar en cuenta que para hacer la inversión se forman fondos de inversión en moneda extranjera en el territorio nacional. Este último aspecto fue sustentando en particular con el artículo 42 de la Ley 8343 en cuanto que son fuente boliviana los ingresos provenientes de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República.

Como segundo argumento, se indicó que, de acuerdo con la doctrina económica, se reconoce al capital como generador de rentabilidad e ingresos de tal manera que no es posible que exista rendimiento sin capital. Por lo cual, se argumenta que los incisos b) y d) del artículo 4 del Decreto número 24051 es claro en que los rendimientos de intereses cuyo origen sean capitales bolivianos serán rentas de fuente boliviana con independencia del lugar de celebración del contrato.

En esta línea de pensamiento, concluye la Gerencia que no se puede limitar el análisis al origen del rendimiento, sino que también debe observarse el origen del capital que lo genera.

Como tercer y último argumento, se indica que, de acuerdo con el principio de fuente, económicamente puede ser entendido por la doctrina económica por la jurisdicción que reconozca al capital o al rendimiento. Motivo por el que no puede existir rendimiento sin capital.

Sobre la posición del Tribunal, primeramente, se hace un recuento de las diferentes normas que hacen referencia al concepto de renta de fuente boliviano. Se destaca que

en el artículo 31 del Decreto 24051 se excluye dentro de la renta bruta de los contribuyentes, aquellos ingresos que sea de fuente extranjera.

En dichos términos, el Tribunal interpreta que las utilidades que provienen de intereses, derechos o capitales colocados en el país son aquellos que se entenderán de fuente boliviana. Por consiguiente, lo fundamental para determinar el gravamen de la renta es propiamente la fuente generadora del ingreso. A continuación, un fragmento sobre la resolución:

En el caso, el reclamo de la Administración Tributaria, es la renta o utilidad obtenida de la inversión en el "Portafolio de Inversión Merrill Lynch" que se encuentra en Londres – Inglaterra. Por lo que quedó establecido que la norma mencionada, no alcanza el cálculo del impuesto a la Utilidades de las Empresas. No como equivocadamente establece, sobre el origen del "capital"¹¹⁵.

De la anterior resolución, es destacable que el Tribunal confirmó la posición inicial de la AGIT en cuanto al no gravamen de los rendimientos en atención a la ubicación de la fuente productora de las rentas. Por lo tanto, pese a que el origen del capital fuera generador por actividades desempeñadas en territorio boliviano, lo importante es el lugar donde se genera el rendimiento.

Por otra parte, se puede observar la resolución 550-2017 de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, consistió en una demanda de un contribuyente para impugnar un ajuste realizado por la AGIT. Cabe señalar que el contribuyente era una entidad bancaria.

Dentro de los ajustes impugnados, es de interés para la investigación, que se discutió sobre la territorialidad de algunos ingresos obtenidos por el contribuyente. La

¹¹⁵ Tribunal Supremo de Justicia, Sala Contencioso y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Demanda Contenciosa Administrativo: voto 119-2016; 5 de diciembre de 2016", Expediente: 225/2015, *considerando*, párr. III.

discusión consistió sobre el gravamen de comisiones por tarjetas de débito y crédito en el exterior, y rendimientos generados en el exterior por medio de fondo denominado como Fondo de Requerimiento de Activos Líquidos.

Sobre las comisiones de las tarjetas en el exterior, estas eran comisiones que cobraba el banco por el retiro de dinero tras el uso de las tarjetas por parte de los cuentacorrentistas en el exterior.

En estos términos, el Tribunal interpretó que los rendimientos provenientes de las comisiones no eran rentas de fuente boliviana. En este sentido, se analizó que el hecho generador del impuesto solo acontece si este es realizado dentro del territorio nacional, de manera tal que el concepto de fuente boliviano requiere que el derecho para obtener una renta sea producido en el territorio. Menciona el Tribunal:

Conforme la normativa citada, el hecho generador se configura sólo si su elemento objetivo se desarrolla dentro del territorio Boliviano; en ese entendido, las utilidades de las empresas deben ser gravadas dentro del territorio nacional , en otras palabras el concepto de "fuente boliviana" se refiere a que el derecho a obtener una renta se genere dentro del territorio boliviano; es decir, lo importante es que el servicio sea prestado, el capital utilizado o el bien sea situado en el país, por lo que el IUE debe ser pagado en el lugar donde se perfecciona el hecho generador, y existentes o cuando se han configurado las circunstancias materiales previstas por Ley¹¹⁶.

Por medio de las anteriores consideraciones, el Tribunal interpretó que los ingresos por las comisiones no constituían rentas de fuente boliviana y por tanto no se encontraban sujetos al impuesto a las utilidades en las empresas. Además, dentro de la resolución se reforzó dicha conclusión al valorar que la Administración Tributaria no había justificado el ajuste en algunos de los incisos del artículo 42 de la Ley 843 para sustentar el gravamen de los ingresos extraterritoriales.

¹¹⁶ Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, "Demanda Contenciosa Administrativo: voto 550-2017; 12 de julio de 2017", Expediente: 440/2014, *considerando*, párr. IV.

En cuanto al ingreso por el Fondo de Requerimiento de Activos Líquidos, este se encuentra relacionado con el encaje mínimo legal que las entidades financieras deben de cumplir, de conformidad con los lineamientos establecidos por el Banco Central de Bolivia.

Sobre el tema, el encaje legal es la proporción de los depósitos del público que las entidades financieras tienen que mantener en el Banco Central o a través de él. Por su parte, el Fondo de Requerimiento de Activos Líquidos (Fondo RAL), es entendido como un fondo de inversión cerrado que es constituido solamente por los recursos que son aportados por las entidades financieras por medio del encaje legal en títulos.

De esta manera, cada entidad tiene registrado su aporte al Fondo RAL de forma individualizada. Además, se describe que el administrador del fondo es una Institución Financiera extranjera que actúa en condición de administrador delegado, seleccionado mediante resolución del Banco Central de Bolivia.

Más detalladamente sobre la transacción entre las partes, el contribuyente concedía un mandato de administración a favor del Banco Central para que este se encargara de la administración de los recursos del Encaje Legal. En consecuencia, el Banco Central transfería dichos recursos en títulos en moneda extranjera con tal de constituir el fondo RAL, dentro del cual la empresa contratada en el exterior se encargaba de administrar las inversiones.

En otras palabras, el Banco Central de Bolivia se constituía como un administrador que fungía de enlace entre la empresa contratada en el exterior (que administraba realmente las inversiones) con el Banco (contribuyente) que era el inversionista.

Ante este escenario, el Tribunal interpretó que los rendimientos generados por el Fondo RAL eran provenientes del exterior, ya que la empresa contratada en el exterior era quién realmente hacía las inversiones del fondo. Además, se observó que los

rendimientos eran pagados por emisores internacionales de los títulos valores que componían el Fondo RAL.

Realizado el anterior análisis, el Tribunal concluyó que los ingresos provenientes del Fondo RAL no eran rentas de fuente boliviana, ya que los rendimientos eran generados en el exterior al haber sido colocados fuera del territorio. Además, la relación entre el Banco Central y el contribuyente no implicaba una nacionalización del rendimiento, por cuanto los rendimientos eran obtenidos por las colocaciones efectuadas por el tercero en el exterior. En palabras del Tribunal:

(...) estas operaciones no se adecúan a los presupuestos establecidos en los Artículos 42 de la Ley No 843 y 4, Incisos b) y d) del Decreto Supremo No 24051, normativa tributaria con las que la Administración Tributaria observó dichos rendimientos considerándolos como ingresos imposables para la determinación del IUE; sin embargo, pretende justificar de que el contrato suscrito por el Banco Bisa S.A., y el BCB, materializa la transferencia de recursos de fuente boliviana para la inversión ya sea en territorio nacional como extranjero; **desconociendo principio de Territorialidad que significa tributar en el país en cuyo territorio se obtienen las rentas**, por lo que los rendimientos o ingresos obtenidos por los fondos RAL ME, fueron generados fuera del territorio nacional, por tanto los mismos no son utilidades de fuente boliviana por no provenir de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Bolivia, por lo que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no analizó correctamente el principio de fuente o territorialidad para dejar sin efecto el tributo omitido de IUE por este concepto¹¹⁷ (demarcado no es del original).

De acuerdo con lo expuesto, se evidencia una interpretación del principio de territorialidad conforme con el criterio de la fuente productora de la renta. Asimismo, es de destacar que en distintas partes de la resolución se menciona que el hecho generador del impuesto de las utilidades en las empresas solo se perfecciona si su elemento objetivo es realizado dentro de territorio. Lo anterior demuestra como el punto esencial sobre la territorialidad va a depender de que la actividad generadora del ingreso esté en el territorio de Bolivia.

¹¹⁷ Ibid.

2.5. España

2.5.1 Normativa

Se regula el Impuesto sobre la Renta en España mediante la Ley número 27/2014, denominada como Ley del Impuesto sobre las Sociedades, a las personas jurídicas. Es de mencionar que, en el caso de España, el Impuesto sobre la Renta a las personas físicas, se encuentra regulada de forma separada en la Ley número 35/2006.

Sobre el criterio de sujeción del impuesto, el país es reconocido como una jurisdicción con un criterio de renta mundial, tanto en el impuesto a las sociedades como a las personas físicas.

En el caso de las personas jurídicas, el elemento espacial del impuesto se encuentra definido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades al mencionar que el hecho imponible lo constituye la obtención de una renta por el contribuyente de cualquier origen o fuente:

Artículo 4. Hecho imponible

1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente¹¹⁸.

A pesar de que la norma sea breve en cuanto a la definición del criterio de sujeción, resulta ser claro que su sistema se rige por la renta mundial, ya que no hay una

¹¹⁸ Jefatura del Estado, "No. 27/2014: Ley del Impuesto sobre las Sociedades; 27 de noviembre de 2014", Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado: art. 4, consultado 14 de marzo, 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

circunscripción territorial para la sujeción de un ingreso. En su lugar, la norma establece una clara amplitud en cuanto a que la renta será objeto de tributación sin importar la fuente o el origen de esta.

Vemos, por tanto, que el contribuyente del IS va a tributar (sin perjuicio, claro está, de lo dispuesto en los tratados y convenios de doble imposición ratificados por España, art. 3 de la LIS) por su renta mundial; esto es, por toda la renta obtenida con independencia de donde se haya originado, ya sea en territorio español o en terceros países¹¹⁹.

Por otra parte, sobre el Impuesto a las Personas Físicas, el criterio de sujeción espacial se encuentra regulado en su artículo 2 al indicar que el objeto del impuesto contempla los rendimientos o ganancias obtenidas por el contribuyente, con independencia del lugar donde hubieran sido producidas.

Artículo 2. Objeto del Impuesto

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador¹²⁰.

Al respecto, la norma evidencia el criterio de renta mundial al mencionar que el lugar donde se hubiera producido la renta no sería importante para determinar el gravamen de un determinado ingreso. Asimismo, se aclara que la residencia del pagador tampoco sería un aspecto relevante por considerar para la sujeción del ingreso.

Por consiguiente, de las normas mencionadas anteriormente, se observa que España establece un criterio de renta mundial de una forma simple y breve en su regulación. En esencial, el sistema resulta claro al indicar que el hecho imponible o el

¹¹⁹ María Jesús Lillo Díaz, *Fiscalidad de las personas jurídicas*, (Madrid, España: Centro de Estudios Financieros, 2016), 69.

¹²⁰ Jefatura del Estado, "No. 35/2006: Ley del Impuesto sobre las Sociedades; 28 de noviembre de 2006", Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado: art. 2, consultado 14 de marzo, 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

objeto del impuesto lo constituye la obtención de un ingreso, sin importar su fuente, origen o lugar donde se hubieran producido.

Con motivo de haber adoptado un criterio de renta mundial, se establecen mecanismos en la normativa para evitar una doble tributación con respecto aquellos ingresos obtenidos desde el exterior.

Un primer mecanismo es la deducción de impuestos pagados en el exterior, la cual es posible de encontrar tanto en el Impuesto sobre las Sociedades, como en el Impuesto a las Personas Físicas.

De conformidad con el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades, indica que cuando la base imponible contemple rentas obtenidas y gravadas en el exterior, se podrá deducir de la cuota íntegra la menor de los dos siguientes montos:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga de este impuesto.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si hubieran sido obtenidas en territorio español.

Asimismo, el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre las Sociedades, se establecen reglas para evitar la doble imposición para el caso de dividendos y participaciones. La norma regula el caso en que una entidad española reciba ingresos por dividendos de entidades localizadas en el exterior, las cuales al momento de distribuir los dividendos fue gradado con una retención local.

Por otra parte, el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas, señala que cuando el contribuyente reciba rendimientos o ganancias patrimoniales

obtenidos y gravados en el extranjero, podrá deducir la menor entre los siguientes montos:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

El tipo medio efectivo de gravamen correspondería al resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido al dividir de la cuota líquida total la base liquidable.

Por otra parte, el segundo mecanismo que se puede observar es la amplia red de Convenios para Evitar la Doble Imposición que ha adoptado España para solventar la doble tributación con otras jurisdicciones. Como fue mencionado anteriormente, España cuenta con un total de 92 convenios¹²¹.

2.5.2 Normativa

Para el caso de España, no fue posible encontrar fallos o sentencias vinculadas con el tema de ingresos por inversiones realizadas en el exterior. Asimismo, no se encontró alguna sentencia o resolución de la Administración Tributaria Española en la cual se hiciera expresa referencia al criterio de Renta Mundial. Lo anterior podría obedecer a la seguridad jurídica que presenta un sistema de renta mundial en cuanto al gravamen de ingresos generados fuera del territorio nacional.

¹²¹ Agencia Tributaria Española. Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. "Normativa y criterios interpretativos (Convenios de doble imposición firmados por España)", *Agencia Tributaria Española*, no se conoce última actualización, consultado 14 de marzo, 2021, https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml

Sección III: Conclusiones del Capítulo

Se puede encontrar en cuanto a los criterios de sujeción comúnmente establecidos, el criterio objetivo (Principio de Territorialidad) y el criterio subjetivo (Renta mundial).

Con respecto al Principio de Territorialidad, este se encuentra fundamentalmente caracterizado por el concepto de la "fuente". Es decir, se considerará objeto de gravamen, aquellos ingresos cuya fuente generadora de la renta se encuentre dentro de un territorio. Caso distinto es la Renta Mundial, en el cual el punto determinante para gravar una renta es la condición de nacionalidad o residencia del sujeto, ya que una vez definido este aspecto, toda renta generada por el mismo se encontrará sujeta a imposición.

Ahora bien, a efectos del presente trabajo, se interpreta que el Principio de Territorialidad debería de estar caracterizado por los siguientes dos elementos:

- Elemento territorial: existe una delimitación territorial – espacial a efectos de considerar que una renta puede ser objeto de tributación. Por lo cual, solo aquellos ingresos que sean generados dentro del territorio podrían ser gravados.
- Elemento de la fuente: la fuente generadora del ingreso debe encontrarse dentro del territorio, para que la renta pueda ser objeto de tributación. La localización de la fuente es el aspecto que determina si la renta es sujeta o no a tributación.

En atención a lo anterior, la territorialidad de un determinado sistema tributario podría variar dependiendo del punto de conexión que se establezca entre el territorio y la fuente productora. Por lo tanto, en la medida que ambos elementos sean concordantes, se podría afirmar que existe un Principio de Territorialidad en sentido estricto. Sin embargo, en la medida que ambos elementos sean más distantes, existiría una territorialidad extendida.

Por lo tanto, no se podría afirmar que existe un sistema de territorialidad puro o perfecto a nivel internacional. En su lugar, cada país puede tener sistemas territoriales con características de uno u otro (en sentido estricto o extendido). Asimismo, el punto de conexión se inclinará más al lado de uno u otro, dependiendo de en qué medida se consideran gravados o no, aquellos ingresos que son generados fuera del territorio nacional.

De esta manera, la territorialidad extendida ha sido también denominada como "territorialidad reforzada" o "renta mundial limitado", en el tanto al ser comparado con un sistema de renta mundial, presenta similitudes en el gravamen de ingresos provenientes del exterior. Sin embargo, es de acotar que los sistemas de renta mundial cuentan con mecanismos para evitar aspectos como la doble tributación internacional.

En este orden de ideas, la territorialidad extendida parece tener roces con el concepto de extraterritorialidad. Este último concepto, está relacionado al caso en que la fuente productora de una renta se encuentra fuera de los límites geográficos de la jurisdicción en la que es objeto de tributación. Por lo cual, se podría concluir que las rentas extraterritoriales no deberían de ser objeto de imposición en un Principio de Territorialidad en sentido estricto, sin embargo, un sistema de territorialidad extendida podría considerarles como gravados.

Con respecto a la normativa encontrada y analizada en el presente capítulo, es de destacar que en la mayoría de las jurisdicciones se establece una definición general sobre el principio de territorialidad o el criterio de la fuente.

Cabe mencionar que en los casos de El Salvador y República Dominicana se establece de forma expresa el gravamen de los intereses generados de instrumentos financieros o inversiones colocados en el exterior. Estas disposiciones son de gran importancia ya que el sistema evita inconvenientes en relación con interpretaciones

extensivas del principio de territorialidad y concede mayor seguridad jurídica a los contribuyentes respecto a la aplicación del derecho.

En esta línea de pensamiento, pese a que Panamá no establece una norma sobre el gravamen de intereses en el exterior, si plantea escenarios expresos sobre rentas que se consideran de fuente panameña y rentas que no forman parte de este concepto. Dicha técnica legislativa parece ser oportuna y beneficiosa para los contribuyentes, al conceder casos concretos que dan mayor claridad sobre la aplicación y alcances del principio de territorialidad.

Por supuesto, no se puede obviar que los eventos tecnológicos y comerciales anteceden a las normas jurídicas, siendo que el legislador tiene como obligación regular los nuevos fenómenos económicos que sean presentados en la sociedad. Sin embargo, la elaboración de una definición general sobre el principio de territorialidad y el acompañamiento de normas que expresamente manifiesten la sujeción de determinadas rentas parece facilitar la aplicación del derecho para el operador jurídico. En este sentido, se puede observar como el Reglamento al Impuesto de las utilidades en las empresas en Bolivia, plantea distintos escenarios que expresamente constituyen rentas de fuente boliviana.

Igualmente, la redacción y descripción de la definición general de territorialidad puede ser otro punto clave al momento de interpretar la norma. En el caso de Bolivia, llama la atención que el artículo que hace referencia a la territorialidad tiene como título "Principio de la Fuente", como un indicador que la territorialidad de una renta estará asociada a la fuente productora de la misma.

Ahora bien, no se puede perder de vista que la aplicación de la norma jurídica también dependerá en gran medida sobre la interpretación que esta sea concedida por el intérprete en cada caso en concreto. Sin embargo, es de reiterar que entre más clara

sea la norma en su esencia y se regule de forma específica el tratamiento de casos que sean de interés para el legislador, el área o espacio de interpretación será menor.

En la jurisprudencia encontrada, por parte de El Salvador, Panamá y República Dominicana no fue posible encontrar un caso relacionado con el gravamen de inversiones en el exterior. Las resoluciones sobre territorialidad encontradas no evidencian alguna consideración o interpretación que fuera distinto a los términos del principio de territorialidad definido en sus regulaciones. En efecto, las resoluciones encontradas demuestran una aplicación literal de la territorialidad.

No obstante, situación distinta fue el caso de Bolivia. En los votos encontrados, los cuales consistieron con temas relacionados a la territorialidad de rendimientos generados por inversiones en el exterior, fue aplicado una interpretación de territorialidad basado en el criterio de la fuente productora.

Lo más importante, fue la consideración de que el gravamen del rendimiento no depende sobre el origen del capital, sino que el elemento clave consiste en el lugar donde se genera el rendimiento de la inversión. De esta manera, se precisa en que el hecho generador acontece cuando el elemento objetivo ocurre dentro del territorio nacional, descartando cualquier consideración vinculada con un aspecto subjetivo en cuanto al ingreso.

Por último, es de destacar que las cuatro jurisdicciones con un principio de renta territorial distan considerablemente en la definición de su criterio de sujeción espacial con relación al caso de España que cuenta con renta mundial. En este último, es claro que el ingreso será gravado sin importar la fuente o el lugar donde se produce la renta. Por lo tanto, sistemas que tienen incorporado un principio de territorialidad, salvo que tengan supuestos de extraterritorialidad contemplados en su normativa, no deberían de gravar ingresos producidos fuera de su territorio.

Capítulo III: La aplicación del Principio de Territorialidad en la Ley del Impuesto sobre la Renta de Costa Rica

Se abarca en el presente capítulo, de forma introductoria las principales características del impuesto sobre las utilidades costarricense, con un mayor énfasis en el Principio de Territorialidad. Posteriormente, se realiza un recuento de los distintos métodos interpretativos desde los cuáles podría analizarse dicho principio, en relación con la norma tributaria. Asimismo, los métodos interpretativos serán analizados con mayor énfasis en cuanto a la territorialidad sobre intereses generados por inversiones en el exterior.

Es importante aclarar que el presente apartado tiene por objeto definir el criterio de territorialidad establecido en la LISR, anterior a las reformas efectuadas por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, Ley N°9635. Por lo tanto, se cuenta con algunas consideraciones sobre la reforma fiscal, salvo para el criterio de territorialidad. Esto, suponiendo que la sentencia objeto de análisis fue emitida con anterioridad a la reforma apuntada. Sin embargo, al final del capítulo se procederá a analizar los cambios efectuados por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, relacionados con el Principio de Territorialidad.

Sección I: Características de la Ley del Impuesto sobre la Renta

La LISR en el caso de Costa Rica, presenta distintas características con respecto a su aplicación y entendimiento. En la doctrina nacional es aceptado por la mayoría de los autores, por no decir que todos, que nuestra ley presenta tres características fundamentales. Estas consisten en: circunscribir el gravamen de la renta según un sistema cedular, el criterio de territorialidad y el principio de renta producto.

A continuación, se explicará brevemente cada una de estas características.

1.1. Sistema cedular

El impuesto en un sistema cedular, se encuentra estructurado a partir de diferentes tipos de rentas, las cuales tendrán un tratamiento tributario independiente a las demás, de acuerdo a sus particularidades en concreto. En otras palabras, el impuesto sobre la renta tiene una aplicación distinta, dependiendo del tipo de renta que sea generada por el contribuyente.

(...) Es cedular, pues se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate. La categorización de las rentas se estructura según distintos criterios escogidos por el legislador, por ejemplo: la relación de dependencia o de autonomía en que se obtiene, si proviene del trabajo o del capital y, dentro de este, si proviene de operaciones de mercado financiero o no, o si se trata de rentas de cesión de capitales a terceros o de participación en los fondos propios de una entidad¹²².

En este sentido, la LISR –previo a su última reforma– contemplaba cuatro cédulas: el impuesto sobre las utilidades, el impuesto sobre las rentas percibidas del trabajo personal dependiente, el impuesto sobre los dividendos, y el impuesto sobre remesas al exterior. Cabe mencionar, que algunos autores han considerado también al impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero, como una quinta cédula del impuesto.

Cada una de dichas cédulas se rige por criterios específicos, dependiendo de los elementos de sus respectivos hechos generadores. A manera de ejemplo, el impuesto a las utilidades grava aquellas rentas derivadas del ejercicio de una actividad lucrativa; el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente grava los ingresos que son obtenidos producto de una relación laboral; y el impuesto sobre las remesas al exterior grava aquellas rentas de fuente costarricense que obtenga un no domiciliado en el territorio nacional.

¹²². Víctor Uckmar et al., *Manual de Derecho Tributario Internacional* (San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2014), 141.

Sin embargo, mediante la reforma fiscal aprobada por la Ley N°9635, se hicieron algunas modificaciones al sistema cedular que presentaba la LISR. Al respecto, se incorporó una nueva cédula (denominada impuesto sobre las rentas del capital y ganancias y pérdidas de capital) la cual abarcó otras cédulas ya existentes en la Ley (impuesto sobre los dividendos y el impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero).

Asimismo, la reforma incorporó algunas reglas con características similares a un sistema de renta global. Se entiende por renta global, aquel sistema en que los ingresos del contribuyente son sujetos a una misma base imponible, sin existir una diferenciación para los tipos de renta obtenidos.

1.2. Renta producto

El criterio de renta producto se caracteriza por establecer que las rentas que son objeto de sujeción al impuesto, son aquellas que provengan exclusivamente de la explotación de factores de producción, tales como la tierra, capital y trabajo; según se expuso en el capítulo anterior. Este principio está definido en la LISR en sus artículos 5 y 1, párrafo tercero. Como referencia, el artículo 5 de la LISR menciona:

Artículo 5.- Renta bruta. La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1.

La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales –sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la Ley No. 5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la Ley No.

837 del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No. 7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas¹²³.

En concordancia con lo anterior, el párrafo tercero del artículo 1 del mismo cuerpo normativo señala que el impuesto sobre las utilidades grava los ingresos, continuos u ocasionales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley¹²⁴.

Respecto a los ingresos que puede exceptuar la ley, en general, son aquellos que no cumplen con el criterio de renta producto, como lo es el caso de las herencias, los premios por loterías o donaciones, de acuerdo con lo establecido en los artículos 6 inciso f) y g) de la LISR¹²⁵.

1.3. Territorialidad

Una de sus principales características de la LISR, corresponde al criterio territorial como criterio objetivo de sujeción de una renta a imposición. Ello deriva principalmente del artículo 1 de la LISR, y se encuentra reforzado por el artículo 6 inciso ch) de esta misma ley.

Por lo cual, es posible afirmar que el artículo 1 de la LISR es la norma primaria que hace referencia a la aplicación del principio de territorialidad en nuestro sistema impositivo, ya que describe el elemento de sujeción espacial del hecho generador. En este sentido, indica la norma:

¹²³ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 5, consultado 11 de junio, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

¹²⁴ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 1 párrafo tercero, consultado 11 de junio, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

¹²⁵ Ibid.

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 **fFuente costarricense**.

(...)

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 periodo fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley (demarcado no es del original).

De acuerdo con lo anterior, el criterio de territorialidad que enmarca la LISR obedece al concepto de "*renta de fuente costarricense*" descrito en la norma; siendo este definido como aquellas rentas generadas en virtud de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. Por consiguiente, es por el vínculo entre la generación de la renta y el territorio nacional, que es posible enmarcar a nuestro impuesto sobre las utilidades como un sistema de renta territorial.

En consecuencia, es posible señalar que el principio de territorialidad está estrechamente vinculado con el concepto de renta de fuente costarricense. En este sentido, desde una perspectiva meramente técnica, el aspecto medular de la territorialidad en la LISR es la definición de "fuente costarricense".

Por otra parte, el artículo 6 inciso ch) de la LISR, refuerza la territorialidad del impuesto, al excluir de la renta bruta a aquellas rentas provenientes de bienes o capitales localizados en el exterior:

ARTÍCULO 6º.- Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta:

(...)

ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales **localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país**¹²⁶ (demarcado no es del original).

Lo interesante de la norma, es la aclaración en que el lugar donde se hubiere celebrado y ejecutado el contrato es irrelevante para la sujeción de la renta. Siendo únicamente necesario, para la exclusión de la renta bruta, que los bienes o capitales objetos de negociación se localicen o coloquen en el exterior.

Por otra parte, con respecto al RLISR, es relevante mencionar que dicho cuerpo normativo no presenta disposiciones que adicionen alguna consideración sobre el criterio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades. Por lo cual, su contenido se encuentra en los mismos términos establecidos por la LISR¹²⁷. Lo anterior es consecuente con el Principio de Reserva de Ley, en cuanto a que los elementos del hecho generador solamente pueden ser definidos mediante una ley. Por lo tanto, el RLISR no podría aumentar o detallar los alcances de la territorialidad.

Paralelo a lo anterior, cabe indicar que la Ley cuenta con más artículos relacionados con el concepto de renta de fuente costarricense, pero desde la perspectiva de personas físicas o jurídicas no domiciliadas en el territorio costarricense. Estos se pueden observar en el impuesto sobre las remesas al exterior.

Así, el artículo 54 de la LISR señala los términos en que una renta obtenida por un sujeto no domiciliado en el país puede ser catalogada de fuente costarricense. Consideramos que este artículo no se aparta del concepto dispuesto en los artículos 1 y 6 inciso ch) de la Ley. Sin embargo, llama la atención que esta cédula del impuesto presenta una serie de casos especiales de renta de fuente costarricense, visibles en el artículo 55 de la LISR.

¹²⁶ Ibid.

¹²⁷ En este sentido, se pueden observar los artículos 2 y 3 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Estos casos son una excepción a la territorialidad que presenta el impuesto. Cuando un sujeto no residente obtiene un ingreso contemplado en alguno de los supuestos del artículo 55, se encontrará automáticamente gravado con el impuesto sobre remesas al exterior, independientemente del territorio en el que se preste el servicio, se localice el bien, o se utilice el capital.

No obstante, es importante tener en cuenta que dicha excepción a la territorialidad solamente es aplicable a la cédula del impuesto sobre las remesas al exterior, y en los casos indicados en el artículo mencionado.

En atención a las anteriores normas, es posible afirmar que el principio de territorialidad establecido en la LISR, se encuentra basado en el concepto de la fuente (renta de fuente costarricense) como criterio de sujeción de una renta en el territorio de Costa Rica. Las normas que hacen referencia al elemento espacial del hecho generador del impuesto siempre hacen referencia a dicho concepto.

En relación con la ley N°9635, esta reforma efectuó un pequeño cambio a la definición del concepto de la fuente establecido en la LISR, se entiende que, con el propósito de reforzar el carácter territorial del elemento espacial de su hecho generador, no obstante, en un apartado más adelante se exponen consideraciones sobre este aspecto.

De esta manera, es claro que el impuesto sobre las utilidades está caracterizado por un criterio de sujeción espacial enmarcado por concepto de renta de fuente costarricense, el cual puede ser visto como un sistema territorial. No obstante, pese a ser un aspecto que se considera materia privativa de la ley, los alcances de la territorialidad son ampliamente debatidos dependiendo de la interpretación empleada por los operadores jurídicos que conocen de controversias en este tema.

Sección II: Interpretación de las normas tributarias en Costa Rica

Como fue descrito en el apartado anterior, la LISR cuenta con normas jurídicas que demarcan un principio de territorialidad en el impuesto. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que la aplicación de las normas jurídicas conlleva una labor de interpretación por parte del operador jurídico para determinar sus alcances y limitaciones.

Ante esta situación, es oportuno identificar los diferentes métodos interpretativos avalados por el ordenamiento jurídico con tal de analizar las distintas posturas que se podrían generar respecto a la definición de renta de fuente costarricense establecida en el artículo 1 de la LISR. Para efectos de la presente investigación, se realizará un mayor énfasis de la interpretación de esta norma respecto al caso de rendimientos provenientes de la inversión de capitales en el exterior.

Entrando en materia, el artículo 10 del Código Civil, establece cuatro métodos de interpretación de las normas jurídicas dentro del ordenamiento jurídico. Para una mejor referencia, menciona el artículo:

Artículo 10.- Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas¹²⁸.

De conformidad con el artículo, se pueden observar los siguientes métodos de interpretación: interpretación literal, interpretación histórica, interpretación progresiva, e interpretación teleológica. En este sentido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado en diversas resoluciones que este artículo contempla 4 métodos

¹²⁸ Asamblea Legislativa, "No. 63: Código Civil; 28 de setiembre de 1887", Sinalevi: art. 10, consultado 11 de junio, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=15437&nValor3=0&strTipM=TC

interpretativos que son comunes en la doctrina: "filológico o gramatical, lógico, histórico y sociológico"¹²⁹.

Propiamente en el ámbito tributario, el artículo 6 del CNPT, establece que "las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el derecho común"¹³⁰. Por consiguiente, los métodos de interpretación que se desprenden del artículo 10 del Código Civil pueden perfectamente ser utilizados para las normas tributarias; siempre que de dicha interpretación o aplicación análoga para llenar "vacíos legales", no deriven imposiciones o beneficios fiscales no contemplados por la norma legal.

Ahora bien, los métodos interpretativos deben ser utilizados por parte del operador jurídico, en atención a los principios constitucionales tutelados por nuestra Carta Magna. En particular, la obligación de contribuir a las cargas públicas del Estado deriva del artículo 18 de la Constitución Política. Por lo tanto, existen garantías y derechos de orden constitucional a favor de los contribuyentes en cuanto a la aplicación del ordenamiento jurídico tributario.

Como reflejo de lo anterior, el Título VI del CNPT establece los Derechos y Garantías del Contribuyente, en el cual el artículo 167 del CNPT hace referencia los principios tributarios que deben ser tomados en cuenta al momento de aplicar el sistema tributario:

Artículo 167.- Principios generales tributarios

Por medio de la tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera

¹²⁹ En este sentido, pueden observarse los votos 1254-2011, 840-2011, 145-2008, 657-2007 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

¹³⁰ Asamblea Legislativa, "No. 4755: Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3 de mayo de 1971", Sinalevi: art. 6, consultado 17 de junio, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=0&strTipM=TC

significativa, el ejercicio de un derecho o la libertad fundamental tutelados por la Constitución Política.

La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, neutralidad, proporcionalidad y eficacia. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y las garantías de los contribuyentes establecidos en el presente título. En las materias que corresponda, se adoptarán técnicas modernas, tales como gestión de riesgo y controles basados en auditorías, así como el mayor aprovechamiento de la tecnología de la información, la simplificación y la armonización de los procedimientos.

Los citados principios deberán ser interpretados en consideración a criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad¹³¹ (demarcado no es del original).

Asimismo, es fundamental recordar que la normativa tributaria, se encuentra sujeta a los principios rectores del Derecho Público. A efectos de interpretar las normas jurídicas, su aplicación debe atender las finalidades públicas perseguidas por el ordenamiento jurídico. En este sentido, el artículo 113 de la LGAP señala:

Artículo 113.-

1. El servidor público deberá desempeñar sus funciones de modo que satisfagan primordialmente el interés público, el cual será considerado como la expresión de los intereses individuales coincidentes de los administrados.
2. El interés público prevalecerá sobre el interés de la Administración Pública cuando pueda estar en conflicto.
3. En la apreciación del interés público se tendrá en cuenta, en primer lugar, los valores de seguridad jurídica y justicia para la comunidad y el individuo, a los que no puede en ningún caso anteponerse la mera conveniencia¹³².

En consecuencia, el operador jurídico debe interpretar la norma tributaria en concordancia a los principios contenidos en la Constitución Política en cuanto a Reserva de Ley, Capacidad Contributiva, Doble Imposición (expuestos en el capítulo anterior), y

¹³¹ Asamblea Legislativa, "No. 4755: Código de Normas y Procedimientos Tributarios; 3 de mayo de 1971", Sinalevi: art. 167, consultado 22 de agosto, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=0&strTipM=TC

¹³² Asamblea Legislativa, "No. 6277: Ley General de la Administración Pública; 2 de mayo de 1978", Sinalevi: art. 113, consultado 22 de agosto, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=13231&nValor3=0&strTipM=TC

en respeto a los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y equidad. Lo anterior con tal de que la aplicación de la norma tributaria tenga como norte la satisfacción del interés público de contribución de las cargas públicas, en equilibrio con las garantías del contribuyente que surgen a partir de dicha obligación.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se procederá a emplear cada uno de los métodos interpretativos avalados por el derecho común para la aplicación de las normas tributarias, entendiendo por estos la interpretación: literal, sistemática, histórica, y teleológica. A su vez, se aprovechará para aplicar otros métodos interpretativos que son comunes en el ámbito jurídico, consistiendo estos a la interpretación sistemática y la interpretación económica del derecho.

En estos términos, se aplicará cada uno de los métodos a las normas que regulan el elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre las utilidades, con tal de identificar los métodos más adecuados para su interpretación.

2.1. Interpretación literal

2.1.1. Descripción del método interpretativo

Sobre la interpretación literal o gramatical, este es el método tradicional para interpretar las normas jurídicas. Se pretende interpretar a partir de la definición de las palabras en el lenguaje, buscando el sentido propio de estas con tal de obtener los alcances de las normas jurídicas.

Utiliza como variable de interpretación el lenguaje con el que está construida la norma y, para ello, toma en cuenta la gramática, la sintaxis y el significado de las palabras. Este último puede ser el común o el técnico-jurídico si la palabra usada con contenido específico dentro del Derecho. A veces, inclusive, la norma usa la misma palabra una vez en su sentido común y otro en su sentido técnico¹³³.

¹³³ Marcial Rubio Correa, Interpretación de normas tributarias (Perú, 2003), consultado 25 de julio, 2019, https://www.academia.edu/23722555/Interpretaci%C3%B3n_de_normas_tributarias_de_Marcial_Rubio_Correa

En estos términos, la interpretación literal es considerada como el primer método al cual el operador jurídico debe recurrir para interpretar la norma jurídica, ya que es el primer contacto que se obtiene con esta.

Es importante señalar que siempre se usa el método literal para encontrar el significado de las normas, porque es con él que tomamos el primer conocimiento de lo que ellas dicen. Del método literal se sirve cualquier interpretación que se haga, aunque después busque significados complementarios en otros métodos¹³⁴.

Asimismo, la interpretación literal infiere que la descripción de la norma es autosuficiente para su comprensión, ya sea mediante el lenguaje común o el lenguaje técnico que puedan abarcar sus palabras.

De esta manera, el método interpretativo es eficiente en términos de seguridad jurídica sobre la aplicación del derecho. Sin embargo, la interpretación literal no es excluyente de emplear otros métodos con tal de completar el sentido de las normas jurídicas.

Igualmente, es importante advertir que el método interpretativo ha sido cuestionado cuando es utilizado de forma aislada, por cuanto se ha señalado que una interpretación estricta de la literalidad de la norma, puede limitar la atención de los fines para los que fue creada. Al respecto Torrealba Navas (2019) puntualiza sobre la interpretación literal, que el mismo lenguaje no siempre es claro de tal manera que las mismas palabras pueden tener significados distintos y hacer más complejo la utilización del método.

¹³⁴ Ibid.

2.1.2. Aplicación del método

Con tal de aplicar el método de interpretación literal, es necesario descomponer los distintos elementos que abarcan la definición de renta de fuente costarricense establecida en el artículo 1 de la LISR.

Observando las distintas disposiciones que tratan la territorialidad en la LISR, el artículo 1 de la mencionada Ley parece ser la principal norma al respecto. Este artículo versa sobre la materia imponible y el hecho generador en del impuesto sobre las utilidades, y además es donde se define el concepto de renta de fuente costarricense, elemento esencial para la sujeción de una renta en el territorio.

Por lo cual, la definición de renta de fuente costarricense debe ser el elemento central de interpretación, con tal de determinar el alcance del criterio de territorialidad en el impuesto sobre las utilidades costarricense. De este modo, señala el artículo 1 de la LISR:

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 periodo fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley¹³⁵ (demarcado no es del original).

De la definición anterior, los criterios para definir si una renta es de fuente costarricense, corresponden a si esta proviene de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. Siendo, así las cosas, cada uno de estos criterios debe ser interpretado de forma separada para entender los alcances de cada supuesto abarcado por la norma.

¹³⁵ Asamblea Legislativa, “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988”, Sinalevi: art. 1 bis, consultado 9 de septiembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

2.1.2.1. Servicios prestados

El concepto de servicio tiene una vasta cantidad de definiciones, según el Diccionario de la Real Academia Española, dentro de las cuales se puede destacar la siguiente: "*Servicio (...) 17. Función o prestación desempeñadas por organizaciones de servicio y su personal*"¹³⁶. Una definición más precisa sobre este concepto se puede encontrar en el Diccionario del español jurídico de esta misma Institución, en la que se indica:

1. Gral. Prestación que satisface alguna necesidad humana y que no consiste en la producción de bienes materiales.
2. Adm. Organismo, institución, dependencia administrativa.
3. Adm. Actividad de las administraciones públicas o de organizaciones privadas que cumplen misiones de interés general.
4. Adm. Situación administrativa de los funcionarios públicos¹³⁷.

De acuerdo con el primer punto de la anterior definición, se observa una conceptualización de carácter excluyente del término servicio. Es decir, un servicio es todo aquello que no contempla propiamente la producción de bienes abarcando de esta forma una gran cantidad de operaciones dentro del concepto.

En el ordenamiento jurídico tributario, no se cuenta con una definición de servicio. Se podría decir que es un concepto prácticamente sobreentendido en el lenguaje jurídico. Como referencia, se puede mencionar el concepto de "servicio" que contempla el hecho generador del impuesto sobre el valor agregado vigente.

En tal sentido, el artículo 2 de la LIVA se establece una definición excluyente del concepto de servicio, en relación con el concepto de los bienes objeto de transmisión. Menciona el artículo: "Artículo 2- Hecho generador (...) 2. Para los fines de esta ley, se

¹³⁶ Real Academia Española; s.v. Servicio, consultado 9 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=XhXvJqs>

¹³⁷ Real Academia Española. Diccionario del español jurídico; s.v. Servicio, consultado 9 de septiembre, 2019, <https://dej.rae.es/lema/servicio>

entiende por prestación de servicios toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes”¹³⁸.

En atención a lo anterior, el concepto de servicios puede abarcar una amplia gama de actividades dentro de las que se satisface una necesidad humana determinada, sin que ello pueda implicar la transmisión o venta de bienes.

Para efectos del impuesto sobre las utilidades, es importante que este concepto tampoco resulte ser tan amplio que cubra la totalidad de actividades económicas que no conformar propiamente la transmisión de bienes. En caso de hacerlo, podrían incluirse transacciones que su naturaleza no sea propiamente la de un servicio, tal como lo es el caso del pago de intereses o rendimientos, cuyo tratamiento es propiamente como el de un capital.

En este orden de ideas, por servicios se pueden entender aquellas actividades económicas relacionadas con labores técnicas o profesionales, que no implican la venta de un bien, por medio de las cuales un tercero ve satisfecho una necesidad en particular.

Con respecto al término de “*prestados*”, o más bien servicios prestados, a primera vista no parece haber mayor discusión en cuanto al ligamen de este verbo con el concepto de servicios. Es decir, la prestación del servicio hace referencia a la labor de realizar el servicio, de prestar el servicio.

Sin embargo, puede acontecer la duda si la prestación del servicio se encuentra referida al lugar donde el prestador del servicio desarrolla su actividad, o si este consiste en el lugar donde dichos servicios son recibidos. Ante esta situación, hay dos posibles

¹³⁸ Asamblea Legislativa, “No. 6826: Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”; 8 de noviembre de 1982. Sinalevi: art. 2; consultado 9 de Septiembre de 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526

interpretaciones sobre el tema: si el criterio de la fuente está vinculado desde la perspectiva del “*prestador*” o desde la perspectiva de “*quien recibe el servicio*”.

Para estos efectos, se puede observar la definición del verbo “*prestar*” en el Diccionario de la Real Academia Española:

1. tr. Entregar algo a alguien para que lo utilice durante algún tiempo y después lo restituya o devuelva.
2. tr. Ayudar, asistir o contribuir al logro de algo.
3. tr. Dar o comunicar.
4. tr. Tener u observar. Prestar atención, paciencia, silencio.
5. intr. Aprovechar, ser útil o conveniente para la consecución de un intento.
6. intr. Dar de sí, extendiéndose.
7. prnl. Ofrecerse, allanarse, avenirse a algo¹³⁹.
8. prnl. Dar motivo u ocasión para algo. Su actitud se presta A malentendidos¹⁴⁰.

En general de las definiciones observadas anteriormente, se puede observar que los puntos 1, 2 y 6 hacen referencia a una acción de dar o entregar. Por lo que el término prestar debería estar relacionado con la acción de entregar el servicio desde una óptica del prestador.

Como resultado, cuando se observa la frase servicios prestados en el territorio nacional, se puede interpretar que la frase hace referencia al lugar de donde se presta el servicio. Es decir, desde la perspectiva de la fuente del servicio (o también llamada fuente productora), del lugar donde el prestador del servicio realiza las actividades económicas que generan el servicio.

Asimismo, es importante considerar que, en el derecho de las obligaciones, se menciona el concepto de prestación, como parte de los elementos que componen una obligación en particular. En este sentido, dicho concepto está relacionado con la actividad que debe llevar a cabo el deudor de la obligación respectiva, tal como lo menciona José

¹³⁹ Real Academia Española; s.v. Prestar, consultado 14 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=U799kM9>

¹⁴⁰ Real Academia Española; s.v. En, consultado 14 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=EuPaWdO>

Luís La Cruz Berdejo (citado por el Centro de Investigación Jurídica en Línea): "*Toda obligación, consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa. Como dar es una acción, en definitiva, toda prestación contiene un hacer o un omitir*"¹⁴¹. Por lo tanto, la prestación de un servicio debería de referirse al lugar donde el sujeto ejecuta y realiza las actividades correspondientes para efectuar el servicio.

Asimismo, la frase completa del concepto de fuente costarricense para los servicios menciona "*servicio prestado en el territorio nacional*". Es oportuno considerar la definición de la preposición "*en*" dentro de la norma. Para estos efectos el diccionario de la Real Academia Española indica por dicha preposición "en":

1. prep. Denota en qué lugar, tiempo o modo se realiza lo expresado por el verbo a que se refiere. Pedro está en Madrid. Esto sucedió en Pascua. Tener en adobo.
2. prep. sobre¹. El rey le ha dado una pensión en la renta del tabaco.
3. prep. Denota aquello en que se ocupa o sobresale alguien. Trabajar en bioquímica.
4. prep. Denota situación de tránsito. En prensa. En proyecto.
5. prep. por. Lo conocí en la voz.
6. prep. Tan pronto como, después que. En poniendo el general los pies en la playa, disparó a la artillería.
7. prep. Denota el término de algunos verbos de movimiento. Caer en un pozo. Entrar en casa.
8. prep. desus. con. Alegrarse en una nueva.

De lo anterior, es de gran relevancia lo indicado en la primera definición de la preposición. Esto porque la preposición hace alusión al lugar en que se realiza lo expresado por el verbo. Aterrizando esto a la definición de fuente costarricense, el verbo objeto de interpretación correspondería al de prestar (servicios prestados), por lo que la frase tendría el sentido de en qué lugar es que se realiza o efectúa la prestación del servicio, siendo su respuesta el territorio nacional.

¹⁴¹ Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL), "Tema: Las Obligaciones", no se indica última actualización, consultado 9 de octubre 2021, file:///C:/Users/bn897pn/Downloads/las_obligaciones.pdf

De esta manera, la pregunta para saber si la renta es de fuente costarricense correspondería a si la prestación del servicio efectivamente se realiza en Costa Rica. Por este motivo, la frase debería aludir al prestador del servicio, no a la parte que lo consume.

Con respecto a la perspectiva de quien consume el servicio, de la literalidad de la Ley resulta más difícil inferir esta interpretación. Para poder asumir este último caso, sería necesario que la Ley indicara como fuente costarricense aquellos servicios “consumidos” en el territorio nacional.

En atención a lo expuesto anteriormente, el concepto de renta de fuente costarricense en relación con los servicios que son prestados en el territorio nacional debería ser entendido desde la perspectiva del prestador dentro del territorio. En otras palabras, el enfoque debería ser respecto a la fuente productora de la renta, no la pagadora.

2.1.2.2. Bienes situados

Sobre el concepto de bien, primeramente, el diccionario de la Real Academia Española lo define como “(...)6. m. pl. Der. Cosas materiales o inmateriales en cuanto objetos de derecho”¹⁴². Asimismo, nuestro Código Civil, en su artículo 253, señala que “los bienes consisten en cosas que jurídicamente son muebles o inmuebles, corporales o incorporales”¹⁴³.

De esta manera, no parece haber mayor discusión sobre el término de bienes, ya que este hace referencia a aquellas cosas que pueden ser muebles o inmuebles, al igual que materiales o inmateriales. Por supuesto, en la doctrina se puede encontrar toda una

¹⁴² Real Academia Española; s.v. Bien, consultado 14 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=EuPaWdO>

¹⁴³ Asamblea Legislativa, “No. 63: Código Civil”; 28 de setiembre de 1887. Sinalevi: art. 253; consultado 9 de setiembre de 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526

clasificación del concepto de bienes, tal como lo expone Torrealba Navas (2019) con respecto a los bienes muebles, inmuebles, corporales, incorporales. Sin embargo, no se observa necesario hacer mayor énfasis en este detalle.

Para efectos fiscales, se debería considerar las rentas que son producidas por la explotación de un bien en particular. Se podría decir que en general este tipo de rentas presentan un carácter pasivo, de parte del titular de este.

Retomando el concepto de la fuente, el artículo 1 de la LISR menciona que son bienes situados en el territorio nacional, lo cual no parece tener mayor controversia en que el bien debe estar situado físicamente en el país.

De esta manera, se puede entender bajo el concepto de bienes, todas las rentas que sean producto de bienes cuya ubicación está en el país. Se pueden ver casos muy claros de este supuesto, como lo es el arrendamiento proveniente de un bien inmueble situado dentro del territorio (casas, apartamentos, entre otros).

2.1.2.3. Capitales utilizados

Sobre la definición de capitales, hay que acotar que este concepto resulta ser bastante abstracto, debido a la gran diversidad de definiciones a las que puede hacer referencia el mencionar "*capital*".

Esto sucede por el uso de la palabra en el ámbito económico. En efecto, para efectos fiscales resulta de interés observar todas aquellas definiciones que están vinculadas a este ámbito económico. Esto porque el objeto del gravamen son las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes. Se pueden destacar las siguientes definiciones que plantea en el diccionario de la Real Academia Española:

(...)

4. m. Hacienda, caudal, patrimonio.

5. m. Valor de lo que, de manera periódica o accidental, rinde u ocasionarentas, intereses o frutos.
6. m. Der. Cantidad de dinero que se presta, se impone o se deja a censo sobre una o varias fincas, sobre todo cuando es de alguna importancia.
7. m. Econ. Conjunto de activos y bienes económicos destinados a producir riqueza¹⁴⁴. mayor

De este modo, se observan principalmente dos aspectos de las anteriores definiciones. El capital como aquel patrimonio o conjunto de bienes y activos de un sujeto, y el capital en cuanto a términos de crédito (por ejemplo, préstamos). Sin embargo, estas definiciones son propias del lenguaje común, siendo importante hacer un mayor énfasis a aquellas definiciones de un nivel más técnico.

Desde la perspectiva contable, es interesante observar la definición de capital que presenta "El Marco Conceptual para la Información Financiera" emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 2010. En este documento, se define un concepto financiero de capital y un concepto físico de capital.

(...) 4.57 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente¹⁴⁵.

Por parte de la perspectiva jurídica, no existe una referencia directa sobre el concepto de capital. Al respecto, el Código de Comercio hace alusión a los aportes de capital que se realizan en una sociedad de capital con tal de que un sujeto pueda tener la condición de socio. La suma de todos estos aportes constituye el capital social de la entidad.

¹⁴⁴ Real Academia Española; s.v. Capital, consultado 14 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=7K8odkF>

¹⁴⁵ IFRS, "El Marco Conceptual para la Información Financiera", no se indica última actualización, consultado 16 de setiembre 2019, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2018/framework.pdf>

En concreto sobre los aportes de capital que pueda realizar un socio, el artículo 28 del Código de Comercio establece que “cada socio deberá aportar alguna parte de capital, sea en dinero, bienes muebles o inmuebles, títulos valores, créditos, trabajo personal o conocimientos”¹⁴⁶. De esta manera, se proporciona una definición amplia de capital que puede integrar tanto bienes tangibles como intangibles.

No obstante, es nuestra interpretación que la definición de capital a la que se refiere el artículo 1 de la LISR, cuando define el concepto de renta de fuente costarricense, no es tan amplio. El concepto de bienes ya se encuentra estipulado como uno de los tres supuestos de renta de fuente costarricense. Por lo cual, no parece apropiado adoptar una noción física de capitales, la cual incluye bienes en general tales como bienes muebles, inmuebles, tangibles e intangibles, entre otros.

En su lugar, la descripción tiene por destino abarcar aquellos capitales relacionados con el dinero, o sus distintas formas de créditos. Esto en concordancia con el concepto financiero de capital, como sinónimo de una inversión que puede estar relacionada con títulos, activos o créditos que son susceptibles de inversión por parte del contribuyente. Por lo tanto, para efectos del artículo 1 de la LISR, se debería de partir de un concepto financiero de capital relacionado con activos financieros que pueden ser objeto de inversión (y por tanto generador de un rendimiento) por parte del contribuyente.

Esto hace más sentido al observar que la ley indica capitales utilizados. La Real Academia Española define por utilizar: “1. tr. Hacer que algo sirva para un fin. 2. tr. Aprovecharse de algo o de alguien”¹⁴⁷. Tiene más sentido hablar del uso de capitales en relación con el dinero u operaciones de este en instrumentos financieros, que hacerlo con bienes muebles o inmuebles.

¹⁴⁶ Asamblea Legislativa, “No. 3284: Código de Comercio”; 30 de abril de 1964. Sinalevi: art. 28; consultado 9 de setiembre de 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=32526

¹⁴⁷ Real Academia Española; s.v. Utilizar, consultado 14 de septiembre, 2019, <https://dle.rae.es/?id=7K8odkF>

En este último caso, los bienes pueden generar rentas donde efectivamente se encuentren. En cambio, los capitales se encuentran representados por el dinero, que su naturaleza es la de un bien fungible, y su valor está dado por sí mismo.

(...) Son fungibles los bienes jurídicamente intercambiables o conmutables. Desde la perspectiva de las partes interesadas, las peculiaridades o propiedades especiales que pudieran distinguir a las cosas fungibles, son consideradas, en el plano jurídico, como intrascendentes. (..) El arquetipo de los bienes fungibles es el dinero: si alguien recibe en un mutuo una suma de dinero, da lo mismo que restituya una cantidad equivalente de unidades monetarias¹⁴⁸.

En consecuencia, el dinero es un bien tan genérico, que no necesita ser determinado o identificable para ser transado, sino que solamente se necesita reconocer su cantidad. Por la circulación del dinero este nunca es el mismo de forma física, sino que lo importante es su representación cuantitativa.

Por estos motivos, es que tiene mucho más sentido hablar de capitales utilizados, ya que la utilización del capital si puede tener un espacio determinado. En otras palabras, lo que interesa es el lugar donde el capital es utilizado para generar rendimientos.

Volviendo al concepto de la fuente, tiene sentido que cuando la norma señala que es renta de fuente costarricense la proveniente de capitales utilizados en el territorio nacional, la palabra "*utilizados*" haga referencia al lugar donde la utilización del capital genera el rendimiento.

Es importante recordar que el concepto de la fuente es el criterio de sujeción espacial del impuesto sobre las utilidades. Es por medio de este criterio, que el rendimiento generado por una determinada transacción se encuentra gravada o no con el impuesto. Por consiguiente, el verbo utilización también debería tener este sentido, ya

¹⁴⁸ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo II: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 503.

que se debe confirmar que el rendimiento del capital sea generado en nuestro territorio para su gravamen.

De conformidad con lo anterior, desde una interpretación literal del artículo 1 de la LISR, cuando la norma indica que es renta de fuente costarricense aquellas rentas provenientes de capitales utilizados en el territorio nacional, contempla toda renta generada por la utilización del capital en nuestro país. Por lo cual, el lugar en donde se genere el rendimiento, es el punto clave para identificar si es o no renta de fuente costarricense.

2.2. Interpretación lógica o sistemático

2.2.1. Descripción del método interpretativo

La interpretación lógica o sistemática tiene como punto de partida la existencia de una interpretación armónica entre las normas jurídicas como un todo en el ordenamiento jurídico. En este sentido, la norma debe ser observada como parte de todo un cuerpo normativo que dota de coherencia y sistematización a sus disposiciones. *“Las normas no deben interpretarse de manera aislada, sino en relación con las disposiciones y, sobre todo, con los valores concordantes del ordenamiento jurídico globalmente considerado”*¹⁴⁹.

Esta interpretación parte del supuesto que el ordenamiento jurídico es un sistema integrado. El conjunto de normas que regulan una determinada materia o situación jurídica, tienen coherencia entre sí de manera tal que proporcionan una mayor claridad sobre su aplicación.

¹⁴⁹ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo I: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 55

Sobre el uso de este método, Rubio Correa (2003) expone dos formas para efectuar este tipo de interpretación. La primera es mediante la comparación de normas, por lo que, si el ordenamiento plantea distintas normas que abarcan supuestos similares a los hechos o situaciones que son regulados, estas deberían de tener una línea de pensamiento similar.

La primera modalidad es la del método sistemático por comparación de normas: si hay dos normas que son más o menos homogéneas en sus mandatos, comparar una con otra permite enriquecer la interpretación de una en función de la otra. Se supone que el legislador imprime los mismos principios tras las normas afines y, por consiguiente, el principio común puede clarificar el significado de cada una de ellas¹⁵⁰.

Por otra parte, el autor expone que otra modalidad es mediante la ubicación de la norma. Dependiendo de en qué lugar del texto normativo o la legislación, se puede dar una mayor coherencia y certeza sobre su aplicación dentro del ordenamiento.

(...) La otra modalidad sistemática de interpretación es el recurso al método sistemático por ubicación de la norma. Toda norma tiene uno o más lugares dentro del Derecho. En ese lugar, interactúa con otras normas y, el conjunto de ellas, permite que dentro de esa ubicación de cada norma enriquezca su significado y regule específicamente un determinado campo de la realidad excluyendo a los demás.¹⁵¹

Por consiguiente, el método interpretación sistemático permite al intérprete entender una disposición en conjunto con otras normas jurídicas que integran la materia. Para estos efectos, se pueden analizar desde la coherencia con otras normas relacionadas con el objeto de regulación, o también por medio de la ubicación de la disposición dentro del ordenamiento jurídico.

¹⁵⁰ Marcial Rubio Correa, Interpretación de normas tributarias (Perú, 2003), consultado 21 de septiembre, 2019, https://www.academia.edu/23722555/Interpretaci%C3%B3n_de_normas_tributarias_de_Marcial_Rubio_Correa

¹⁵¹ Ibid.

2.2.2. Aplicación del método

Se procede en los términos indicados, a utilizar la interpretación sistemática desde ambas perspectivas: relacionando la definición del concepto de renta de fuente costarricense establecido en el artículo 1 de la LISR con otras disposiciones normativas que hagan referencia al concepto de renta de fuente costarricense y, por otra parte, analizando la ubicación de este artículo dentro de la LISR.

2.2.2.1. Integración de normas

Como fue mencionado en el apartado de características de la LISR (específicamente en el primer apartado de este capítulo respecto a la territorialidad), son distintas las disposiciones que regulan el concepto de renta de fuente costarricense. En relación la LISR se pueden encontrar los artículos 1, 6 inciso ch), 54 y 55. Por parte del RLISR no hay normas que realicen un aporte adicional al que los artículos anteriores ya presentan sobre el tema. De este modo, se procede a abarcar aquellas normas de la LISR que están vinculadas con el artículo 1 de esta misma ley.

Primero, es importante observar que el artículo 6 inciso ch) de la LISR indica como parte de las exclusiones de la renta bruta aquellas rentas generadas por contratos sobre bienes o capitales que están localizados en el exterior, a pesar de haber sido celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país. Menciona la norma:

ARTÍCULO 6º.- Exclusiones de la renta bruta.

No forman parte de la renta bruta:

(...)

ch) Las rentas generadas en virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país¹⁵²

Es importante analizar detenidamente lo señalado por el inciso sobre la exclusión de la renta bruta. Primero, el objeto de la exclusión consiste en rentas provenientes de bienes o capitales. Seguidamente surge un aspecto espacial, que corresponde a que estos estén localizados en el exterior. Por último, se tiene una aclaración de lo expuesto anteriormente en el inciso, restando importancia al hecho de que el convenio hubiere sido celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país.

Consecuentemente, resulta claro la existencia de un elemento espacial para excluir aquellas rentas generadas por contratos o negocios cuyo objeto es un bien o capital. Cuando dichos bienes o capitales estén ubicados en otro país, esta condición es suficiente para que el ingreso quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre las utilidades.

La norma además aclara que, aunque se celebre el contrato en el país o este sea ejecutado total o parcialmente en el país, esto es irrelevante para aplicar la exclusión de la renta bruta. En tal sentido, podríamos afirmar que, para que se ubique un capital fuera del territorio nacional, su causa puede atender a un contrato que, aunque ejecutado total o parcialmente en el Costa Rica, tenga por finalidad la colocación de dicho capital en el exterior.

Esto tiene sentido cuando se lee en conjunto con la definición de renta de fuente costarricense del artículo 1 de la LISR. Este último artículo menciona como fuente costarricense aquellas rentas provenientes de capitales utilizados en el territorio nacional. Entre ambas normas, la razón para gravar la renta es la localización donde se genera la

¹⁵² Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 6, consultado 11 de junio, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817.

renta, es decir, el lugar en el que se procede o crea la renta es donde se debería de gravar la renta.

Por consiguiente, el razonamiento sería que, si el bien o el capital están localizados en el territorio nacional, independientemente de donde se hubiere pacto el acuerdo entre las partes, debería estar gravado en Costa Rica. Pero en la situación que el bien o el capital estén en otro país, el rendimiento no podría ser gravado en nuestra jurisdicción.

Tiene mucho sentido vincular el gravamen de una determinada renta con la ubicación del bien y el capital, por cuanto es propiamente en dicho lugar donde efectivamente es generada la renta.

En esta misma línea de pensamiento, cabe destacar que parte de los principios que conforman al impuesto sobre las utilidades es el Principio de Renta Producto. Este se encuentra definido en los artículos 1 y 5 de la LISR.

Como fue indicado en apartados anteriores del presente trabajo, este principio establece que están sujetas al impuesto aquellas rentas que procedan de la explotación de los factores productivos, tales como tierra, capital y trabajo. Menciona el artículo 1 de la LISR:

La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales –sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la Ley No. 5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la Ley No. 837 del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No. 7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas.¹⁵³

¹⁵³ Asamblea Legislativa, “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988”, Sinalevi: art. 5, consultado 20 de marzo, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCI/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817. Favor, tomar encuenta que la presente cita es de la LISR con anterioridad a la reforma efectuada por la LFFP.

Asimismo, el párrafo tercero del artículo 1 del mismo cuerpo normativo menciona que el impuesto sobre las utilidades grava los ingresos, continuos u ocasionales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.¹⁵⁴

En este orden de ideas, el Principio de Territorialidad tiene una estrecha relación con el principio de renta producto. El gravamen de una renta obedecerá a la generación de aquellos rendimientos dentro del territorio nacional fruto de la explotación de los medios productivos.

Como resultado, el Principio de Territorialidad y el principio de Renta Producto, tendrían un punto en común sobre la procedencia del rendimiento. En dichos términos se consideraría como renta de fuente costarricense todo ingreso del cual su fuente productora se encuentre ubicada dentro del territorio nacional.

Consecuentemente, el rendimiento dependería de en qué medida las rentas provenientes de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio son generados por actividades desplegadas dentro del territorio nacional.

De una integración de ambos principios, podría surgir la interpretación que el concepto de la fuente considera como gravable aquella renta que se produce (renta producto) dentro del territorio nacional, siendo que los supuestos señalados por el artículo 1 de la LISR son una descripción de en qué momento es que se origina la renta productora.

¹⁵⁴ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 1 párrafo tercero, consultado 20 marzo, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

Por ejemplo, una renta procedente de un bien será generada en el lugar donde este se encuentre, o la renta de un servicio corresponderá al lugar donde se presta el mismo.

Para efectos del caso de capitales, la renta se produce en el lugar donde este es utilizado para generar el rendimiento. Por lo tanto, los rendimientos generados por colocaciones en el exterior serían extraterritoriales con motivo que el capital es utilizado en otro país para producir la renta que obtiene el contribuyente.

Por otra parte, mediante la interpretación sistemática también sería posible integrar al análisis del concepto de fuente costarricense, las disposiciones sobre este mismo concepto que se encuentran establecidos en la cédula del impuesto sobre las remesas al exterior. Empero, resulta necesario advertir que integrar disposiciones de dos cédulas del impuesto sin una norma que lo autorice, no es necesariamente correcto. El hecho generador resulta ser distinto y cada cédula cuenta con sus propias particularidades.

Sin embargo, lo cierto del caso es que el hecho generador de ambas cédulas no tiene diferencias sustanciales en cuanto su objeto, ya que ambos gravan aquellas rentas que son consideradas de fuente costarricense. De hecho, es afirmado comúnmente que la diferencia entre el impuesto sobre las remesas al exterior con el impuesto sobre las utilidades es propiamente que el beneficiario de la renta es un sujeto no domiciliado en el territorio.

En efecto, hay aspectos completamente distintos como lo pueden ser las obligaciones formales de los contribuyentes, pero el objeto de ambos impuestos es muy similar. Por lo que un análisis integral entre ambas cédulas del impuesto es viable en atención a una aplicación coherente y armónica del principio de territorialidad en la LISR como un todo.

Para este análisis, es necesario hacer referencia al concepto de la fuente enmarcado en el impuesto sobre remesas al exterior, para el caso de bienes, servicios y capitales. Por lo cual cada uno de estos supuestos debe ser abarcado por separado.

Sobre las rentas provenientes de bienes inmuebles, el inciso a) del artículo 54 de la LISR señala que dichos ingresos serán rentas de fuente costarricense en los siguientes términos:

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 raíces¹⁵⁵.

En este sentido, la norma es conforme a lo indicado en el artículo 1 de la LISR respecto a las rentas provenientes de bienes localizados en el territorio nacional. Para que una renta proveniente de un bien inmueble sea considerada de fuente costarricense, es necesario que esta se encuentre ubicada dentro del país.

Con respecto a los capitales, el artículo 54 inciso b) de la LISR hace referencia al término de "utilización", siendo coincidente con la definición del artículo 1 de la LISR cuando indica por fuente costarricense aquellas rentas provenientes de capitales utilizados en el territorio nacional. Sin embargo, también adiciona el concepto de invertidos, haciendo referencia a la posibilidad de invertir el capital. En estos términos, indica el artículo:

¹⁵⁵ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 54, consultado 23 de Septiembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

ARTÍCULO 54.-Renta de fuente costarricense. Son rentas de fuente costarricense:

(...)

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 nacionales¹⁵⁶ (demarcado no es del original).

De una lectura de ambas normas, parece que es renta de fuente costarricense toda aquella que sea obtenida por el uso, utilización o inversión del capital dentro del territorio nacional. De esta manera, la renta parece provenir propiamente del rendimiento que genera el aprovechamiento del capital en el territorio.

En relación con los servicios, de una lectura del artículo 54 inciso b) de la LISR se puede observar que la norma establece como criterio para constituir la renta como fuente costarricense, que los servicios o las actividades sean desarrolladas o gestionadas dentro del territorio de la República. Al respecto, señala el artículo:

ARTÍCULO 54.-Renta de fuente costarricense. Son rentas de fuente costarricense:

(...)

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. (...)

¹⁵⁶ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 54, consultado 23 de Septiembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

Aunado a lo anterior, destaca lo mencionado en el último párrafo del artículo 54 de la LISR en relación con rente de fuente costarricense, ya que se menciona una especie de clausula general de este concepto. Indica la norma:

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 República¹⁵⁷.

Es de destacar que el anterior párrafo menciona como un supuesto residual, en caso de no haber sido posible categorizar un determinado beneficio o renta en lo indicado por el artículo 54 de la LISR. Podría ser de fuente costarricense si fuere generado por bienes utilizados en el país, o que sea originado por actividades desarrolladas en el territorio nacional.

Este último aspecto es relevante, porque el origen de la renta estaría vinculado a una actividad que es desarrollada por el no residente dentro del territorio nacional. Por lo cual, el objeto es gravar la renta donde se realiza la actividad. Nuevamente, es conforme la norma con la idea de gravar en el lugar en que se encuentra la fuente productora de la renta (renta producto).

Asimismo, se debe destacar que la cédula del impuesto sobre remesas al exterior, existen supuestos especiales de renta de fuente costarricense, los cuales distan por completo de los supuestos que contemplan los artículos 1, 6 inciso ch y 54 de la LISR. Estos casos especiales del concepto de la fuente prescinden de las características de un sistema de renta territorial, y en su lugar se podría decir que son excepciones al Principio de territorialidad.

¹⁵⁷ Ibid.

Los supuestos se encuentran en el artículo 55 de la LISR, y con solo que acontezca uno de los escenarios indicados, sin importar el lugar en donde se genere el rendimiento, se encuentra gravada la renta generada por el hecho mencionado. Dicho artículo menciona supuestos como el asesoramiento técnico o financiero, el pago de salario que los entes públicos realizan a sus funcionarios en el exterior, el suministro de noticias desde el exterior a personas domiciliadas en el territorio, entre otros.

Sin embargo, para efectos del trabajo de investigación, llama la atención el inciso d) del artículo 55 de la LISR cuando menciona como caso especial el pago de intereses al exterior, por préstamos concedidos en el territorio nacional:

ARTÍCULO 55.- Casos especiales de rentas de fuente costarricense. Sin perjuicio de las reglas establecidas en el artículo anterior, también se consideran de fuente costarricense: (...)

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 país¹⁵⁸.

De esta manera, la norma establece que con independencia del lugar donde se conceda el préstamo, o el lugar de donde se realice el pago o crédito de tales intereses, si el préstamo es invertido o utilizado en Costa Rica se encuentra gravado con el impuesto sobre las remesas al exterior.

Comparando esta disposición con la definición del artículo 1 de la LISR, parece haber una congruencia entre ambas normas. Esto porque mediante el concepto de la fuente, está relacionado con el lugar en donde parece generarse la renta. Cuando el artículo 1 indica capitales utilizados en Costa Rica, y se observa que el artículo 55 de la LISR señala aquellos intereses y comisiones de préstamos invertidos o utilizados en el

¹⁵⁸ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 55, consultado 23 de setiembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

país, se desprende que el objeto de gravamen es el rendimiento que se genera en el país; con motivo de la inversión efectuada en el territorio.

En síntesis, interpretar el concepto de la fuente a partir de los artículos 1,5, 6 inciso ch), 54 y 55 de la LISR permite concluir que el sistema territorial costarricense tiene como pilar esencial el criterio de la fuente productora para gravar una renta en el territorio. Se desprende que el operador jurídico debe preguntarse en qué lugar es que se encuentra la ordenación de medios productivos o actividades generadoras de renta, ya que la renta se encontrará gravada en caso de que dicho lugar corresponda a nuestro país.

Por lo tanto, el rendimiento que es generado por la colocación de inversiones en el exterior no debería tener una naturaleza territorial, ya que el rendimiento es generado en el exterior.

2.2.2.2. Ubicación de la norma

Se puede observar con respecto al método de ubicación de la norma, que tanto el artículo 1 como el 6 inciso ch) de la LISR, se encuentran dentro del apartado del impuesto sobre las utilidades.

En este sentido, cabe destacar que ambas normas se encuentran al inicio de la LISR, siendo que los primeros artículos de una ley por lo general contemplan los aspectos generales o rectores en cuanto a su aplicación. Por consiguiente, se podría justificar la ubicación inicial de dichos artículos en la LISR, en el tanto ambas normas están regulando el elemento espacial no solo del Impuesto sobre las Utilidades, sino de toda la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sobre esto último, es de considerar que el concepto de territorialidad está siendo definido por el legislador dentro de los primeros artículos que conforman la LISR. Por lo

cual, este ha resultado de referencia y aplicación para las demás cédulas que conforman el impuesto.

Aunque la cédula del Impuesto sobre las Remesas al Exterior también cuenta con una definición del concepto de renta de fuente costarricense, es notable observar que, tanto en la jurisprudencia como en los precedentes administrativos, se ha partido como norma pilar de la territorialidad lo establecido en los artículos 1 y 6 inciso ch) de la LISR, y lo regulando en el Impuesto sobre las Remesas al Exterior como una definición más específica para esta cédula del impuesto¹⁵⁹.

Asimismo, ambas normas tienen una relación indudable dentro de la regulación del impuesto. El concepto de renta de fuente costarricense establece el criterio de sujeción espacial del impuesto, mientras que el artículo 6 inciso ch) indica una exclusión de la renta bruta, sobre aquellas rentas generadas sobre capitales localizados en el exterior. De tal manera que hace sentido pensar que el artículo 6 inciso ch) no es solo concordante con el criterio de fuente costarricense, sino que lo complementa la definición de fuente costarricense.

2.3. Interpretación histórica

2.3.1. Descripción del método interpretativo

Sobre el método histórico, su punto de partida son los antecedentes mediante los cuales se efectuó la norma. Está directamente relacionado con aspectos como las discusiones de los legisladores durante el trámite de confección de la Ley.

El método histórico tiene como variable todos los antecedentes de la norma que se está interpretando: lo que sostuvieron los legisladores si se tiene acceso a ello, las actas, exposiciones de motivos, las normas antecedentes y la forma como fueron modificadas,

¹⁵⁹ A modo de referencia se puede observar los oficios DGT-1320-2016, DGT-1407-2017 y DGT-1015-2020 de la Dirección General de Tributación, el voto 255 – 2012 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, o el voto 950-2005 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

la manera particular como se la haya entendido en el pasado, la ocasión en la que fue dictada, etc.¹⁶⁰.

Por estos motivos, es común que a este método interpretativo se le vincule con la voluntad del legislador. Además, se pueden entrar a valorar aspectos relacionados con hechos históricos que hubieren motivado al legislador la regulación de una determinada manera:

El estudio de las actas de los debates legislativos la investigación de las circunstancias históricas desde el ángulo visual del legislador, constituyen valiosos insumos para la hermenéutica. Bajo esta luz, es posible discernir la voluntad del legislador y comprender sus fines enmarcados en el contexto de la época de la sanción de la ley¹⁶¹.

En consecuencia, el método tiene como pilar fundamental el estudio del expediente legislativo con el cual se aprobó la Ley, aparte de posibles reformas y circunstancias que hubieran sido relevantes durante el contexto de su aprobación.

2.3.2. Aplicación del método

La LISR fue tramitada mediante el expediente legislativo número 8975, cuya iniciativa fue del Poder Ejecutivo y su fecha de inicio fue el 4 de junio de 1981. El trámite del proyecto estuvo a cargo de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, en la que fueron nombradas en diferentes oportunidades a comisiones especiales para analizar la reforma a la LISR.

El expediente consta de un total de 3699 folios, dentro de los cuales el principio de territorialidad no fue uno de los centros de discusión. En este sentido, aspectos como el desarrollo del sector industrial, el gravamen de las cooperativas, o el impuesto al salario, fueron temas mayormente abarcados dentro del expediente.

¹⁶⁰ Marcial Rubio Correa, Interpretación de normas tributarias (Perú, 2003), consultado 28 de septiembre, 2019, https://www.academia.edu/23722555/Interpretaci%C3%B3n_de_normas_tributarias_de_Marcial_Rubio_Correa

¹⁶¹ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo I: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 56

De esta manera, no fue posible encontrar un gran desarrollo o discusión sobre el concepto de renta de fuente costarricense por parte de los legisladores. En efecto, los artículos 1 y 6 inciso ch) no fueron discutidos por los diputados en la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios o en el plenario. Sin embargo, si fue posible identificar algunos extractos en los que se hicieron comentarios interesantes sobre este concepto.

En el acta número 7 de la "*Comisión Especial que Estudia la Reforma a la Renta*", perteneciente a la Comisión Permanente de Asuntos Económicos, hubo una breve discusión sobre la territorialidad en el impuesto sobre las utilidades. Con motivo de una moción para cambiar el artículo 13 del proyecto de Ley, norma sobre la renta presuntiva para empresas no domiciliadas (visible a folio 1026 del expediente legislativo¹⁶²), hubo una pequeña discusión sobre la facultad de la Administración Tributaria para determinar rentas presuntivas de entidades no domiciliadas en el país.

Al respecto, el Diputado Danilo Chaverri Soto, en los folios 1027 y 1028 del expediente, expresó su preocupación de regular una renta presuntiva a empresas no domiciliadas en el país, con motivo de que la renta fuera extraterritorial. La preocupación consistía en cómo se iba a gravar con el impuesto sobre la renta, la venta de servicios que una empresa no domiciliada realizaba al país.

¿Cómo podemos gravar nosotros las utilidades que obtenga una empresa, no domiciliada en el país, por la venta de sus servicios en Costa Rica? [sic] Sería por el impuesto de consumo, porque entonces se grava el uso del servicio, pero no sobre el impuesto sobre la renta¹⁶³.

¹⁶² Asamblea Legislativa, "Expediente Legislativo No. 8975: Ley no.7092 Ley del Impuesto sobre la Renta"; fecha de aprobación en tercer debate 9 de marzo de 1988, <http://imagenes.asamblea.go.cr/EINTEGRATOR4/document.aspx?query=1009&doc=1003759>, folio1025

¹⁶³ Ibid., folio 1028

De seguido, el licenciado Édgar Gutiérrez, quien figuraba como Director General de Tributación en esta época, menciona que lo que se estaba regulando es el principio de territorialidad de la fuente como principio rector de la LISR. Explica que en el caso de entidades no domiciliadas que tienen actividades en el país por medio de sucursales, agencias o establecimientos permanentes, deberían tributar como un contribuyente normal cuando obtengan rentas en el territorio. Menciona el señor Gutiérrez:

(...) No sé si conviene hacer una aclaración. Lo que estamos regulando aquí no es ni más ni menos que aplicando el principio de la territorialidad de la fuente, que es el principio que sigue la ley nuestra. Toda aquella renta que se genere en Costa Rica debe tributar. Entonces, ¿qué es lo que estamos haciendo aquí? [sic] Una serie de actividades que, en alguna forma, si bien es cierto pertenecen a sociedades que no son domiciliadas, pero tienen una actividad en Costa Rica, actúan a través de sucursales, a través de agencias, de establecimientos permanentes y actúan en Costa Rica, y generan una renta en el país. Ese es el principio, y entonces, deberían de tributar como cualquier contribuyente nacional, generar renta en Costa Rica¹⁶⁴.

El fragmento anterior evidencia la noción del Director General de Tributación sobre la territorialidad del impuesto sobre las utilidades, al gravar aquellas actividades que son realizadas por entidades no domiciliadas por medio de sucursales o agencias. Se podría afirmar que el señor Gutiérrez estaba explicando en cierta medida la figura del establecimiento permanente, como contribuyente del impuesto sobre las utilidades.

Posteriormente, el Diputado Danilo Chaverri Soto consulta si la venta de esos servicios son una actividad que genere una renta en Costa Rica, de tal manera que, si se hace una compra desde Costa Rica, automáticamente se genere una renta gravable. Ante dicha consulta responde el Lic. Édgar Gutiérrez:

(...) Si, yo diría que efectivamente yo tengo una empresa, o en Estados Unidos, que se dedica a transportes, y tengo una agencia que me dedico a contratar transportes y servicios, eso viene dando rentas aquí, y de dónde se me está originando esa renta como empresa domiciliada en el exterior? ¿Cómo genero yo mi renta si no es de algo que le estoy cobrando a un ciudadano costarricense por hacerle el servicio? [sic] Creo que no cabe duda de que estamos hablando de que es renta que se origina en el territorio

¹⁶⁴ Ibid., folio 1028.

nacional; el servicio nace aquí, me lo están prestando a mí y yo soy el que estoy pagando el servicio¹⁶⁵.

Del anterior comentario, no se puede perder de vista el contexto o antecedente del que se está hablando. Se parte de una entidad extranjera que tiene una agencia en el territorio nacional por medio de la cual se generan las rentas. En otros términos, hay un vínculo del no domiciliado por las actividades que hace la agencia, motivo por el cual se genera una renta gravable.

Subsiguientemente, el diputado Danilo Chaverri Soto destaca que la presunción sobre estas empresas no domiciliadas, corresponden a sucursales, agencias o establecimientos establecidos en el país. Por lo que deberían de tributar como un contribuyente común, y no mediante una presunción que no admita prueba en contrario. Indica el diputado:

(...) El hecho de vender un bien o un servicio, genera el impuesto sobre la venta, de acuerdo con esa tesis. Pero fíjese que se trata de empresas no domiciliadas; se presume de derecho que la renta anual de sucursales agencias y otros establecimientos permanentes que operen en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica, que se dediquen a actividades que a continuación se mencionan, es la que en cada caso se señala.

Quiere decir que son sucursales establecidas aquí, agencias establecidas aquí, establecimientos establecidos aquí. Esas entidades o establecimientos deben tributar en el impuesto sobre la renta como un contribuyente normal, no pueden contribuir sobre una tarifa básica irreversible, porque al hacer una presunción de derecho, se está diciendo precisamente lo contrario de la presunción de hecho, es decir, que no admite prueba en contrario, que hay una tarifa y creo que esta materia o se regule por vía del impuesto de consumo, y creo que está cubierta por ese impuesto¹⁶⁶.

El anterior fragmento es vital, ya que el diputado aclara el contexto del gravamen de la renta. Al principio de la intervención, detalla que la simple venta de un bien o servicio podría estar gravada con el impuesto sobre las ventas, pero explica

¹⁶⁵ Ibid., folio 1029.

¹⁶⁶ Ibid.

posteriormente que el gravamen en el impuesto sobre las utilidades es diferente. Menciona que el gravamen obedece a que un no domiciliado opera mediante establecimientos en el país, de tal manera que la presunción de la renta neta es por la operación del establecimiento permanente.

De seguido, la discusión consiste en temas como la viabilidad o no de tener una presunción que admita o no prueba en contrario, la tasa que debería aplicar para la presunción, entre otros temas hasta finalizar el acta.

De los fragmentos citados anteriormente, se desprende algunos temas importantes de la conversación entre el Director General de Tributación Édgar Gutiérrez y el diputado Danilo Chaverri Soto. Se reconoce que la LISR tiene un sistema territorial, pero más allá de esto, el legislador entiende que la simple venta de un bien o un servicio, por sí mismo, no generaría necesariamente una renta que deba ser gravada con el impuesto sobre la renta.

En cambio, acepta que una transacción en estos términos podría estar gravada con un impuesto sobre el consumo, pero no el impuesto sobre la renta. Lo importante de este punto, es que el legislador era consciente sobre la territorialidad y extraterritorialidad de una renta que es pagada al exterior.

Más adelante en el expediente, en el acta número 9 de la "*Comisión Especial nombrada para estudiar la "Ley de Reforma Tributaria Integral (séptimo informe): Impuesto sobre la Renta"* el folio 1778 se discute sobre el artículo 50 de la LISR, específicamente sobre el inciso f).

En esta etapa del trámite legislativo, el artículo 50 correspondía a los casos de renta especial de fuente costarricense en el impuesto sobre las remesas al exterior (que hoy en día está regulado en el artículo 55 de la LISR).

Al respecto, el secretario de la comisión legislativa el diputado Jiménez Piedra procede a leer el artículo, pero manifiesta que no le es clara la intención de la norma. Ante esta situación, el Lic. Édgar Gutiérrez, que en esta época era Viceministro de Hacienda, respondió:

(...) Como ustedes pueden ver, el artículo lo que hace es enunciar y citar una serie de actividades que de antemano se está diciendo que son fuente costarricense, aunque sean prestadas por extranjeros o desde el extranjero. ¿Por qué?, [sic] porque una serie de actividades que se están enunciando aquí en alguna medida están generando un ingreso en el país¹⁶⁷.

De este fragmento, se explica la intención del artículo en describir actividades que expresamente constituyen rentas de fuente costarricense para efectos del impuesto sobre las remesas al exterior, a pesar de ser prestadas desde el exterior. Ante esta explicación, el secretario de la comisión legislativa consulta si entonces el producto de las rentas sería un ingreso, a lo cual el mismo Lic. Édgar Gutiérrez le responde:

Claro. Aquí no se está gravando nada porque posteriormente ustedes verán que cada una de esas actividades tiene un gravamen especial. Aquí lo que se está haciendo es ampliar el concepto de qué es fuente costarricense porque si no lo hacemos bien podría quedar a la interpretación y a la discusión. Sin embargo, aquí taxativamente estamos señalándolo¹⁶⁸.

Una vez hecha la anterior aclaración, el presidente de la comisión el diputado Carvajal Herrera indicó que se estaba de acuerdo con el artículo 50, y se procedió a discutir los siguientes artículos del impuesto sobre las remesas al exterior.

El anterior fragmento tiene un aspecto de gran relevancia. Se reconoce que el artículo plantea actividades con un gravamen especial, las cuales son una ampliación al concepto de renta de fuente costarricense. Se explica que es por medio de un criterio de territorialidad ampliado que la renta se encuentra gravada, aunque el servicio sea prestado desde el exterior.

¹⁶⁷ Ibid., 1779

¹⁶⁸ Ibid.

En sentido contrario, el criterio de territorialidad que caracteriza el impuesto sobre la renta no grava un servicio porque este sea adquirido por un sujeto domiciliado en el país. La prestación de un servicio desde el exterior no debe estar gravado a priori con el impuesto de remesas, salvo que se encuentre dentro de los casos especiales de fuente costarricense.

Por consiguiente, en atención a las dos discusiones expuestas anteriormente, se pueden notar ciertos indicios sobre el conocimiento y noción de la territorialidad por parte del legislador. Es de observar, que el legislador tuvo discusión sobre qué tipo de actividades desarrolladas dentro del país podían estar gravadas con el impuesto (como lo fue el caso de las rentas del no residente o los servicios prestados desde el exterior), sin embargo, no se tuvieron dudas en cuanto aquellas transacciones que fueran realizadas en el exterior por los contribuyentes nacionales. Por lo tanto, interpretamos que el legislador tenía claro que existía un sistema territorial mediante el cual se gravan aquellos ingresos generados dentro de territorio costarricense.

Como último aspecto a comentar, no se observó algún hecho o circunstancia histórica que hubiere sido relevante en el contexto del trámite del proyecto de ley, con respecto al sistema territorial del Impuesto sobre la Renta. Cabe señalar que el proyecto de ley fue tramitado en una época complicada para el país en términos económicos, dentro del cual se puede destacar la urgencia y necesidad de cambios estructurales en el modelo económico y las finanzas estatales.

En el campo del ajuste estructural, además del punto anterior, también se avanzó en el mejoramiento de la estructura impositiva del país. La reforma tributaria de 1987 tuvo como objetivo primordial no solo aumentar la recaudación fiscal, sino principalmente modificar el sistema tributario con el propósito de transformarlo en un instrumento adecuado para lograr el ajuste de la economía nacional a mediano y largo plazo¹⁶⁹.

¹⁶⁹ Eduardo Lizano, Ajuste y Crecimiento en la Economía de Costa Rica, 1982-1994 (San José, 1999), 64, consultado 13 de noviembre, 2019, https://www.academiaca.or.cr/wp-content/uploads/2017/06/Ajuste_crecimiento_economia_Costa_Rica.pdf

En lo conducente, si se pudiera hablar de alguna influencia del contexto histórico dentro del desarrollo de la LISR, estaría vinculado con medidas para disminuir impuestos al sector empresarial e incentivar el mercado internacional. Por lo cual, el concepto de renta de fuente costarricense no sería un tema relevante en dicho contexto.

2.4. Interpretación progresiva (o evolutiva)

2.4.1. Descripción del método interpretativo

Sobre la interpretación progresiva, esta es empleada comúnmente cuando han surgido nuevos acontecimientos de los que la norma jurídica no había contemplado de forma expresa. Por lo que el método busca aplicar la norma al nuevo escenario, como si hubiera sido regulado desde un inicio por la misma. De esta manera, se busca obtener la solución que la norma definiría para el nuevo el nuevo hecho.

En la interpretación progresiva o evolutiva, el enfoque del adjudicador [*sic*] se concentra en el presente. Se busca adecuar el texto normativo a las nuevas circunstancias. Se asume que la ley, una vez promulgada, se desprende de su autor-el legislador histórico- y sigue en proceso autónomo de maduración¹⁷⁰.

Con tal de aplicar el método, se parte de la existencia de una cierta voluntad u objetivo del legislador con la creación de la norma. Siendo que, al tener claro este objetivo, se procede a aplicar su razonamiento de frente a la nueva realidad social a la que la norma se encuentra expuesta.

Después de lo cual opta por la aplicación del método histórico-evolutivo, consistente en la valoración de la norma objeto de interpretación sobre el basamento ofrecido por dos elementos, el histórico, con cuya ayuda se trata de reconstruir la voluntad estatal contenida en la norma, tal como se concibió en el momento de su emanación, y el elemento lógico «*strictu sensu*», a través del cual se pone a la ley en contacto con la

¹⁷⁰ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo I: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 57.

realidad social, con las nuevas necesidades y con las nuevas corrientes del pensamiento, con el fin de reconstruir el auténtico valor de la norma en el momento de su aplicación¹⁷¹.

Por lo tanto, es necesario determinar la esencia u objetivo que la norma desea regular al momento al cual fue emitida, con tal de adecuar esta regulación a los nuevos hechos económicos que son presentados por el comercio y los particulares.

Sin embargo, es importante mencionar que el método presenta algunos inconvenientes respecto a su aplicación. En general, se ha criticado que la adecuación de una norma ante nuevos hechos económicos y sociales tiene riesgos de vulnerar principios jurídicos como el de legalidad y reserva de ley. El fundamento es que puede haber situaciones que efectivamente la norma no ha contemplado por completo, siendo necesario una reforma en la legislación en aras de poder regular el tema en concreto.

2.4.2. Aplicación del método

Respecto a la voluntad u objetivo de la norma, este es un tema difícil de acreditar por parte del intérprete. Aunado al hecho que en el método histórico no fue posible descifrar el espíritu del concepto de fuente costarricense en las actas legislativas. Ante esta situación, se procede a hacer una breve descripción de lo regulado por las dos principales normas sobre la territorialidad.

El artículo 1 de la LISR señala como renta de fuente costarricense el ingreso proveniente de bienes situados, servicios prestados, capitales utilizados en el territorio nacional. Además, el artículo 6 inciso ch) de este mismo cuerpo normativo excluye de la renta bruta aquellas rentas que sean obtenidas en virtud de contratos o convenios sobre capitales localizados en el exterior, a pesar de ser celebrado y ejecutado total o parcialmente en el territorio.

¹⁷¹ Ezio Vanoni, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias* (Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 1973), 49.

Para efectos del presente trabajo, la pregunta que el método plantea correspondería a si el concepto de renta de fuente costarricense, cuando menciona bienes utilizados en el territorio nacional podría tener una interpretación distinta o evolutiva a efectos de tratamiento tributario de rendimientos de inversiones en el exterior de capitales provenientes de Costa Rica.

Con tal de adecuar el contenido de la norma a los nuevos acontecimientos históricos, primero es oportuno entender el contexto dentro del cual la norma fue emanada. Esto obtiene mayor relevancia, al considerar que el concepto de la fuente definido en el artículo 1 de la LISR no ha sido reformado desde la publicación de la Ley.

Partiendo de lo anterior, el trámite de la LISR empezó en el año 1981 y su aprobación por parte de la Asamblea Legislativa fue llevada a cabo hasta 1988. El contexto histórico de esta época estuvo enmarcado por la crisis económica más fuerte que ha enfrentado el país. Época en la que fue necesario cambiar considerablemente el modelo económico con el que venía funcionando el país, con tal de tener una mayor apertura a los mercados internacionales.

En este sentido, diversas referencias se pueden encontrar en las que se comenta el cambio estructural que el país tuvo que realizar para salir de la crisis económica. Al respecto, Robles, Arce y Lizano (2008) mencionan que la economía costarricense cambió el giro de su economía con la intención de marcar un norte hacia los mercados en el exterior, cambiando el modelo agroexportador al que el país estaba acostumbrado:

Al mismo tiempo, el nuevo gobierno planteó el modelo de crecimiento de la economía y en un lapso de meses Costa Rica pasó a enfocar su economía hacia fuera, mediante la promoción de las exportaciones y la búsqueda de nuevos mercados. El país inició un proceso continuo para derribar las barreras arancelarias y no arancelarias a las importaciones y puso en marcha una política deliberada para diversificar las exportaciones,

las cuales hasta 1980 estaban fuertemente concentradas en cuatro productos: café, banano, carne y azúcar¹⁷².

Como resultado, la materia fiscal también fue objeto de cambios dentro de este contexto. No solamente sobre reformas sustantivas a la legislación, sino también a los eventos económicos que serían objeto de regulación por el nuevo modelo económico que deseaba perseguir el país.

La Ley del Impuesto sobre las Ventas data del año 1982, cuando la economía se basaba en la exportación de productos agropecuarios tradicionales y el comercio se basaba en los bienes tangibles, mientras que la Ley del Impuesto sobre la Renta es del año 1988, cuando se estaba impulsando una diversificación del modelo exportador basado en nuevos productos exportación, zonas francas e incentivos turísticos¹⁷³.

Siendo claro el contexto en el que la LISR fue emanada, es de observar que el método interpretativo podría variar dependiendo de la transacción que sea objeto de análisis. Esto por la intención del método de adecuar la norma a los nuevos eventos económicos y sociales. Por ende, la interpretación progresiva no parece ser adecuada para hacer una evolución general del concepto de renta de fuente costarricense sin tener al lado una transacción en específico que deba ser analizada. En el presente trabajo, la interpretación debe ser enfocada al caso de las inversiones en el exterior.

En esta tesitura, no se desprende del contexto en que fue elaborada la LISR, que las empresas en Costa Rica no realizaran inversiones en el exterior por medio de certificados o depósito a plazo. Es posible que este tipo de transacciones fueran menor y más complejas de llevar a cabo que en la actualidad. Sin embargo, a pesar de que la figura pudiera ser incipiente, no era desconocida en la época.

¹⁷² Edgar A. Robles, Gilberto E. Arce y Eduardo Lizano, *Economía en el Trópico* (San José, Costa Rica: Thomson, 2008), 196.

¹⁷³ Mariano Jiménez Zeledón e Ingrid Rojas Saborío, "La reforma tributaria posible en Costa Rica", *Revista de Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica*, No. 28-No. 2, (2010): 156 consultado 13 de noviembre, 2019, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/view/7083>

Para ilustrar la necesidad del método en contar con nuevo mecanismo o hecho económico, se puede mencionar un caso en que ha sido aplicado la interpretación progresiva. Este consiste en el criterio institucional DGT-CI-008-12 del 30 de marzo de 2012 de la Dirección General de Tributación.

Por medio de una interpretación evolutiva del inciso l) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la Administración Tributaria interpretó que los servicios publicitarios a través de la prensa en formato digital también estaban gravados con el impuesto, no solamente aquellos en formato escrito.

La resolución fue impugnada hasta llegar a nivel judicial, siendo que tanto el Tribunal Contencioso Administrativo como la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia confirmaron la legalidad del criterio interpretativo. Ambas instancias compartieron el criterio que la norma no distinguió sobre la forma o medio en que el servicio de publicidad fuera entregado, siendo clave que la intención era gravar el servicio de publicidad. En palabras del Tribunal Contencioso:

En rigor, esa conducta formal interpreta legítimamente que los servicios publicitarios prestados a través de la prensa, entendida esta tanto en formato "escrito como digital", se encuentran gravados con el IGSV, de conformidad con una interpretación evolutiva de lo que dispone el inciso l) del artículo 1 de la LIGSV, mediante el cual se gravan los servicios publicitarios prestados a través de la radio, prensa y televisión. Lo anterior por cuanto, estimamos, la intención del legislador fue gravar con el tributo en comentario los servicios publicitarios que se presten en medios de comunicación como la radio, prensa y televisión; razón por la cual, con independencia de la plataforma o formato que se utilice para vender o exponer la publicidad, siempre estaremos frente a un servicio publicitario prestado por alguno de esos medios de comunicación¹⁷⁴.

En pocas palabras, el método interpretativo pudo ser aplicado en el mencionado caso, porque había un nuevo medio para prestar el servicio de publicidad y existía la duda si la norma también lo había contemplado en su regulación. Situación que no sucede en

¹⁷⁴ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI. "Demanda contenciosa: voto 29-2014; 25 de febrero 2014 9:00 horas", expediente 13-000838-1027-CA, *considerando*, párr. V. Sentencia confirmada por voto 7-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

el caso de inversiones de certificados de depósito en cuentas bancarias en el exterior. En este tema, la interpretación progresiva no tendría mayor aporte al respecto.

Por otra parte, cabe mencionar que con el auge del internet y las operaciones que pueden ser realizadas por este medio, la Administración Tributaria ha evolucionado su criterio sobre los alcances del Principio de Territorialidad (no necesariamente apegado a los límites establecidos en la LISR). Al respecto, se puede observar desde el año 2000, una serie de oficios mediante los cuales se ha interpretado que los servicios que son prestados desde el exterior por medio de internet se encuentran gravados con el Impuesto sobre las Remesas al Exterior (por ejemplo, oficios DGT-1476-2003, DGT-33-2004, y más reciente DGT-1015-2018).

En este sentido, el oficio DGT-1476-2003 la Dirección General de Tributación analizó un caso de una entidad extranjera que estaría prestando servicios de información tecnológica corporativa a una serie de entidades costarricenses. De esta manera, se estaría suministrado un derecho de uso de un programa digital, sin transmitir la propiedad del programa. Por lo cual, el servicio sería realizado por vía web y este podría ser utilizado en Costa Rica.

Al respecto, la Administración Tributaria interpretó que la transacción consistía en un contrato de servicios profesionales on line, el cual se encontraba sujeto a retención ya que el servicio era utilizado dentro de territorio nacional.

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. Por la anterior razón, el pago de los honorarios por esos servicios prestados en el territorio nacional, genera la obligación de practicar una retención por concepto de impuesto sobre las remesas al exterior, a tenor de los artículos 52 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁷⁵.

¹⁷⁵ Dirección General de Tributación, "Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-1476-2003; 30 de octubre de 2021".

A pesar de que no fuera reconocido de forma expresa por la Administración Tributaria, se evidencia en la anterior interpretación una influencia del método de interpretación progresivo para regular transacciones que no existían al momento de la creación de la LISR. No obstante, se aprovecha para mencionar que el concepto de utilización empleado por la Administración Tributaria puede tener roces de legalidad, por extender los alcances del Principio de Territorialidad en contra de los establecido en la LISR.

Sin embargo, para el caso de inversiones generadas en el exterior, no existe un nuevo concepto o negocio jurídico que deba ser adaptado por la regulación de la norma. En su lugar, es una transacción que no debería tener mayor adaptación en relación con el concepto de renta de fuente costarricense. Los depósitos ya existían y el único cambio podría ser el medio electrónico con el que son realizados en el presente. Sin embargo, la discusión no se encuentra sobre el medio en que se hace el depósito, sino sobre su gravamen o no desde la territorialidad del rendimiento que obtiene el contribuyente.

Consecuentemente, la noción del concepto de renta de fuente costarricense sobre bienes que son utilizados en el territorio nacional no debería abarcar el caso de depósitos o inversiones realizadas en el exterior. El rendimiento siempre es generado en el exterior, siendo que una interpretación evolutiva del principio de territorialidad no sería suficiente para gravar el rendimiento de un capital que es obtenido del exterior.

2.5. Interpretación teleológica

2.5.1. Descripción del método interpretativo

La interpretación teleológica consiste en interpretar de acuerdo con la finalidad de la norma. En efecto, el artículo 10 del Código Civil hace referencia a este método de

interpretación cuando indica "*atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas*"¹⁷⁶.

Con tal de aplicar el método, se debe de analizar aspectos como los valores, principios y objetivos que la disposición pretende regular en sus palabras. Por lo tanto, el método de interpretación se encuentra relacionado con lo que comúnmente se le denomina "*el espíritu del legislador*".

El conocimiento profundo del espíritu y finalidad de las instituciones jurídicas es lo que distingue al jurista del rábula. El jurista escudriña los valores y los principios que subyacen al enunciado normativo. Comprende el texto, pero sobre todo su axiología, es decir, los valores en juego: justicia conmutativa, justicia distributiva, seguridad jurídica, solidaridad, igualdad, eficiencia económica, etc.¹⁷⁷.

No obstante, el método resulta ser un tanto abstracto en su aplicación. Pese que tiene como objetivo resguardar la finalidad y principios pretendidos por la norma, no es claro saber cuáles sean estos efectivamente.

Por este motivo, el método interpretativo puede ser perfectamente acompañado por otros métodos de interpretación, para descifrar el objetivo o finalidad que la norma regula. Por mencionar un ejemplo, podría ser que un sujeto busque las actas legislativas del proceso de creación de la ley, para identificar el espíritu del legislador.

Ahora bien, siendo que no se encuentra algún tipo de receta o pasos a seguir para la aplicación del método, es importante tomar en cuenta que el mismo tiene sus limitaciones en cuanto a su oportunidad. Perfectamente dos intérpretes podrían tener

¹⁷⁶ Asamblea Legislativa, "No. 63: Código Civil; 28 de setiembre de 1887", Sinalevi: art. 10, consultado 5 de octubre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=15437&nValor3=0&strTipM=TC

¹⁷⁷ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo I: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 59

posiciones completamente opuestas y distintas sobre la interpretación de una norma al utilizar método de interpretación teleológico.

En consecuencia, más allá de ser un método autónomo, parece ser una línea argumentativa que refuerza las conclusiones obtenidas con la utilización de otros métodos. La axiología y valores que circunscriben a una determinada norma es verdaderamente relativo al operador que intérprete la norma.

2.5.2. Aplicación del método

La interpretación teleológica como medio para identificar los alcances del principio de territorialidad, no presenta una respuesta objetiva o contundente en su aplicación. No hay una forma de utilizar el método sin recurrir a otros métodos interpretativos, a causa del nivel de abstracción y relatividad que este presenta.

A manera de ejemplo, la única línea jurisprudencial que se pudo encontrar en materia tributaria sobre este método interpretativo aporta una descripción realmente genérica para su aplicación. La resolución 399-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, que ha sido citada en numerosas oportunidades¹⁷⁸, hace referencia a la interpretación teleológica en el caso de exenciones.

El voto menciona que existe un componente teleológico en la interpretación del sistema tributario, que tiene como punto de partida la equidad de las cargas contributivas en los contribuyentes. En palabras de la Sala de Casación:

La naturaleza y objeto de las normas del tipo aludido, en los términos ya expuestos, así como su régimen jurídico, no implica ni justifica que deban ser interpretadas con un prisma diferente al de las otras disposiciones tributarias, sea, con criterios especiales, pues, a fin de cuentas, se reitera, **son todas componentes de un mismo sistema que busca, en su dimensión teleológica, la equidad en las cargas contributivas.** Para ello es

¹⁷⁸ Voto citado en resoluciones 969-2006, 762-2009, 1175-2011, 511-2014, todas de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

necesario, en algunos casos, implementar normas que, en el fondo, busquen el cumplimiento de los diversos principios con los que el constituyente ha revestido el sistema fiscal. Como se ha dicho, es frecuente que los beneficios fiscales respondan a la capacidad económica, o bien a criterios extrafiscales, los que igualmente pueden estar presentes en otros componentes del tributo¹⁷⁹ (demarcado no es del original).

La Sala agrega que las exenciones no deben ser interpretadas de forma restrictiva, sino que se debe valorar si el hecho factico cumple con los requisitos y condiciones establecidos por la norma para conceder el beneficio tributario. Por consiguiente, se considera que el sistema tributario tiene una intencionalidad o aspecto teleológico por el cual se busca la satisfacción de principios que justifican el goce de beneficios tributarios.

Como se puede observar el fragmento anterior es ambiguo y fácilmente manipulable para tomar una u otra postura sobre un tema, dependiendo de la intencionalidad que se desee dotar a la interpretación de la norma.

Es por ello, que el presente método tiene la necesidad de ser acompañado de otros métodos interpretativos para ser aplicado. Cabe aclarar que no se está descartando la opción de complementar los diferentes métodos interpretativos expuestos en el presente trabajo, pero a efectos del presente apartado no es viable su aplicación de forma autónoma.

Para ilustrar este punto, se podría defender que el concepto de renta de fuente costarricense establece un sistema territorial estricto de acuerdo con la literalidad de los artículos 1 y 6 inciso ch) de la LISR. Esto porque la intención de la norma es clara cuando se observa que se excluye de la renta bruta las rentas generadas por capitales localizados en el exterior.

Desde otro punto de vista, también se podría argumentar que el sistema territorial que enmarca la LISR tiene un carácter amplio en cubrir gran parte de las transacciones

¹⁷⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 399-2006; 28 de junio 2006 10:40 horas", expediente 01-000804-1027-CA, *considerando*, párr. V.

transfronterizas que realizan los contribuyentes. La justificación se encuentra en que el legislador tuvo la intención de gravar todas aquellas rentas que fueran producto del desarrollo de actividades comerciales en el territorio de Costa Rica, de tal suerte que solo aquellos negocios jurídicos que son ejecutados, celebrados y consumidos en el exterior no están gravados con el impuesto.

Por lo tanto, es difícil definir cuál es el espíritu de la norma, sin recurrir a otro método interpretativo. En vista de la falta de insumos para utilizar este método, se descarta su uso para definir los alcances del concepto de renta de fuente costarricense. No obstante, más adelante en este capítulo se analizará si puede existir una sinergia entre los otros métodos de interpretación.

2.6. Interpretación económica

2.6.1. Descripción del método interpretativo

Este método en relación con la interpretación económica, es mencionado en la doctrina del análisis económico del Derecho. Este tipo de análisis toma en consideración el efecto ante el colectivo, de tomar una determinada postura jurídica. Por lo cual, se pretende evitar interpretaciones que en la práctica permitan el uso abusivo o desleal de las normas jurídicas.

Los cultivadores del Análisis Económico del Derecho postulan que el enfoque del adjudicador se ha de fijar, también, en el futuro, es decir, anticipar los efectos y mensajes que la sentencia generará hacia adelante. Sostienen que las sentencias y laudos son fuentes de incentivos para la conducta futura, no sólo de las partes sometidas a proceso, sino de la colectividad. En tal sentido, proponen cuidar que las decisiones no instituyan incentivos perversos, es decir, premios al comportamiento antijurídico y oportunista. Ese examen prospectivo-retrospectivo, consistente en proyectar la lectura de incentivos que los agentes económicos podrían hacer de la decisión que hoy se adopte, constituye el último test al que debe someterse un proyecto de sentencia o un proyecto de ley¹⁸⁰.

¹⁸⁰ Federico Torrealba Navas. Principios del Derecho Privado. Tomo I: Persona Jurídica, Derechos Reales. (San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019), 58

A este respecto, el método es una herramienta con la cual se sopesan los diferentes valores jurídicos que están en juego dentro de la decisión jurídica. La interpretación económica procura evitar la toma de decisiones que jurídicamente sean válidas, pero que en la práctica y en el día a día tengan repercusiones sociales y económicas que pongan en riesgo la tutela de los valores y principios que fundamentaron en un principio haber tomado la decisión.

De acuerdo con Guido (2019), el análisis económico del derecho no es algo totalmente nuevo para los intérpretes, sin embargo, sí constituye un método con mayores insumos para poder determinar la viabilidad de las decisiones jurídicas que puedan ser implementadas.

Se podría observar que, a fin de cuentas, un análisis de este tipo, si bien útil y apreciable, no añade nada de nuevo a lo que se conocía y practicaba desde hace mucho tiempo. Se trata, efectivamente, de un método para comprobar qué decisiones de principios jurídicos y que efectos económicos tienen los principios jurídicos vigentes¹⁸¹.

Cabe destacar que Doménech Pascual (2019) en su artículo "*Por qué y cómo hacer análisis económico del derecho*", justifica la utilización de este método por dos motivos. Primeramente, porque hay casos en que el propio cuerpo normativo requiere el análisis previo para la toma de una decisión. Pero, además, como segundo aspecto menciona que los efectos o consecuencias jurídicas de un acto siempre deben ser ponderados con anterioridad a la aplicación de la norma.

Es decir, el operador jurídico debe conocer el costo y beneficio de la aplicación del derecho para conocer si efectivamente se están resguardando los principios tutelados por el ordenamiento.

¹⁸¹ Guido Alpa, "La interpretación económica del derecho", THEMIS Revista De Derecho: 42, consultado 5 de noviembre, 2019, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11639>

En segundo lugar, porque, aunque no exista semejante previsión expresa, aplicar el ordenamiento jurídico vigente implica siempre ponderar los principios que le sirven de fundamento. Y, para efectuar esa ponderación, hay que llevar a cabo un análisis de los costes y beneficios, de las consecuencias negativas y positivas que para la realización de esos principios puede suponer cada una de las interpretaciones o soluciones consideradas¹⁸².

En consecuencia, el método tiene como justificación un aspecto práctico en la aplicación del derecho. Su fundamento es que el derecho no es una materia aislada de la colectividad y los agentes económicos, siendo trascendental analizar las consecuencias positivas y negativas que surjan de la aplicación de una norma. Todo esto para resguardar los principios que son tutelados por la norma que está siendo aplicada.

2.6.2. Aplicación del método

El método en el caso de la presente investigación, no es sencillo de aplicar, ya que parte de un aspecto discrecional respecto a los puntos positivos y negativos que se puedan generar por emplear una u otra interpretación.

Por lo cual, se debe tener cautela en que la interpretación no sea contraria al propio texto de la ley. En su lugar, el análisis económico debe resguardar los principios tutelados por la norma, al tener en cuenta las consecuencias de tomar una u otra interpretación sobre sus alcances.

Para estos efectos, no se pretende hacer un análisis económico mediante el cual se modelen las consecuencias o resultados económicas de una postura sobre los límites del principio de territorialidad. El alcance del presente trabajo tiene un enfoque meramente conceptual, sin embargo, esto no impide ponderar los valores jurídicos que se encuentran en juego al aplicar el concepto de renta de fuente costarricense e identificar los posibles efectos (a nivel conceptual) de una determinada postura.

¹⁸² Gabriel Doménech Pascual, "Por qué y cómo hacer análisis económico del derecho", Revista de Administración Pública: 195, consultado 5 de noviembre, 2019, <https://recyt.fecyt.es/index.php/RAP/article/view/40137/22750>

De este modo, se debe plantear los valores jurídicos que están siendo protegidos por la norma y posteriormente analizar los efectos que se puedan provocar al considerar gravado o no los intereses que son generados por inversiones en el exterior.

Sobre el concepto de renta de fuente costarricense, se gravan aquellas rentas provenientes de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio de Costa Rica¹⁸³. Además, el artículo 6 inciso ch) de la LISR excluye de la renta bruta aquellas rentas que son generadas en virtud de contratos o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior (a pesar de ser celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país)¹⁸⁴.

De acuerdo con lo anterior, el concepto de renta de fuente costarricense plantea un sistema de sujeción objetivo, caracterizado por el gravamen de aquellas rentas generadas dentro del territorio a la que el Estado tiene la potestad de ejercer su soberanía impositiva. En estos términos, es evidente la existencia de un Principio de Territorialidad en la LISR.

Siendo claro el elemento territorial de la LISR, es necesario precisar hasta qué punto el concepto de renta de fuente costarricense estimará gravable o no una renta dentro del territorio nacional. Por ende, es justo en este momento en que la interpretación económica aporta mayores insumos sobre la aplicación de la norma.

¹⁸³ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 1 párrafo tercero, consultado 5 noviembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

¹⁸⁴ Asamblea Legislativa, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988", Sinalevi: art. 6 inciso ch), consultado 5 noviembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=117921&nValor5=63822

El objetivo principal del presente método correspondería a identificar las consecuencias de aplicar un principio de territorialidad estricto o amplió sobre la potestad tributaria del Estado costarricense para gravar una renta.

De parte de una interpretación estricta o limitada sobre el Principio de Territorialidad, las consecuencias estarían relacionadas con una amplia gama de actividades económicas transfronterizas que no estarían sujetas a tributación en el país. Por ejemplo, se pueden observar los siguientes escenarios que no estarían sujetos en el impuesto sobre las utilidades:

- Cuando un sujeto domiciliado en Costa Rica preste servicios a sujetos localizados fuera del país.
- Operaciones de logística, como la intermediación entre proveedores y compradores localizados en el exterior, sobre bienes que nunca ingresan al país.
- Préstamos dirigidos a sujetos localizados en el exterior.

Como resultado, una aplicación estricta del principio de territorialidad podría desembocar en que cualquier transacción que sea dirigida al exterior, no se encuentre sujeta con el impuesto. Esta línea de pensamiento podría costarle al país la no recaudación de gran cantidad de transacciones económicas que están relacionadas con la economía costarricense. En igual forma, el país podría ser catalogado como un paraíso fiscal a nivel internacional, con repercusiones importantes en el mercado mundial y ante organismos internacionales.

El tema mencionado anteriormente no es ajeno a Costa Rica, ya que el país estuvo en su momento dentro de la lista gris de paraísos fiscales de la Unión Europea hasta el mes de octubre de 2019¹⁸⁵. El país tuvo que hacer importantes esfuerzos en adecuar su

¹⁸⁵ Ronny Gudiño, "Costa Rica no es más un paraíso fiscal para la Unión Europea", *La República*, 10 de octubre de 2019, consultado 5 de noviembre, 2019, <https://www.larepublica.net/noticia/costa-rica-no-es-mas-un-paraiso-fiscal-para-la-union-europea>

sistema tributario con tal de estar acorde a parámetros internacionales y salir de la lista. Parte de estos esfuerzos también han surgido para cumplir con los requerimientos para ser parte de los países miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Dentro de este marco, por aspectos de carácter recaudatorios o hasta la misma imagen internacional que refleje el país, una interpretación estricta del Principio de Territorialidad parece generar aspectos negativos importantes para el sistema tributario costarricense.

Por otra parte, del lado de una interpretación más amplia sobre el Principio de Territorialidad, se podrían gravar rentas que por la dinámica comercial (como transacciones transfronterizas mencionada anteriormente) estén sujetas al impuesto sobre las utilidades. Como beneficio, el país podría tener mayores ingresos en términos recaudatorios, además de que el país podría evitar ser catalogado como un paraíso fiscal respecto a un sistema rígido y obsoleto de tributación en relación con la dinámica comercial internacional.

Sin embargo, un sistema territorial muy amplio también podría generar inconsistencias sobre el sistema tributario nacional. Aspectos como la legalidad y la seguridad jurídica del contribuyente sobre el gravamen de sus operaciones podrían estar siendo lesionados mediante una interpretación amplia del principio.

En atención a lo anterior, el operador jurídico debería evitar ambos extremos de interpretación (muy estricto o amplio), de tal manera que pueda conciliar una interpretación intermedia con la que se evite una territorialidad rígida en la que toda transacción transfronteriza esté excluida del impuesto, o una interpretación que prácticamente grave toda transacción en la que una entidad esté ubicada en Costa Rica.

Lo anterior en el marco de los derechos y garantías fundamentales del contribuyente, los cuales surgen de la obligación de contribuir con las cargas públicas del Estado dentro de los parámetros y condiciones establecidos por el ordenamiento jurídico. De esta manera, garantizando seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria al contribuyente.

Con respecto al concepto de fuente costarricense, este abarca tres pilares fundamentales para gravar una renta. Primeramente, la renta proveniente de todo bien ubicado en el territorio nacional, de tal manera que el gravamen acontecería cuando el bien se encuentre físicamente en el territorio o el derecho esté inscrito en el territorio. Seguidamente, aquella renta generada de un servicio que es prestado en el territorio, entendido esto en cuanto que el servicio es desarrollado o entregado desde el territorio nacional. Por último, el caso de los capitales, dentro del cual el rendimiento sea producido o generado dentro del territorio.

Por consiguiente, desde un análisis económico, la territorialidad no podría estar supeditada a un aspecto meramente geográfico, en su lugar debe de existir una vinculación con respecto al desarrollo de actividades productivas que sean generados de la renta dentro del territorio nacional. En el ámbito nacional, esta postura es bastante similar a lo que comúnmente se ha visto con el nombre de "*estructura económica*".

Tanto a nivel administrativo como judicial ha sido empleado el término de estructura económica (o también denominado "*permanencia económica*", o "*infraestructura económica*") que, en esencia, consiste en que la territorialidad toma en cuenta si las rentas obtenidas por el contribuyente son producidas por la actividad económica que este despliega dentro del país.

Por lo cual, cuando se pregunta si una renta está vinculada a la estructura económica del contribuyente, lo que se está buscando es si la fuente productora de estas rentas se encuentre dentro del territorio. De este modo, no interesa si la fuente pagadora

de la renta está ubicada fuera del país, o si los bienes que son trasladados se encuentran fuera de las fronteras. En este sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo ha manifestado:

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 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 contrario.¹⁸⁶

Como ejemplo de un caso en concreto, la Dirección General de Tributación en el oficio DGT-848-2016 consideró gravado las actividades de proveeduría y logística de bienes de origen no costarricense y cuyo tránsito nunca ingresaba al territorio nacional. El fundamento de la resolución consistió en que la actividad de proveeduría era realizada y gestionada dentro del territorio.

En el caso que nos consulta, siendo que su representada es una empresa domiciliada en Costa Rica y la oficina ubicada en Costa Rica será la encargada de realizar las gestiones de proveeduría a nivel internacional, es decir, se dedicará a la compra de bienes y mercancías a proveedores ubicados en otras latitudes para colocarlos en mercados del Caribe y Centroamérica, es criterio de esta Dirección General que al ser en nuestro país en donde se localizará su centro de operaciones y en donde efectivamente se efectuarán las gestiones de compra y venta de bienes, es decir, que la prestación del servicio de proveeduría y logística de bienes y mercancías se llevará a cabo en territorio nacional, las rentas originadas de esta actividad económica se consideran rentas de fuente costarricense¹⁸⁷.

Sobre la línea de pensamiento de la "estructura económica", se podría afirmar que esta cuenta con una narrativa que deriva de un análisis económico del derecho. En

¹⁸⁶ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VII, "demanda: voto 13-2009; 23 de enero de 2009 15:30 horas", expediente 05-000404-0161-CA, considerando, IV.

¹⁸⁷ Dirección General de Tributación, "Oficio DGT-848-2016", Sinalevi: consultado 6 de noviembre, 2019, https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=17683

efecto, lo que pretende este concepto es evitar que exista una evasión en el pago del impuesto, por medio de una interpretación estricta del principio de territorialidad.

La vinculación con la estructura económica costarricense constituye un contenido del criterio de territorialidad que permite evitar la fácil elusión del impuesto a través de un atípico, ocasional e innecesario desplazamiento, como sería el viaje de un notario fuera de las fronteras con el único fin de que una escritura plenamente relacionada con la estructura económica costarricense devengara honorarios "extraterritoriales"¹⁸⁸.

Con esa finalidad, la aplicación del método de interpretación económica perfectamente podría desembocar en una interpretación relacionada con el concepto de estructura económica. Ahora, es de considerar que utilizar este método interpretativo, no excluye en lo más mínimo la aplicación de otros métodos. Sin duda, la vinculación con la estructura económica en el principio de territorialidad también podría obedecer a otro método interpretativo como lo es la interpretación teleológica o la interpretación sistemática.

Sobre ello, la interpretación teleológica permite interpretar que la vinculación o pertenencia económica de la renta al territorio nacional forma parte del espíritu de la ley en establecer un principio de territorialidad que grave la fuente productora ubicada dentro del territorio. Asimismo, la interpretación sistemática podría complementar que la territorialidad se encuentra estrechamente asociado con el principio de renta producto, en el tanto se gravan todas aquellas rentas que el contribuyente generó por la explotación de medios productivos dentro del territorio nacional.

En todo caso, desde una interpretación económica, la ponderación de establecer una interpretación estricta o amplia del principio de territorialidad surgiría de forma indudable. Ante este escenario, la conversión con otros métodos interpretativos decantaría hasta qué punto se podría gravar o no una renta. Sin embargo, esta interpretación es propicia

¹⁸⁸ Adrián Torrealba Navas. La Imposición Sobre La Renta (San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas, 2009), 104.

para el desarrollo de conceptos como la estructura o permanencia económica, entendimiento que es coherente y razonable para un sistema tributario territorial que procure evitar ser obsoleto ante las transacciones transfronterizas de los contribuyentes. Sin embargo, dicha interpretación podría tener el inconveniente de tener roces con el Principio de Reserva de Ley, y más bien ser necesario una reforma legal.

En tal sentido, la aplicación del método para el caso de intereses que son generados por colocaciones de certificados en el exterior, no serían de fuente costarricense. La vinculación con la estructura económica del territorio sería insuficiente para gravar las rentas, ya que la fuente productora del rendimiento se encuentra localizada en el exterior.

En este escenario, la fuente pagadora y productora residen en el mismo sujeto. El rendimiento se genera a partir de la colocación en la entidad que se encuentra en el extranjero, la cual a su vez se encarga de pagar el rendimiento correspondiente. Por este motivo, no es válido afirmar, que el rendimiento está vinculado a la estructura económica del país, ya que la explotación del medio productivo (rendimiento o interés) fue hecho en su totalidad en el exterior.

Una interpretación más amplia, que considere que el rendimiento está vinculado con la estructura económica del país, no sería conforme con el aspecto de la renta productora. En su lugar, estaría gravando la renta porque el capital procede del territorio nacional, sin atender cual es el sitio donde efectivamente se produce el rendimiento. Es importante valorar que estos tipos de rendimientos son rentas pasivas de las que el contribuyente no tiene mayor gestión en el territorio nacional para su generación.

Ahora bien, desde la perspectiva de la estructura económica, estos rendimientos podrían ser territoriales de existir una gestión, administración y proyección sobre la colocación de los rendimientos en el exterior. De tal manera, que el contribuyente tiene

una actividad de intermediación financiera entre recursos y capital nacionales para colocarlos en el exterior.

En conclusión, el método no presenta una respuesta en blanco o negro, ya que los rendimientos generados por colocaciones en el exterior podrían estar gravados con el impuesto sobre las utilidades. Esto dependiendo de en qué medida se estire o encoja el término de territorialidad en aras de evitar el no pago de impuesto. Siempre se debe acotar, que este margen de discrecionalidad del método puede lesionar principios fundamentales en materia tributaria como el Principio de Legalidad, el Principio de Reserva de Ley, Principio de Capacidad Contributiva y Justicia.

Sección III: Concepto de renta de fuente costarricense en la LISR

Teniendo en cuenta las diferentes consideraciones efectuadas sobre los métodos interpretativos expuestos anteriormente, se desprende que el concepto de renta de fuente costarricense debe ser interpretado mediante el uso de distintos métodos. la convergencia de más de un método en la interpretación desemboca en un mejor alcance y entendimiento de la norma.

En concordancia con lo anterior, la Sala Constitucional en el voto 3481-2003 expresó que los métodos interpretativos son instrumentos que tiene el operador jurídico para desentrañar la verdadero sentido, significado y alcances de las normas jurídicas. En palabras de la Sala:

Quando de interpretar una norma jurídica se trata el (sic) intérprete no puede utilizar uno solo de los instrumentos indicados, por no tener un carácter excluyente, sino que los mismos son diversos momentos o estadios imprescindibles del entero y trascendente acto interpretativo¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, "acción de inconstitucionalidad: voto 3481-2003; 3 de mayo de 2003 14:03 horas", expediente 02-005586-0007-CA, considerando, III.

Recapitulando las conclusiones obtenidas en la aplicación de cada uno de los métodos interpretativos, inicialmente se debe descartar aquellos que no fueran apropiados para el presente caso o que tuvieran mayor relevancia en sus resultados. Por lo tanto, la interpretación histórica, progresiva y teológica son descartados para la definición de renta de fuente costarricense.

Al respecto, a partir de la interpretación histórica, aunque las actas legislativas no contienen una discusión exhaustiva sobre los alcances y limitaciones del concepto, si se puede observar que el legislador era consciente de la existencia de un Principio de Territorialidad mediante el cual forma parte del elemento espacial del impuesto aquellas rentas generadas dentro del territorio costarricense.

Sobre la interpretación progresiva, pese a ser un instrumento interesante en adecuar la norma a los nuevos eventos económicos de los contribuyentes, lo cierto es que este mecanismo solo es útil en situaciones específicas. A lo cual, aplicando el caso de inversiones obtenidas en el exterior no constituye un elemento económico que pueda adecuarse a una nueva realidad del principio de territorialidad. La discusión es el gravamen del rendimiento que genera este instrumento, siendo que no es una transacción que fuera ajena al momento en que la LISR fue promulgada.

Finalmente, la interpretación teleológica le es inherente la aplicación de otro método interpretativo. Sin embargo, se descarta su uso ya que perfectamente puede ser utilizado para cualquier postura interpretativa que el operador jurídico desee argumentar. Por lo tanto, se prescinde de su aplicación para evitar aseveraciones relacionadas con el espíritu de la norma. El método pudiera haber sido tomado en cuenta, de haber existido elementos claves en la interpretación histórica (que las actas legislativas demostraran la intención del legislador) o que la literalidad de la norma fuera indudablemente clara sobre los alcances de la territorialidad.

Hechas las anteriores consideraciones, se identifican principalmente dos métodos interpretativos que tienen grandes aportes. Estos son la interpretación literal y la interpretación sistemática. Sin embargo, la interpretación económica también puede ser utilizada en cierta medida. Lo fundamental de estos métodos es que cuentan con insumos suficientes para ser perfectamente aplicados por el operador jurídico y desencadenar resultados relevantes en la aplicación de la norma.

Respecto a la interpretación literal, es posible determinar los alcances del concepto de la fuente en cuanto al entendimiento de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio nacional. Todos tienen en común que el punto clave donde se grava la renta es desde la perspectiva de la fuente productora.

Por servicios prestados en el territorio, la literalidad desprende que la prestación del servicio debe acontecer en el territorio nacional, siendo que el prestador realice su actividad dentro del territorio. Misma situación acontece con el caso de bienes y capitales. Cuando el bien se encuentre dentro del territorio, la renta proveniente del mismo se encontrará gravada con el impuesto. Y en el caso de capitales, la frase capital utilizado en el territorio, hace alusión a que el rendimiento se genere por el uso del capital en del país.

Asimismo, el método sistemático también concluye en que la territorialidad de la renta está relacionada con la fuente productora de la renta. Sin embargo, su punto de partida es distinto. El método parte de la integración de los artículos 1, 5, 6 inciso ch), 54 y 55 de la LISR, de tal manera que de la integración de dichas normas se desprende un alcance uniforme y coherente sobre el concepto de la fuente.

En este marco, es de destacar como los artículos 6 inciso ch) y 54 no presentan contradicciones sobre los alcances del concepto de renta de fuente costarricense. Las anteriores normas coinciden en que la territorialidad de la renta estará relacionada con el lugar donde se encuentre la fuente productora de la misma. Sin embargo, resulta

todavía más relevante cuando se vincula con el principio de renta producto enmarcado en el artículo 5 de la LISR, ya que el impuesto sobre las utilidades está supeditado a la explotación de medios productivos por parte del contribuyente.

En consecuencia, de una lectura literal e integrada de las normas que tratan el concepto de la fuente y el principio de renta producto, tiene como punto en común que el gravamen de una renta en el territorio está condicionado a que la fuente productora se encuentre dentro del mismo. Por lo tanto, la definición del artículo 1 de la LISR parece ser solo una manifestación de este principio.

De conformidad con lo anterior, se puede entender que un bien genera rentas en el territorio cuando está ubicado en el país, un servicio genera rentas en el territorio cuando el prestador del servicio se encuentra en el país, y un capital genera rentas en el territorio cuando es utilizado en este.

En el caso de los capitales, cabe destacar que la fuente pagadora y la fuente productora residen en la misma persona, ya que el rendimiento es una renta pasiva cuya generación no está en las manos del titular, sino de su deudor.

Con respecto a la interpretación económica, si bien es cierto que esta interpretación puede ser empleada tanto para justificar una postura u otra de acuerdo con una ponderación de pros y contras, no deja de ser un elemento valorativo relevante. Siendo aplicado este método interpretativo en conjunto con los métodos literal y sistemático, es coherente tomar una postura equilibrada sobre los alcances del principio de territorialidad. Fundamentalmente para evitar un sistema obsoleto y rígido en que la territorial se circunscriba en un elemento meramente geográfico.

Como conclusión, los tres métodos interpretativos podrían converger en la siguiente interpretación del concepto de la fuente dentro del impuesto sobre las utilidades. Es renta de fuente costarricense aquella que es producto de la explotación de

medios productivos en el país, a través de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio nacional.

Por lo tanto, el Principio de Territorialidad regulado en la LISR tiene como aspecto fundamental la fuente productora de la renta como punto clave para definir la territorialidad de una renta. Por consiguiente, los rendimientos generados por la colocación de capitales en el exterior no deberían estar sujetos al impuesto sobre las utilidades.

Adicionalmente, se podría indicar que la anterior interpretación sería coincidente con el entendimiento general que tenía el legislador en cuanto a la existencia de un Principio de Territorialidad en nuestra LISR (método histórico).

De esta manera, el uso de estos métodos interpretativos sería conformes con los Principios Constitucionales tanto de Reserva de Ley, Capacidad Económica y Doble Imposición, en el tanto se parte del bloque de legalidad establecido por la LISR y en su conjunto atienden a un uso razonable y proporcional en cuanto al deber de contribución a las cargas públicas del Estado por las actividades económicas desarrolladas dentro de su territorio.

Al respecto, los métodos interpretativos como el progresivo y teleológico, en el presente caso no permitirían garantizar los anteriores principios a favor del contribuyente. Como fue expuesto anteriormente, dichos métodos no proporcionan seguridad o contundencia para definir los alcances del Principio de Territorialidad y en su lugar, podrían presentar ambigüedades o discrecionalidad por parte de intérprete al momento de aplicarlos.

3.1. Reforma Fiscal efectuada por la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635

Como resultado de la entrada en vigencia de la reforma fiscal efectuada mediante la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635, resulta necesario hacer referencia a los cambios normativos que pudieran afectar al concepto de renta de fuente costarricense en el LISR.

De esta manera, en la presente sección se pretende constatar si hubo cambios importantes con respecto a los límites y alcances del principio de territorialidad. Por lo cual, no solamente se observan las normas referentes al concepto de fuente costarricense, sino que también se incluyen consideraciones sobre la cédula del impuesto sobre las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital.

3.1.1. Sistema parcialmente cedular

Mediante la reforma fiscal aprobada por la Ley N°9635, se hicieron algunas modificaciones al sistema cedular que presentaba el LISR. Al respecto, se incorporó una nueva cédula (denominada impuesto sobre las rentas del capital y ganancias y pérdidas de capital) la cual abarcó otras cédulas ya existentes en la Ley (impuesto sobre los dividendos y el impuesto sobre los rendimientos del mercado financiero).

Asimismo, la reforma incorporó algunas reglas con características similares a un sistema de renta global. Se entiende por renta global, aquel sistema en que los ingresos del contribuyente son sujetos a una misma base imponible, sin existir una diferenciación para los tipos de renta obtenidos. Es de acotar, que este término es distinto al concepto de renta mundial que está relacionado con el criterio de sujeción espacial del impuesto.

Se afirma que existe una especie de renta global, debido a que el artículo 1 de el LISR establece la posibilidad de integrar a la base imponible del impuesto sobre las

utilidades, ingresos contemplados en la cédula del impuesto sobre las rentas del capital, ganancias de capital y pérdidas de capital. Para la aplicación de esta integración, es necesario que se reúnan ciertos requisitos.

3.1.2. Cambios al criterio de "renta producto"

Mediante la reforma fiscal, la LISR mantiene el criterio de renta producto para efectos del impuesto sobre las utilidades; pero con el establecimiento del impuesto sobre las rentas del capital, ganancias y pérdidas de capital, estimamos que se dio la incorporación del criterio "renta ingreso", ya que la Ley contempla el gravamen de ingresos que derivan de los elementos patrimoniales de los contribuyentes.

A continuación, se procede a hacer mención sobre el capítulo del Impuesto sobre las Rentas de Capital y Ganancias y Pérdidas de Capital.

3.1.3. Cédula del Impuesto sobre las rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital

Es importante hacer referencia al impuesto sobre las rentas de capital y ganancias de capital en el tanto esta es una nueva cédula del Impuesto sobre la Renta, incorporada mediante la reforma fiscal. Dentro del Capítulo XI de la LISR o el Título II del RLISR, los cuales regulan este nuevo impuesto no plantean normas relacionadas con la definición del concepto de renta de fuente costarricense.

En su lugar, se incorpora como elemento del hecho generador del impuesto, que la renta de capital o ganancia de capital sean de fuente costarricense. Menciona la norma:

Artículo 27 bis- Hecho generador. El hecho generador de este impuesto es la obtención de toda **renta de fuente costarricense** en dinero o en especie, derivada del capital y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas, que provengan de bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente, así como las diferencias cambiarias originadas en activos o pasivos que resulten entre el momento de la realización de la

operación y el de percepción del ingreso o pago del pasivo, y que no estén afectos por parte de su titular a la obtención de rentas gravadas en el impuesto a las utilidades (demarcado no es del original)¹⁹⁰.

Concordante con la norma anterior, el artículo 25 del RLISR señala como objeto del impuesto, el gravamen de rentas de fuente costarricense derivadas del capital inmobiliario o mobiliario, y de las ganancias y pérdidas de capital realizadas.

A falta de una definición sobre lo que se debe entender por renta de fuente costarricense dentro de la cédula del impuesto, debería ser aplicable lo dispuesto en los artículos 1 y 6 de la LISR. Por consiguiente, el impuesto sobre rentas de capital y ganancias y pérdidas de capital no debería implicar cambios en cuanto a la territorialidad de un ingreso para efectos del Impuesto sobre la Renta.

No está de más comentar que dentro de los borradores del RLISR que fueron sometidas a consulta pública por parte del Ministerio de Hacienda, se propusieron algunas reglas especial sobre la territorialidad de las ganancias de capital. Afortunadamente, estas disposiciones fueron descartadas para la versión definitiva del Reglamento. De haber sido adoptadas, se hubieran transgredido principios constitucionales y tributarios como legalidad y reserva de ley.

3.1.4. Renta de fuente costarricense

Se debe observar en cuanto al concepto de renta de fuente costarricense, cada una de las normas que están relacionadas con dicho concepto. Primeramente, la reforma fiscal modificó la redacción del artículo 1 de la LISR, haciendo variaciones al párrafo que define lo que se entiende por renta de fuente costarricense.

Sin embargo, el artículo 6 inciso ch) de la LISR, el cual consiste en la exclusión de la renta bruta de aquellos ingresos obtenidos por contratos o convenios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, se mantuvo incólume.

¹⁹⁰ Ibid., art 27 bis.

Por otra parte, es de mencionar que los artículos 54 y 55 de la LISR, que tratan el concepto de fuente costarricense para el impuesto sobre las remesas al exterior tampoco tuvo cambios en dicho sentido. Igualmente, no fue adicionado alguna disposición sobre el tema.

En cuanto a las modificaciones al RLISR, tampoco se observan cambios o adiciones sobre la definición de renta de fuente costarricense. En consecuencia, la única modificación que debe ser sujeta a consideración corresponde a la reforma del artículo 1 de la LISR.

A continuación, se puede observar un cuadro con la versión anterior y posterior a la reforma fiscal, del artículo 1 de la LISR (Tabla No. 1):

Tabla No. 1: Comparativo del texto del artículo 1 de la LISR según la reforma introducida mediante la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635

Artículo 1 de la LISR	
Antes de la reforma fiscal	Con la reforma fiscal
<p>Artículo 1.- (...)</p> <p>Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por ventas, 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. (...) ¹⁹¹</p>	<p>Artículo 1- (...)</p> <p>Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley. (...) ¹⁹²</p>

De conformidad con el cuadro anterior, a simple vista no parece haber mayores diferencias entre ambas definiciones. Se podría decir que la reforma cambió el orden de la oración al anteponer la frase “*en el territorio nacional*” y seguir con la frase “provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados”.

Esta modificación, en nuestro criterio no debería generar mayores implicaciones en la interpretación o alcances del concepto de renta de fuente costarricense. Ambas versiones son muy similares en cuanto a que la renta debe ser generada en el territorio nacional.

Ahora bien, es interesante que la reforma si incluye un nuevo término. Este es la adición de los “*generados en*”. En conjunto, la nueva definición puede ser ligeramente

¹⁹¹ Asamblea Legislativa, “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988” (versión vigente con anterioridad al 1 de julio de 2019), Sinalevi: art. 1 párrafo tercero, consultado 21 de marzo, 2020, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817&strTipM=FA

¹⁹² Asamblea Legislativa, “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988”, Sinalevi: art. 1 párrafo tercero, consultado 21 de marzo, 2020, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817

más claro en que el rendimiento debe ser generado en el territorio nacional. En otras palabras, este nuevo planteamiento es un poco más claro que la definición anterior sobre la territorialidad, ya que primero indica que la renta debe ser generada en el territorio y después procede a señalar las situaciones en que esto sucede.

Sin embargo, el artículo reformado tampoco resulta ser considerablemente distinto al existente con anterioridad a la reforma. Por consiguiente, se observa que el espacio de interpretación de la norma con la reforma fiscal es muy similar al que existía anteriormente.

Como comentario adicional, el artículo 1 de la LISR reformado incluye en su primer párrafo una referencia al concepto de renta de fuente costarricense, en cuanto al establecimiento del impuesto. Menciona el artículo: "Artículo 1.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense"¹⁹³.

Esta adición no implica un cambio importante en la norma, pero si hace más completo la primera definición sobre el establecimiento del impuesto sobre las utilidades. Es decir, la adición tiene una mejor técnica legislativa, en vincular el objeto del impuesto (desarrollo de actividades lucrativas) con el elemento de sujeción espacial (fuente costarricense).

En conclusión, estimamos que el pequeño cambio en la redacción del artículo 1 de la LISR, según la reforma introducida mediante la Ley No. 9635, es completamente consecuente con mantener el concepto tradicional del criterio de territorialidad que históricamente ha caracterizado nuestro sistema impositivo, de manera tal que no quede duda alguna de cuáles actividades, servicios o fenómenos tendrán trascendencia

¹⁹³ Ibid.

tributaria en el territorio costarricense. No obstante, no puede descartarse la posibilidad de que las autoridades administrativas o judiciales insistan en una interpretación amplia de la disposición contenida en el artículo 1 LISR, pese a la evidente mejora en su redacción.

3.1.5. Análisis sobre el concepto de renta de fuente costarricense según la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas No. 9635

Como conclusión, la Reforma Fiscal no plantea cambios importantes en cuanto al concepto de renta de fuente costarricense previamente establecido. Por lo tanto, las modificaciones del artículo 1 de la LISR no deberían de generar algún cambio en cuanto a la interpretación de los alcances del principio, en su lugar, más bien refuerza y confirma el sistema territorial establecido.

Igualmente, el impuesto sobre las rentas de capital y ganancias de capital no plantean alguna disposición especial sobre el concepto de fuente costarricense, siendo que esta cédula del impuesto siempre estaría regulada por la territorialidad establecida en los artículos 1 y 6 inciso ch) de la LISR.

Capítulo IV: Jurisprudencia del artículo 6 inciso ch) de la LISR en relación con el impuesto sobre las utilidades entre los años 2006 al 2020

Se hace en el presente capítulo un recuento de la jurisprudencia judicial y precedentes administrativos desarrollados por las autoridades competentes y que conocen de controversias en materia tributaria en el país, en relación con la territorialidad de intereses generados por inversiones en el exterior. Ello, tomando en cuenta que se profundizará en el análisis del fenómeno espacial de la imposición sobre la renta, partiendo de aquellos casos en los que el gravamen o no de los intereses generados en el exterior, fueron objeto de controversia.

Acerca de las autoridades mencionadas anteriormente, se tomará en cuenta a la Dirección General de Tributación, el Tribunal Fiscal Administrativo, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda; y, por último, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sobre el alcance temporal de la jurisprudencia a analizar, se consideró que un ámbito de doce años es oportuno para identificar las últimas tendencias jurisprudenciales que han sido desarrolladas por las autoridades. Por lo cual, se tomó como punto de partida el año 2008 para realizar la búsqueda de votos y resoluciones.

Sin embargo, en un apartado denominado como "*otras resoluciones de interés*", se amplió un poco más el plazo con tal de incluir otras resoluciones o sentencias que pudieran ser de relevantes para la investigación.

Sobre las resoluciones, propiamente se exponen los hechos y fundamentos de cada una de ellas, con especial interés en el análisis de la territorialidad efectuado sobre

los rendimientos. A partir de lo anterior, es posible descifrar las diferentes posturas que han surgido dentro de la jurisprudencia en torno al tema.

Asimismo, los resultados del presente capítulo también tienen por objeto identificar el contexto jurisprudencial anterior, a la emisión de la sentencia que es objeto de estudio en la presente investigación.

Sección I: Análisis de criterios y resoluciones administrativas

1.1. Dirección General de Tributación

Por parte de la Dirección General de Tributación, fue posible encontrar dos oficios relacionados con el gravamen de intereses provenientes del exterior. En concreto ambas resoluciones tratan sobre inversiones realizadas por el contribuyente en el exterior. Estas son consultas planteadas por contribuyentes a la Dirección General de Tributación en los términos del artículo 119 del CNPT (aunque el primer oficio no fue respondido en este carácter por falta de requisitos formales).

El primer oficio, número DGT-432-2010, consistió en la respuesta a una consulta de un contribuyente que tenía por objeto saber si, a criterio de la DGT, los intereses y diferencial cambiario que provienen de inversiones realizadas en el exterior, se encuentran gravados con el impuesto sobre las utilidades.

Como antecedentes de la consulta, el contribuyente no brindó mayor detalle al respecto. Se trata de una entidad que opera dentro del régimen de zonas, la cual de conformidad con el artículo 20 inciso g) de la Ley del Régimen de Zonas Francas, al momento de la consulta se encontraba con un 50% de exención del impuesto sobre las utilidades¹⁹⁴.

¹⁹⁴ Dentro de los beneficios del régimen de zonas francas, la exención del impuesto sobre las utilidades está sujeta a un plazo de tiempo. Dicho plazo puede variar dependiendo de diferentes variables, como lo puede ser si la

Sobre el fondo, la Administración Tributaria contestó que las inversiones serán de fuente costarricense, siempre que estos provengan de capitales costarricenses:

Esta Dirección General considera que los intereses y diferencial cambiario que obtiene una empresa en el país, por sus inversiones realizadas en el extranjero, ya sean habituales u ocasionales, son renta de fuente costarricense y, por lo tanto, gravadas con el impuesto sobre las utilidades, **siempre y cuando las referidas inversiones se hayan realizado con capitales disponibles en el país**¹⁹⁵ (demarcado no es del original).

En este sentido, se indica que el principio de territorialidad no está limitado en un ámbito meramente geográfico, de manera tal que también contempla aquellas rentas generadas en el exterior que están vinculadas con la estructura económica del contribuyente. Cabe mencionar que, sobre el concepto de estructura económica, la Dirección utiliza como referencia a los votos 13-2009 y 28-2009 de las Sección VII y VIII (respectivamente) del Tribunal Contencioso Administrativo. Sin embargo, no hace mayor pronunciamiento sobre la definición de estructura económica.

El segundo oficio, DGT-326-2017, es sobre un contribuyente que en conjunto con otras entidades relacionadas¹⁹⁶, cuentan con una operación de “*cash-pooling*”. Esta figura consiste en la consolidación de actividades de tesorería en una entidad dentro del grupo de entidades relacionadas. De esta manera, la entidad nacional deposita los saldos remanentes (de su operación comercial) de sus cuentas bancarias en una única cuenta bancaria domiciliada en el extranjero.

inversión es realizada dentro o fuera de parque industrial o si es realizada dentro o fuera del Gran Área Metropolitana. En general, el plazo cuenta con un periodo de 100% de exención y otro al 50%.

¹⁹⁵ Dirección General de Tributación, “Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-432-2010; 31 de mayo de 2010”.

¹⁹⁶ Por entidad relacionada, se refiere al concepto de parte relacionada o parte vinculada para efectos de Precios de Transferencia de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del RLISR. Sin llegar a detallar los diferentes casos en los que puede surgir vinculación, se puede partir de la situación cuando una entidad participa directa o indirectamente en la dirección control o capital del contribuyente (o entre las entidades), o que por algún motivo se pueda ejercer una influencia sistemática en las decisiones sobre el precio de las transacciones.

De esta manera, la entidad administradora del “*cash-pooling*” realiza una gestión de los recursos administrados con tal de generar un rendimiento para las empresas del grupo.

Con respecto al fondo, la Administración parte de que el concepto de fuente costarricense se refiere a que el derecho de recibir una renta se genere dentro del territorio nacional o se encuentre estrechamente ligado a la estructura económica del país. Por lo cual, se debe seguir como base el criterio de fuente productora, de tal manera que la fuente está determinada por el lugar donde se desarrollan las actividades.

Bajo esta línea argumentativa, se observa que el lugar donde el contribuyente desarrolla su actividad económica y donde se encuentra el capital que se destina a la actividad financiera es dentro del país. Por lo cual, se interpretó que los rendimientos eran de fuente costarricense, por cuanto el capital que generó los intereses, surgió a partir de la actividad económica que el contribuyente realizaba en el país.

Al respecto, es criterio de esta Dirección General que al ser en nuestro país en donde se localiza su centro de operaciones, es decir, **es el lugar en donde se desarrolla su actividad económica generadora de ingresos y en donde efectivamente se encuentra primariamente el capital que se destina para tal actividad financiera**, los intereses que se perciban de esta actividad económica se consideran rentas de fuente costarricense¹⁹⁷ (demarcado no es del original).

Finalmente, se agrega en el oficio que un contribuyente puede tener habitualidad en otras operaciones que no sean propiamente su giro de negocio. Siendo este el caso el de los de intereses obtenidos producto de la actividad de tesorería.

De acuerdo con lo expuesto en ambos oficios, se evidencian los siguientes aspectos para analizar la territorialidad de una renta:

¹⁹⁷ Dirección General de Tributación, “Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-326-2017; 22 de marzo de 2017”.

- Estructura económica: que el concepto de la territorialidad va más allá que un aspecto meramente geográfico y se encuentra relacionado con la “estructura económica” del contribuyente.
- Origen del capital: todo rendimiento producido en por inversiones en el exterior, será renta de fuente costarricense en caso de que su capital hubiera sido desarrollado por la actividad económica del contribuyente en el país.
- Método interpretativo empleado: el análisis de territorialidad en general parte ya sea del artículo 1 y 54 de la LISR o en referencia de otras sentencias emitidas por el Tribunal Contencioso Administrativo. Asimismo, se menciona que la territorialidad no es necesariamente un aspecto geográfico de la norma, evidenciando un uso de la interpretación progresiva de la territorialidad. Además, considerando que la Administración concede bastante importancia a conceptos como la estructura económica o el origen del capital, se puede observar una interpretación teleológica sobre cuál es el objetivo y alcance del Principio de Territorialidad, en conjunto con una interpretación económica.

1.2. Tribunal Fiscal Administrativo

Se pudo encontrar con respecto al Tribunal Fiscal Administrativo, un total de catorce resoluciones relacionadas con el gravamen de rendimientos provenientes de inversiones en el exterior. De dichas resoluciones, se identificó una postura consolidada en cuanto a la no sujeción de estos ingresos. No obstante, en el año 2018 hubo un cambio de criterio en el que se consideró dichos ingresos si eran rentas de fuente costarricense.

A continuación, se precede a exponer los precedentes administrativos encontrados del Tribunal Fiscal Administrativo.

1.2.1. No sujeción de la renta (2009-2014)

Entre los años 2009 y 2014, el Tribunal Fiscal Administrativo tuvo una línea jurisprudencial consolidada en la que interpretó como no sujeto los ingresos provenientes de intereses extraterritoriales.

En un total de doce resoluciones, se contó con una interpretación literal del artículo 1 y 6 inciso ch) de la LISR respecto al concepto de renta de fuente costarricense. El Tribunal Fiscal Administrativo le concedió especial importancia al artículo 6 inciso ch) de la LISR, indicando que el artículo es claro en excluir de la renta bruta todo ingreso generado de capitales colocados en el exterior.

Se agrega en este conjunto de antecedentes, que no era relevante para el análisis si el rendimiento era titularidad de un sujeto que tuviera una actividad de negociación, ya que la norma no confiere valor al hecho de que exista una actividad que se celebre total o parcialmente en el país.

Cabe destacar que la mayoría de las resoluciones está vinculada con ajustes efectuados por la Administración Tributaria hacía entidades financieras, particularmente bancos.

La primera resolución que fue posible encontrar sobre el no gravamen de las inversiones en el exterior, corresponde a la resolución TFA-328-2009 en la que el fundamento del Tribunal Fiscal Administrativo estuvo asociado con el giro habitual del contribuyente.

Al respecto, se analizó si la actividad habitual del contribuyente estaba relacionada con este tipo de transacciones, a lo cual efectivamente no estaba dedicada esta entidad. Por lo cual, el Tribunal entendió que era procedente la no sujeción establecida en el

artículo 6 inciso ch), ya que el contribuyente no era una entidad bancaria cuyas actividades en el país estuvieran relacionadas con inversiones en el exterior.

Este Tribunal, ha acogido la tesis de la Administración Tributaria de gravar las rentas obtenidas en el exterior en cuanto a entidades bancarias que tenían inversiones temporales en el exterior, **pero que por la naturaleza de tales entidades dichas inversiones se constituían como parte del giro habitual** de este tipo de empresas financieras, pero que el caso de autos es distinto por cuanto no se trata de una entidad bancaria ni nada parecido y que el hecho de haber tenido inversiones en el exterior durante los períodos fiscalizados, **no implica de ninguna forma, que la empresa se dedique a la intermediación o negociación de este tipo de transacciones**¹⁹⁸ (demarcado no es del original).

No obstante, este criterio fue objeto de reconsideración por parte del Tribunal Fiscal Administrativo. A lo cual, el elemento de la actividad habitual del contribuyente fue descartado dentro del análisis de territorialidad de una renta.

El cambio del criterio es visible en la resolución TFA-230-2011. Como antecedente, dentro de los ajustes practicados al contribuyente, se encontraba el gravamen de ingresos declarados por el contribuyente como no gravables, por concepto de inversiones (en dólares) en el exterior.

En cuanto al fondo, el Tribunal parte que el hecho que los recursos o capital procedan del giro habitual de la empresa no permite inferir que el capital no se encuentre localizado en el exterior. Es decir, la habitualidad no tiene relación con la territorialidad de un determinado ingreso. De esta manera, el Tribunal explica que procede a reconsiderar y en consecuencia evolucionar el criterio mantenido tanto por la Administración Tributaria como el propio Tribunal Fiscal Administrativo.

En este sentido, con fundamento en dos fallos judiciales¹⁹⁹, se indica en la resolución que el legislador no hizo una distinción sobre la condición del sujeto, actividad

¹⁹⁸ Tribunal Fiscal Administrativo, "Recurso de apelación: voto 328-2009; 1 de octubre 2009 8:30 horas", *considerando*, párr. IV.

¹⁹⁹ Voto 482-2005 de la Sección III del Tribunal Contencioso Administrativo Sección y el voto 686-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

o residencia para aplicar la no sujeción establecida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR. En su lugar, con solo cumplir con el presupuesto establecido en la LISR el ingreso está excluido de la renta bruta, sin importar que este sea titularidad de una de las partes.

El Tribunal hace referencia a los fallos judiciales, con especial atención a la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Destaca que la Sala de Casación fue más enfática en el desarrollo del principio de territorialidad establecido en los artículos 1, 2 y 5 de la LISR, al haber explicado el criterio objetivo de territorialidad que tiene la LISR. Dentro del cual el concepto de renta de fuente costarricense establecido en el artículo 1 de la LISR, tiene como punto clave determinar el lugar donde efectivamente se genera la renta.

Por último, destaca que el elemento de la habitualidad es ajeno y debe marginarse del análisis sobre la territorialidad de rentas provenientes de inversiones realizadas en el exterior. Siendo que, ante la existencia de capitales localizados en el exterior, debe aplicarse el principio de territorialidad de conformidad con la normativa de la LISR.

Es importante mencionar que los argumentos esgrimidos en esta resolución fueron reiterados sucesivamente en casos similares (inversiones en el exterior) por el Tribunal Fiscal Administrativo hasta el año 2014. Por lo cual, esta línea jurisprudencial estuvo caracterizada por una interpretación literal del artículo 1 y 6 inciso ch) sobre el concepto de fuente costarricense. Esta línea jurisprudencia aplica como definición de renta de fuente costarricense toda aquella renta proveniente de servicios prestados, bienes situados y capitales utilizados en el territorio del país.

A modo de ejemplo, se puede observar lo indicado en la resolución 566-2014 del Tribunal Fiscal Administrativo indicó:

Se expone al respecto en los fallos judiciales, que el legislador no hizo distinción en cuanto a la calidad del sujeto, de su actividad, ni a su residencia, y simplemente en uso de sus facultades, excluyó en forma expresa, de las rentas gravables, -o del concepto de fuente costarricense-, el supuesto del artículo 6 inciso ch), y que por ello, **para estar en la excepción, basta con determinar si la renta proviene de convenios o negocios**

sobre bienes o capitales localizados en el exterior, sin que tenga importancia tampoco, el hecho de que sean propiedad de una de las personas que negocia, porque la ley no lo dice, y que siempre habrá una actividad (realizada en forma habitual, profesional u organizada o bien esporádica), que se celebre o ejecute total o parcialmente en el país²⁰⁰ (demarcado no es del original).

En resumen, se desarrolló una línea de antecedentes dentro de la que se puede enmarcar los siguientes postulados:

- Criterio objetivo del principio de territorialidad: se debe determinar el lugar donde se genera la renta, teniendo como parámetro el lugar donde el servicio es prestado, bien está situado o el capital es utilizado.
- Interpretación literal del artículo 6 inciso ch) de la LISR: el legislador no hizo distinción sobre la condición del sujeto, sino que la renta será extraterritorial siempre que cumpla con lo estipulado en el artículo 6 inciso ch) de la LISR.
- Giro de la empresa y habitualidad es ajeno a la territorialidad: estos elementos no son considerados para determinar si un capital está localizado en el exterior.
- Método interpretativo: en esta línea interpretativa del Tribunal Fiscal Administrativo, se toman en consideración los artículos 1 y 6 inciso ch de la LISR, de tal manera que su argumentación se encuentra fundamentada en la literalidad de estos artículos y como los mismos tienen sentido en su conjunto. De esta manera, se evidencia una interpretación literal en conjunto con una interpretación sistemática.

²⁰⁰ Tribunal Fiscal Administrativo, "Recurso de apelación: voto 566-2014; 17 de setiembre 2014 8:30 horas", *considerando*, párr. V

Por último, esta interpretación tiene como principal referencia el voto 686-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia²⁰¹, la cual emitió un criterio de territorialidad estricto en cuanto al concepto de fuente costarricense. Por lo cual se evidencia que la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal Administrativo estuvo influenciada por esta sentencia, para no gravar los intereses generados en el exterior.

1.2.2. Sujeción de la renta (2009 y 2018)

Primeramente, de previo al desarrollo jurisprudencial mencionado anteriormente sobre la no sujeción de los rendimientos generados en el exterior, se encontró una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo con una posición distinta.

Este es el caso de la resolución 316-2009, en la que se discutió un ajuste de la Administración Tributaria sobre el gravamen de inversiones en el extranjero mediante la figura del “*overnight*”. Dichas inversiones consistían en ofrecer a los cuentacorrentistas una inversión de muy corto plazo en la que se debita al final del día el saldo disponible de la cuenta corriente. Estos fondos son invertidos en un certificado de depósito a plazo de un día, el cual a primera hora del día siguiente se vuelve a acreditar a los cuentacorrentistas el principal más intereses devengados.

El Tribunal confirmó el ajuste practicado, con fundamento en que el capital invertido en el exterior era proveniente de recursos propios de la empresa obtenidos por el desarrollo de su actividad habitual en el país. Este último aspecto fue especialmente destacado en la resolución, por cuanto los recursos disponibles en las cuentas corrientes habían sido generados por la práctica y ejecución de la actividad habitual del contribuyente. Indica el Tribunal Fiscal Administrativo:

²⁰¹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, “Recurso de casación: voto 686-2006; 20 de setiembre 2006 11:05 horas”, Expediente: 01-000405-0163-CA, *considerando*, párr. IV: “*Al socaire de estas disposiciones, y como bien lo señaló el Tribunal, el legislador costarricense, al configurar el Impuesto sobre la Renta, se fundamentó en un criterio objetivo: el principio de territorialidad. Toma en consideración el lugar donde se genera la renta, para lo cual utiliza el concepto de “fuente costarricense”, según la definición expuesta en el ordinal 1º párrafo final antes transcrito*”. En este sentido, voto 482-2005 de las 11:10 horas del 21 de octubre de 2005 de la Sección II del Tribunal Contencioso Administrativo.

En el caso de los intereses ganados overnight en ambos periodos fiscales, este Despacho comparte en cuanto al aspecto básico de este ajuste, la aplicación del gravamen en el tanto responde al hecho de que tales intereses percibidos, **devienen de la inversión de recursos propios de la empresa y que corresponden a sus utilidades, obtenidas en el desarrollo de su actividad habitual**, aspecto que se constituye en elemento fundamental a los efectos de mantener el cargo de análisis, siendo por ello consecuente con los reiterados criterios mantenidos por este Tribunal en casos similares al presente.- (demarcado no es del original).

De acuerdo con lo anterior, se desprende que el motivo principal del gravamen de dichos intereses es la conexión del origen del capital con relación a la actividad habitual del contribuyente. Es decir, la territorialidad del rendimiento está asociado a si el capital fue originado por recursos de operaciones gravadas en el territorio nacional. Sin embargo, es de notar que la resolución hace escasa referencia al artículo 1 y 6 inciso ch de la LISR.

Por otra parte, en los años 2015-2017 no fue posible encontrar resolución alguna sobre el tema por parte del Tribunal Fiscal Administrativo. Sin embargo, mediante la resolución 36-2018, el Tribunal emitió una resolución en la que cambió por completo el criterio desarrollado con anterioridad sobre una interpretación objetiva del principio de territorialidad. En este sentido, parece haber retomado la postura que había emitido con la resolución 316-2009 sobre la habitualidad solo que con algunos elementos adicionales.

Sobre el antecedente de la resolución, esta obedece a la impugnación de un ajuste en el cual se gravaron ingresos declarados como no gravables por el contribuyente. Los ingresos correspondían a inversiones overnight. Específicamente, estos eran flujos de remanentes de efectivo que son mantenidos en el Sistema Bancario Nacional en el esquema overnight y posteriormente invertidos en sociedades relacionadas localizadas en el exterior.

Como fundamento, la resolución menciona que en la jurisprudencia se han desarrollado algunas consideraciones sobre la territorialidad. Primero menciona el tema

de la eventualidad de los ingresos, en cuanto que el ingreso debe ser propio de la actividad generadora de las rentas gravables y que no tenga un carácter esporádico.

Adicionalmente, para determinar qué hecho califica dentro del artículo 6 inciso ch) de la LISR, hay que definir un aspecto sobre los rendimientos obtenidos por capitales que están fuera del territorio. Este es si dichos rendimientos son eventualmente repatriados o incluidos en la generación de rentas de las actividades productivas del contribuyente en la actividad reportada ante la Administración Tributaria.

Por último, se profundiza sobre el concepto de la territorialidad enfatizando que, si el origen de los recursos, capitales, activos y bienes localizados en el exterior son costarricenses, estos ingresos deberán estar gravados con el impuesto sobre las utilidades.

En el caso del contribuyente, el Tribunal analizó que existía una cierta eventualidad del ingreso, ya que las inversiones eran realizadas de forma frecuente dentro del periodo fiscal. Por lo que concluyó que las inversiones eran realizadas paralelamente a la actividad de su operación local, y formaban parte de la renta bruta.

Por otra parte, es interesante que de previo a analizar aspectos como la repatriación y la territorialidad se indica un aspecto de afectación fiscal. Se infiere de la interpretación del Tribunal, que para aplicar la no sujeción del artículo 6 inciso ch) de la LISR resulta necesario que los recursos colocados al exterior fueron previamente gravados con el impuesto sobre las utilidades. A continuación, se muestra un fragmento sobre este aspecto:

En este punto sin embargo, si bien considera este Tribunal aclarar que en la evaluación del elemento de la "*esencia*" de las figuras de inversión que realiza la apelante en sus afiliadas, **sería aplicable lo establecido en el inciso ch) del artículo 6° de la ley de cita, en el entendido que la colocación de recursos en compañías afiliadas externas no implicó afectación fiscal alguna**, ya que los mismos ya pasaron por el ciclo tributario del tributo de cita y declara resultados positivos del mismo (Folio No.350 a

354), pero igualmente se hace indispensable la evaluación de la prueba documental relacionada para efecto de comprobar si se configuran las condiciones necesarias para tal circunstancia, en función de los extremos de "repatriación", "fuente costarricense" y "origen" expuestos por la Instancia Jurisdiccional²⁰² (demarcado no es del original).

A partir de lo anterior, el Tribunal analizó que no hay elementos probatorios suficientes para constatar que "el percibimiento de los ingresos no se realizó en el territorio nacional" y que los intereses hubieran sido gravados en otra jurisdicción tributaria. Agrega el Tribunal, que tampoco había pruebas para acreditar que los excedentes financieros fueron mantenidos en cuentas nacionales y hubieran sido objeto de imposición en el país (impuesto sobre las utilidades o retención en la fuente por haber hecho inversiones temporales en el sistema financiero local).

Asimismo, el Tribunal reitera la relevancia de la prueba documental para constar la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 6 inciso ch), a lo cual se destaca la falta de pruebas para su acreditación. El detalle de cuentas bancarias descritas en el balance de comprobación del contribuyente no permitía descifrar que el contribuyente tuviera cuentas en Irlanda o en Holanda (donde están ubicadas sus entidades relacionadas), y no había auxiliares de las inversiones o estados de cuenta emitidos por las sociedades captadoras. A criterio del Tribunal, estos detalles hubieran permitido verificar que los ingresos fueron acreditados en sede tributaria extranjera y no fueron repatriados por el contribuyente.

Finalmente, el Tribunal hace énfasis en el origen de los recursos del contribuyente para hacer las inversiones en el exterior.

Con respecto a las referencias jurisprudenciales citadas previamente, nota este Tribunal que las mismas hacen énfasis, con respecto a las rentas generadoras en el exterior y declaradas como no gravables por parte de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, **a la evaluación del origen de los fondos que generan los beneficios percibidos**

²⁰² Tribunal Fiscal Administrativo, "Recurso de apelación: voto 36-2018; 26 de febrero 2018 12:45 horas", *considerando*, párr. VI

y sobre los cuales se pretende evitar la imposición del citado tributo²⁰³ (demarcado no es del original).

De esta manera, se interpretó que los recursos eran de origen costarricense al observar dos manifestaciones del contribuyente en el expediente administrativo. Al respecto, el contribuyente indicó de forma expresa que los recursos para hacer las inversiones eran provenientes de utilidades costarricenses, y en otra ocasión señaló que provenían de excedentes de efectivo de la operación local.

Como motivos de este cambio, la resolución del Tribunal se ve claramente influenciado por el voto 916-2016 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia del año 2016, en la que se interpreta que el origen del capital determina la territorialidad del rendimiento (sentencia en la cual se analizó un ajuste respecto a aportes de capital, los cuales fueron recalificados como financiamientos). Además, llama la atención que la conformación de los jueces de la Sala es distinta a la que venía trabajando en la línea jurisprudencial desarrollada hasta el año 2014. En consecuencia, este hecho pudo haber influenciado el cambio de criterio. Cabe mencionar que el Tribunal Fiscal Administrativo, en efecto aportó los fundamentos y consideraciones para llegar a sus conclusiones, sin embargo, no se advirtió el cambio de criterio en cuanto a sus precedentes administrativos sobre el tema de la territorialidad.

En resumidas cuentas, de ambas resoluciones se desprenden los siguientes puntos para identificar el gravamen de las rentas generadas por el contribuyente:

- Eventualidad: el ingreso sea parte de la operación local del contribuyente.
- Afectación fiscal: la colocación de los recursos en el exterior fueron sujetos a imposición en su momento (pasaron por el ciclo tributario del tributo respectivo).

²⁰³ Ibid.

- Repatriación: los rendimientos son utilizados en la operación local del contribuyente.
- Territorialidad (origen): el capital enviado al exterior que proviene de recursos costarricenses constituye renta de fuente costarricense.
- Método interpretativo: el Tribunal Fiscal Administrativo cita los artículos 1 2 y 5 respecto al Principio de Territorialidad, sin embargo, al conceder tanto peso a aspectos tales como la afectación fiscal, repatriación u origen del capital, los mismos tienen relación con una interpretación teleológica y económica, por cuanto se están valorando aspectos que son ajenos a las normas de territorialidad y parece haber un intensión en la interpretación de evitar un uso de la norma que sea perjudicial para los intereses recaudatorios. Lo anterior con mayor medida, al observar el componente de afectación fiscal.

Sección II: Resoluciones judiciales

2.1. Tribunal Contencioso Administrativo

Se pudo encontrar con respecto al Tribunal Contencioso Administrativo, un total de seis resoluciones relacionadas con el tema, siendo que existe una línea jurisprudencial que grava los intereses provenientes del exterior. Sin embargo, en la resolución más antigua dentro de estas, se consideró que los ingresos no eran de fuente costarricense. De esta manera, en las siguientes cinco resoluciones se interpretó que dichos ingresos se encontraban sujetos al impuesto.

Propiamente de las resoluciones, es de mencionar que cuatro de ellas están relacionadas con casos de financiamientos y dos tratan el tema de inversiones en el exterior (por medio de instrumentos como certificados). Por lo cual se procede a abarcar ambos temas de forma separada.

2.1.1. Casos sobre financiamientos

El primer voto identificado fue el 47-2008 de la Sección IX del Tribunal Contencioso Administrativo. Como antecedentes, la Administración Tributaria había recalificado la condición de unas cuentas por cobrar con entidades relacionadas en el exterior, como financiamientos. De esta manera, el ajuste comprendió un impuesto por pagar por el financiamiento no declarado por el contribuyente.

En la sentencia, se interpretó que el financiamiento era de fuente costarricense ya que este fue concedido por un contribuyente inscrito en el país. Por lo cual, los rendimientos asociados al financiamiento se encontraban gravados con el impuesto sobre las utilidades. En palabras del Tribunal:

X. Sobre la extraterritorialidad invocada, citando en sus sustento los numerales 1, 5 y 6 de la ley 7092, debe indicarse que en criterio de este Tribunal no lleva razón en su dicho la accionante, pues tal y como lo señala la representación estatal estamos en presencia de un **financiamiento otorgado por una empresa que se encuentra radicada en el territorio nacional e inscrita como contribuyente en Costa Rica**, por ende, sujeta a las leyes y disposiciones establecidas en nuestro ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria, argumentaciones que deben ser acogidas pro [SIC] resultar adecuadas a derecho, debiendo, sin necesidad de mayor comentario, denegarse los alegatos al efecto emitidos por la accionante²⁰⁴ (demarcado no es del original).

Llama la atención de la anterior resolución, que el análisis de territorialidad por parte de los Juzgadores fue verdaderamente limitado y escaso. En este sentido, se da por sentado que el rendimiento proveniente de todo capital que sea concedido por una entidad ubicada en el territorio nacional es de fuente costarricense.

Seguidamente, se puede observar el voto 13-2009 de la Sección VII del Tribunal Contencioso Administrativo, en el cual se discutió un ajuste dentro del que se recalificó

²⁰⁴ Tribunal Contencioso Administrativo Sección IX, "Demanda contenciosa: voto 47-2008; 19 de diciembre 2018 15:15 horas", expediente: 06-000089-0161-CA, *considerando*, párr.

unas cuentas por cobrar que el contribuyente tenía con sucursales localizadas en el exterior, como un financiamiento. Se consideró que eran financiamientos ya que era un cargo por el atraso en el pago de las mercaderías que la entidad nacional realizaba a las sucursales.

En este voto, se parte de que la territorialidad no está limitada a un aspecto geográfico, por lo que una renta será de fuente costarricense cuando la actividad generadora de la misma está estrechamente relacionada con la estructura económica del contribuyente. Por lo que no es relevante para el gravamen de la renta, los dineros con que se realicen los negocios o se paguen los servicios contratados.

De esta manera, el Tribunal Contencioso analizó el motivo o la causa del pago del rendimiento para determinar la territorialidad de la renta. Los Juzgadores identificaron que el origen del financiamiento consistía en la falta de pago de la venta de mercancías procedentes del territorio nacional, razón por la cual se interpretó que el financiamiento era de fuente costarricense. Se interpretó que la fuente productora del financiamiento eran bienes que estaban asociados a una actividad desarrollada dentro del territorio nacional. En palabras del Tribunal:

(...) En el presente caso, como acertadamente, señala la representación estatal, los intereses del financiamiento en cuestión son consecuencia, o bien tienen su origen, en la forma en que se realizaron las compraventas de bienes que son producidos en el país y que la actora vendió a sus sucursales en Guatemala y El Salvador. **Las utilidades obtenidas son el producto del ejercicio habitual de la compraventa de bienes de la empresa actora, realizadas por medio de un financiamiento y, en esa medida, los intereses producto de ese financiamiento son de fuente costarricense.** Tal y como manifiesta el voto transcrito, en nuestro país se sigue el criterio de fuente productora, no el de la fuente pagadora, por lo que carece de interés el hecho de que el contrato de préstamo se haya formalizado en el exterior, si el antecedente inmediato de dicho crédito es la transferencia de bienes producidos en suelo nacional²⁰⁵ (demarcado no es del original).

²⁰⁵ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VII, "Demanda contenciosa: voto 13-2009; 23 de enero 2009 15:30 horas", expediente: 05-000404-0161-CA, *considerando*, párr.

Por último, se encuentra la resolución 2013-485 de la Sección IX del Tribunal Contencioso Administrativo. En la sentencia se vio un ajuste en el que la Administración Tributaria recalificó unos aportes de capital que el contribuyente había realizados a sus subsidiarias, para entenderlos como financiamiento. Siendo considerados como financiamientos, la Administración Tributaria procedió a estimar una renta neta presuntiva sobre los mismos.

Una de las subsidiarias que había obtenido el presunto financiamiento, se encontraba en otro país. Por dicho motivo se discutió la territorialidad del ingreso dentro de la resolución. El Tribunal consideró que el financiamiento era de fuente costarricense, con motivo exclusivo que el capital era de origen costarricense, por ser recursos propios del contribuyente en el territorio nacional.

(...) Es así, que no es en razón de una habitualidad de los ingresos que se aplica correctamente el régimen tributario a los ingresos que se perciban por parte de una sociedad extranjera, **sino en razón que las inversiones las realiza un sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, cuyos beneficios económicos, aunque provengan del exterior, se originan en un capital nacional**. Desde esta perspectiva, no observa este Tribunal que se violente el artículo 6 inciso ch) de la Ley de Impuesto sobre la Renta o principio de legalidad tal y como lo aduce la firma actora²⁰⁶ (demarcado no es del original).

En atención a los votos indicados anteriormente, se pueden observar las siguientes características sobre la territorialidad:

- Estructura económica: la territorialidad es un concepto más amplio que el territorio geográfico, por lo que una renta será de fuente costarricense cuando esté vinculada con la "estructura económica" del contribuyente en la actividad económica que desarrolla en el país.

²⁰⁶ Tribunal Contencioso Administrativo Sección IX, "Demanda contenciosa: voto 485-2013; 28 de noviembre 2013 13:40 horas", expediente: 12-006746-1027-CA, *considerando*, párr. VI.

- Origen del capital y accesoriedad: para determinar si un rendimiento generado por un financiamiento en el exterior es de fuente costarricense, es fundamental analizar el origen del capital. Cuando el origen sea de capital costarricense o esté vinculado a actividades desarrolladas en el país, será renta de fuente costarricense.
- Método interpretativo: se puede observar que el Tribunal siempre hace referencia al artículo 1 de la LISR, acompañándolo en algunas ocasiones con el artículo 5 y 6 de la LISR. En este sentido, se parte de que la territorialidad va más allá de un aspecto geográfico de la norma, evidenciando un uso de la interpretación progresiva de la territorialidad. Asimismo, siendo que aspectos como la estructura económica o el origen del capital, son relevantes para el Tribunal al momento de determinar la territorialidad, se puede ver una interpretación económica mediante la cual se procura vincular la operación del contribuyente con la inversión efectuada en el exterior.

2.1.2. Caso sobre inversiones en certificados

El primer voto identificado fue el 22-2008 de la Sección VIII del Tribunal Contencioso Administrativo, dentro del cual uno de los ajustes impugnados por el contribuyente trataba sobre el gravamen de rendimientos provenientes de inversiones realizadas en el exterior, que habían sido declarados ingreso no gravable.

Como fundamento de la resolución, se interpretó que el artículo 6 inciso ch) de la LISR es claro al excluir de la renta bruta aquellos ingresos obtenidos por capitales localizados en el exterior. En este sentido, el Tribunal expresamente indicó que no compartía la tesis de la estructura económica como criterio para entender que los rendimientos se encontraban gravados.

En su lugar, señaló que la norma en ningún momento hace alguna distinción para considerar que los rendimientos generados en el exterior se encuentran gravados si son producto de la actividad económica del contribuyente en el país. En palabras del Tribunal:

Lo que establece el legislador es precisamente una excepción, es decir, en que supuestos los beneficios no se van a considerar renta bruta, lo que suceder a de no existir la norma. **La diferenciación entre: 1 .- ingresos generados por negocios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, producto de una actividad empresarial realizada en el país, y 2.- ingresos producidos por contratos sobre bienes o capitales localizados en el exterior, que no se deriva de una actividad organizada económica y administrativamente desde Costa Rica, no la hace la ley,** sino que se deriva de una interpretación administrativa en violación al artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y al principio de legalidad que rige la materia tributaria²⁰⁷ (demarcado no es del original).

Por lo cual, se estimó que el único requisito para que el artículo 6 inciso ch) de la LISR sea procedente, es que el rendimiento sea proveniente de un capital localizado en el exterior. De esta manera, no es de interés para la norma si una de las partes que negocia el rendimiento se encuentra en el país, ya que el artículo no mencionada nada al respecto. Además, se indicó que siempre va a existir una actividad empleada por el contribuyente en el país debido a que los capitales no se negocian solos.

En este caso, se desprende que el Tribunal aplica una interpretación literal del concepto de renta de fuente costarricense y todavía más de la exclusión de la renta bruta establecido en el artículo 6 inciso c) de la LISR.

Por otra parte, se encuentra el voto 59-2013 de la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo, voto en el cual el criterio sobre este tema es completamente distinto a la resolución anterior. Es importante destacar que la presente sentencia fue impugnada y dio como resultado a la sentencia que es objeto de análisis en el presente trabajo (326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia).

²⁰⁷ Tribunal Contencioso Administrativo Sección VIII, "Demanda contenciosa: voto 22-2008; 31 de octubre 2008 17:00 horas", expediente: 04-000172-0161-CA, *considerando*, párr.III.2

Hecha la anterior aclaración, es en este litigio dentro del cual se discute el gravamen de las inversiones overnight en el exterior. En efecto el contribuyente declaró estos ingresos como no gravables en el impuesto sobre las utilidades, y la Administración Tributaria efectuó un ajuste gravando dichas rentas.

El Tribunal confirmó el gravamen del ingreso, al interpretar que la fuente del rendimiento fue el capital cuyo origen era de recursos costarricenses. En la sentencia se indica que el concepto de fuente costarricense toma en cuenta el capital, patrimonio o trabajo que origina la utilidad.

Por lo cual, se indica que el rendimiento es de fuente costarricense porque los recursos eran tomados de las cuentas corrientes que tenía el contribuyente en el país (el contribuyente es un puesto de bolsa). De esta manera, el capital y trabajo necesario para generar el rendimiento proviene de la estructura económica del contribuyente. Asimismo, se consideró que el contribuyente asume un riesgo en la operación, la cual tiene una afectación en el capital y trabajo que es de fuente costarricense.

Sin embargo, a tenor de lo dicho anteriormente en cuanto a que el Tribunal entiende que, tratándose del impuesto a las utilidades, cuando se alude a la fuente, debemos atender al capital, patrimonio o trabajo, (o una combinación de estos), que origina la utilidad, no queda más que concluir que la fuente de esos ingresos es costarricense. Esto por cuanto si desde un punto de vista técnico, estrictamente hacendario, **la fuente de la utilidad es el capital, el patrimonio y el trabajo, en la especie estos elementos son de origen costarricense, y se conjugan para producir utilidad dentro del territorio nacional.** Esto es así porque el capital que se coloca para su inversión en esas operaciones fugaces, es capital de las cuentas corrientes que maneja BAC San José Puesto de Bolsa en Costa Rica, utilizando la infraestructura localizada en Costa Rica, de modo que el capital y el trabajo necesarios para producir esa utilidad son de fuente costarricense²⁰⁸ (demarcado no es del original).

Por consiguiente, la sentencia hace la aclaración que la fuente que genera los rendimientos de una inversión en el exterior corresponde al capital. De esta manera, el origen del capital define si la renta es de fuente costarricense y no la fuente pagadora.

²⁰⁸ Tribunal Contencioso Administrativo Sección V, "Demanda contenciosa: voto 59-2013; 13 de junio 2013 8:30 horas", expediente: 12-000661-1027-CA, *considerando*, párr. VI

En consecuencia, se pueden destacar los siguientes puntos de las dos sentencias encontradas:

Voto 22-2008 de la Sección VIII del Tribunal Contencioso Administrativo

- Rechazo del criterio sobre la estructura económica: se interpreta que la LISR no hace alguna distinción en cuanto a si los rendimientos generados desde el exterior se encuentran gravados si son producto o no de una actividad económica del contribuyente en el país. En su lugar, se debe atender lo establecido en el artículo 6 inciso ch) de la LISR.
- Interpretación literal del artículo 6 inciso ch) de la LISR: la exclusión de la renta bruta establecida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR es aplicable con solo que el rendimiento sea proveniente de un capital localizado en el exterior.
- Método interpretativo: considerando que el Tribunal analiza la territorialidad sobre el ingreso por los certificados, a partir de la redacción del artículo 6 inciso ch) de la LISR, se desprende un uso de la interpretación literal de la norma.

Voto 59-2013 de la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo

- Origen del capital y estructura económica: el origen del capital determina la territorialidad de su rendimiento, por lo que el concepto de fuente costarricense debería considerar si el capital está vinculado con la estructura económica del contribuyente (actividades realizadas dentro del territorio costarricense).
- Método interpretativo: el Tribunal parte del artículo 1 de la LISR y menciona que la norma tiene por objeto gravar la fuente productora y no la fuente pagadora. Sin embargo, para determinar la fuente productora se consideran aspectos como el origen del capital y su vinculación la estructura económica

del contribuyente en Costa Rica, por lo que entendemos que el Tribunal está interpretando teleológicamente los alcances del principio de territorialidad. Además, el uso de estos conceptos puede también verse influenciado por una interpretación económica en el ánimo de gravar rendimientos que son generados en el exterior, pero que para el intérprete tiene una vinculación con las actividades desarrolladas localmente por el contribuyente.

2.2. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Se pudo encontrar un total de cinco votos por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. En estos votos, se ha desarrollado una línea jurisprudencial (incluida la resolución que es objeto de análisis en el presente trabajo) en relación con la sujeción de intereses generados en el exterior. Dichos votos han considerado que los rendimientos generados por inversiones en el exterior constituyen rentas de fuente costarricense.

Cuatro de los votos consisten en intereses generados por financiamientos y uno de ellos trata sobre rendimientos de certificados en el exterior. Por lo cual, se procede a exponer ambos temas de forma separada.

2.2.1. Casos sobre financiamientos

El primer voto encontrado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia fue el voto 617-2010, el cual consistía en un ajuste sobre cuentas por cobrar que fueron recalificadas por la Administración Tributaria como financiamientos. Estos financiamientos fueron concedidos por el contribuyente a una entidad vinculada que se encontraba localizada en Nicaragua. Al respecto, el contribuyente alegó dentro de los motivos de casación, el quebranto de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, además de los artículos 2, 3 y 10 del RLISR, en cuanto al Principio de Territorialidad.

Respecto al análisis del fondo, la Sala Primera señala que el sistema de sujeción establecido en la LISR es de carácter objetivo. Por lo que el principio de territorialidad

tiene como objeto identificar el lugar donde se origina la renta. Sin embargo, se procede a indicar que para este caso no era aplicable el artículo 6 inciso ch) de la LISR, por cuanto el objeto del convenio entre las partes eran fondos pertenecientes a un contribuyente que tiene operaciones en el país.

De esta manera, se consideró que los fondos que originaban el interés eran pertenecientes al contribuyente como una entidad localizada en el país y cuyas operaciones era realizadas dentro del territorio nacional. Por lo cual los rendimientos generados por este se encontraban gravados con el impuesto sobre las utilidades. Menciona la Sala Primera:

(...) Esa no es la situación de la acaecida en el caso de estudio, **ya que el objeto son fondos –montos de los créditos-, pertenecientes a la actora, que es una sociedad organizada y radicada en el país.** De ahí, el capital está en territorio nacional y las utilidades generadas por los financiamientos, forman parte de la renta bruta (norma 5º LISR), la que en consecuencia se encuentra gravada con dicha carga impositiva. Por consiguiente, no le resulta aplicable lo establecido en el inciso ch) del cardinal 6 que se viene citando²⁰⁹ (demarcado no es del original).

En este sentido, la resolución profundizó poco sobre el tema de la territorialidad. Se interpretó que los intereses eran de fuente costarricense porque los fondos procedían de la operación del contribuyente dentro del país. En efecto, no hay una justificación expresa sobre la no aplicación del artículo 6 inciso ch de la LISR. Se desprende de lo mencionado por el tribunal, que la no aplicación tuvo como motivo que el objeto del contrato eran fondos que pertenecías a un contribuyente nacional.

Por otra parte, se puede observar el voto 55-2011. Este es un caso similar al anterior, ya que trata sobre un ajuste por dineros transferidos por el contribuyente a sus subsidiarias en el exterior, los cuales fueron recalificados como préstamos. En este sentido, dentro de los motivos del recurso de casación, el contribuyente alegó una falta

²⁰⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Recurso de casación: voto 617-2010; 20 de mayo 2006 9:10 horas", Expediente: 06-000089-0163-CA, *considerando*, párr. IV

de aplicación de los artículos 1, 54 inciso b), 6 inciso ch) referidos al Principio de Territorialidad.

Al respecto, la sala de casación consideró que los rendimientos provenientes del financiamiento en el exterior se encontraba sujeto al impuesto sobre las utilidades, por dos aspectos. Primero, el financiamiento era de fuente costarricense porque el contribuyente tenía sus actividades dentro del territorio nacional. Y, en segundo lugar, porque dicho financiamiento pudo ser concedido debido a préstamos solicitados por el contribuyente a entidades bancarias en el país. En palabras de la Sala Primera:

Desde esta perspectiva, hay un ingreso presunto (intereses), que se origina en un préstamo una empresa que desarrolla actividades lucrativas en Costa Rica, donde, además, está domiciliada y el cual, a su vez, fue obtenido de empréstitos de diferentes entidades bancarias nacionales. Entonces, **si los réditos son consecuencia del préstamo de fuente costarricense, sin duda, su origen, como accesorio, también es nacional**, aún y cuando su deudor, sea una empresa extranjera²¹⁰ (demarcado no es del original).

Por lo cual, se interpreta que el origen del capital que está siendo destinado al exterior para obtener intereses, puede influenciar en la territorialidad de su ingreso. Es como si el origen del capital determinara la territorialidad de cualquier eventual rendimiento que pudiera ser obtenido por el mismo.

Continuando con las resoluciones, otro caso que pudo ser identificado es el voto 475-2011. Este consistió en un ajuste sobre unas cuentas por cobrar que el contribuyente tenía con entidades extranjeras. La Administración Tributaria calificó dichas cuentas por cobrar como un cargo por atraso de pagos por la compra de mercadería. Por lo cual entendió esta operación como una especie de financiamiento.

²¹⁰ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Recurso de casación: voto 55-2011; 27 de enero 2011 8:50 horas", Expediente: 09-000123-1027-CA, *considerando*, párr. VII.

En este caso, la Sala Primera consideró que los intereses pagados por el financiamiento provenían de la venta de las mercancías que eran producidas en el territorio nacional. Por lo que fue tomado en cuenta en el fallo que estos intereses se originaban de la actividad mercantil que desarrollaba el contribuyente en el territorio.

En estos términos, se concluyó que la exclusión del artículo 6 inciso ch) no era aplicable ya que el objeto del ajuste eran los créditos pertenecientes al contribuyente, que es una entidad radicada en el país.

En este sentido, siendo que el contribuyente se dedicaba habitualmente a la producción de estos bienes y su actividad estaba gravada con el impuesto sobre las utilidades, igual tratamiento debía darse al interés que surgía por la falta de pago de dichos bienes. En palabras de la sala de casación:

Resulta evidente, no es esa la situación acaecida en el caso de estudio, ya que el objeto del ajuste, corresponde a montos por concepto de créditos, pertenecientes a la demandante, que es una empresa organizada y radicada en el país. **Adicionalmente, el capital adeudado corresponde a ventas realizadas en territorio nacional, por lo que, las utilidades generadas por los financiamientos, forman parte de la renta bruta (norma 5° LIR), la cual se encuentra gravada con dicha carga impositiva.** Por consiguiente, no resulta aplicable la excepción que establece el inciso ch) del artículo 6 que se viene citando, ni se advierten violados los numerales 1° de la LIR y 9 del Código Civil, por considerar esta Sala, que forman parte de la renta bruta, los ingresos producidos como recargo por saldos dejados de pagar en tiempo, originados en el país, lo que obliga al rechazo del reparo²¹¹ (demarcado no es del original).

Lo anterior es interesante, ya que la sala de casación destaca la conexión entre el pago del interés y las ventas realizadas por el contribuyente desde el territorio nacional. Por lo cual, el ingreso por intereses se ve afectado por el origen de este. Con motivo que las ventas fueron realizadas dentro del territorio nacional, el interés por un atraso en el pago de las ventas lo constituía como renta de fuente costarricense.

²¹¹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Recurso de casación: voto 475-2011; 7 de abril 2011 11:20 horas", Expediente: 05-000404-0161-CA, *considerando*, párr. III:

Sin embargo, lo que se debe tomar en cuenta en este caso es que el interés no era una operación autónoma, sino que era un financiamiento para el pago de los productos vendidos desde Costa Rica. De esta manera, la transacción era accesoria a la venta de la mercadería.

Como última resolución, se puede ver el voto 976-2016. Este fue un ajuste de la Administración Tributaria respecto a aportes de capital que el contribuyente efectuó a otras entidades relacionadas en el exterior, las cuales fueron recalificadas como financiamientos. Al respecto, el contribuyente alegó una desaplicación del artículo 1 de la LISR respecto al Principio de Territorialidad, como parte de los motivos del recurso de casación.

La Sala Primera consideró que los financiamientos eran de fuente costarricense, debido a que el origen de los montos dados en préstamo correspondía a recursos del contribuyente en el país. Es decir, los recursos generadores del rendimiento fueron originados en el territorio nacional. De esta manera, se interpretó que el concepto de fuente costarricense cuando indica "capital utilizado en el territorio nacional" se refiere a que el origen del capital provenga de una fuente nacional.

(...) La norma en cuestión, determina lo que se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense y en estos conceptos involucra al "capital utilizado en el territorio nacional"; **lo que no significa que si los recursos no se utilizaron en el país no sean objeto de gravamen, por cuanto conforme lo explicado, lo que debe prevalecer para determinar si una renta es territorial o no es su origen.** En otras palabras, aún y cuando esos capitales que refiere el casacionista no hayan sido utilizados en Costa Rica sino colocados o invertidos en una compañía radicada en el exterior, en este caso Panamá; lo cierto es que es evidente que provienen de fuente nacional al pertenecer los recursos a una sociedad domiciliada en este país, por lo que resulta conforme a derecho que hayan sido gravados con la renta bruta²¹² (demarcado no es del original).

De acuerdo con lo anterior, la Sala Primera interpreta que el capital concedido en préstamo es la fuente generadora del rendimiento. Por consiguiente, si el capital tiene un

²¹² Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Recurso de casación: voto 976-2016; 22 de septiembre 2016 13:05 horas", Expediente: 12-006746-1027-CA, *considerando*, párr. V

origen nacional, su rendimiento deberá ser de fuente costarricense. Esto es interesante, ya que se parte de que el origen de la renta en estos casos es el capital, y lo importante no es el lugar en donde se encuentra dicho capital sino el origen de este. En consecuencia, si el capital proviene de recursos originados en territorio costarricense, los rendimientos generados por este constituirán rentas de fuente costarricense.

De los votos mencionados anteriormente, se puede ver como la argumentación de la Sala Primera comienza a incorporar y desarrolla una línea jurisprudencial sobre el concepto de el origen de los capitales como elemento fundamental para considerar la territorialidad de los rendimientos provenientes del exterior.

A modo de resumen, se pueden desprender los votos mencionados una línea jurisprudencial en los siguientes términos:

- Objeto del contrato: para efectos de aplicar el artículo 6 inciso ch) de la LISR para el caso de operaciones de financiamiento se debe entender que el objeto del contrato son los fondos o capital prestado, no el rendimiento en sí mismo.
- Origen y accesoriadad: un rendimiento proveniente de un financiamiento es renta de fuente costarricense, cuando los recursos que originaron el capital hubieran sido generados en el territorio nacional. Además, si el financiamiento es accesorio o producto de otra transacción realizada en el territorio, este es de fuente costarricense con motivo de su origen.
- Método interpretativo: considerando que la Sala de Casación parte los artículos 1 y 5 de la LISR en cuanto a que aquellos financiamientos concedidos desde territorio costarricense al exterior son rentas de fuente costarricense. De esta manera, se observa una interpretación sistemática entre ambos artículos (considerando una relación entre la territorialidad y las actividades del contribuyente en territorio costarricense). En línea con lo anterior, se aplica una interpretación teleológica en cuanto a los alcances del artículo 6 inciso ch), en cuanto a que el objeto de la norma es la proveniencia del capital y no del rendimiento.

2.2.2. Caso sobre inversiones en certificados

La resolución más reciente sobre el tema ha sido el voto 326-2017, cuyo fundamento consistió en que los intereses son de fuente costarricense ya que el origen de estos corresponde a capitales localizados en Costa Rica. No obstante, siendo que esta resolución será ampliamente analizada en el siguiente capítulo, se prescinde de hacer mayor análisis sobre la sentencia.

Sección III: Otras resoluciones judiciales de interés sobre la territorialidad

3.1. No sujeción

La posición interpretativa que ha sido desarrollada en los precedentes administrativos y judicial respecto al no gravamen de rendimientos generados en el exterior, ha hecho especial referencia a dos votos de forma reiterada por esta línea de pensamiento.

Estos corresponden al voto 686-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y el voto 482-2005 de la Sección II del Tribunal Contencioso Administrativo. Ambas sentencias forman parte del mismo expediente judicial 01-000405-0163-CA, por lo cual versan sobre los mismos hechos.

El caso analizado por estas sentencias no corresponde al tema de intereses generados en el exterior. En su lugar, consiste en un contribuyente que había planteado una consulta en los términos del artículo 119 del CNPT a la Administración Tributaria.

En la consulta el contribuyente expuso que tenía proyectado ampliar su negocio para realizar compras de productos a otras entidades en el exterior y venderlas a su vez a otras entidades en el exterior. De esta manera las mercancías nunca ingresaban al territorio nacional. Ante estos hechos la Administración Tributaria contestó que los

ingresos provenientes de la venta de dichos productos se encontraban gravados con el impuesto sobre las utilidades.

Ante esta respuesta, el contribuyente impugnó el oficio hasta llegar al Tribunal Contencioso Administrativo y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Al respecto, el Tribunal Contencioso Administrativo señaló que los ingresos no estaban sujetos. Como fundamento indicó que la exclusión de la renta bruta establecida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR no hace diferenciación sobre las calidades del sujeto pasivo, sino que para aplicar la norma únicamente es requisito que los bienes objeto de negociación estén localizados en el exterior.

En este sentido, el Tribunal parte de que el legislador estableció un principio de territorialidad en el que se considera el lugar donde el hecho generador se produce en relación con el concepto de renta de fuente costarricense. Además, mencionó que la territorialidad no está limitada a un aspecto geográfico, sino que en ocasiones actividades que se desarrollan fuera pero que tienen un vínculo estrecho con la estructura económica costarricense, están gravadas.

No obstante, el Tribunal critica el aspecto de la estructura económica al momento de aplicar el artículo 6 inciso ch de la LISR. El motivo es que la norma no hace distinción en relación a que los ingresos producidos por bienes o capitales localizados en el exterior, no deban ser procedentes de una actividad organizada económicamente desde el país. En estos términos se menciona en la sentencia:

El legislador no hizo distinción en cuanto a la calidad del sujeto, de su actividad, ni a su residencia, y simplemente, en uso de sus potestades, excluyó en forma expresa, de las rentas gravables, -o del concepto de fuente costarricense-, el supuesto del artículo 6 inciso ch). **Por ello, para estar en la excepción, basta con determinar si la renta proviene de convenios o negocios sobre bienes o capitales localizados en el exterior, sin que tenga importancia tampoco, el hecho de que sean propiedad de una de las personas que negocia,** porque la ley no lo dice, y como expresa el

apoderado de la actora, siempre habrá una actividad (realizada en forma habitual, profesional u organizada o bien esporádica), que se celebre o ejecute total o parcialmente en el país, porque los bienes o capitales no se negocian solos, y lo único que prevé el artículo, es que tenga por objeto bienes o capitales localizados en el exterior²¹³ (demarcado no es del original).

En consecuencia, se hace una interpretación literal con respecto a la aplicación del artículo 6 inciso ch) de la LISR. De esta manera, con solo cubrir el hecho factico que prevé la norma, el ingreso asociado a este se encontrará excluido de la renta bruta.

La anterior resolución fue impugnada mediante un recurso de casación. La atención del recurso fue evacuada en el voto 686-2006 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. La Sala de Casación confirmó lo expresado por el Tribunal Contencioso Administrativo. Cabe señalar que el contribuyente señaló como motivo de casación, una violación indirecta por indebida interpretación de la ley sustantiva aplicable, quebrantando los artículos 1, 2, 5 y 6 inciso ch) de la LISR.

Sobre el fondo, se destacó primeramente el criterio objetivo que presenta el principio de territorialidad en la LISR para gravar o no una determinada renta. Por lo tanto, el aspecto fundamental en el sistema territorial es determinar el lugar donde se genera la renta en cuestión.

Se indicó que el concepto de renta de fuente costarricense enmarcado en el artículo 1 de la LISR es congruente con la exclusión de la renta bruta establecida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR. De esta manera todo ingreso generado por cualquier tipo de negocio jurídico (a pesar de celebrado o ejecutado total o parcialmente en el país) cuando tenga por objeto bienes o capitales ubicados fuera del territorio está excluido de la renta bruta.

²¹³ Tribunal Contencioso Administrativo Sección II, "Demanda contenciosa: voto 482-2005; 21 de octubre 2005 11:10 horas", Expediente: 01-000405-0163-CA, considerando, párr. IV

Mediante las anteriores consideraciones, es que la Sala Primera indica que en el caso del contribuyente el ingreso no puede estar sujeto al impuesto sobre las utilidades. Como fundamento, se analiza que la transacción del contribuyente consiste en contratos o convenios que podrían ser celebrados en el país, pero cuyo objeto de negociación son bienes localizados fuera del territorio.

Asimismo, se destaca que la ejecución del contrato no sería en el territorio, ya que esta sería en el país al cual sea destinado el producto en el exterior. En consecuencia, la actividad realizada por el contribuyente estaría excluida de la renta bruta, al consistir en negociaciones sobre bienes ubicados en el exterior que nunca ingresan al territorio costarricense.

(...) Como puede observarse, se trataría de contratos, convenios o negociaciones, eventualmente celebrados en Costa Rica, sobre bienes localizados en el exterior. Además, su ejecución no sería en territorio nacional, sino en el del país centroamericano al cual se destinen los productos. **La norma de comentario no se refiere a si los bienes o capitales localizados fuera de Costa Rica pertenecen o no a una de las partes del convenio; tampoco, como lo indica el Tribunal, hace diferencia alguna entre la calidad del sujeto, su actividad, o residencia.** Ergo, las utilidades generadas como consecuencia de la actividad consultada por la empresa actora, según lo indicado por el referido artículo 6º inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forman parte de la renta bruta; por lo tanto, no estarían gravadas con los indicados impuestos²¹⁴ (demarcado no es del original).

Cabe destacar que muchos fragmentos o párrafos de ambas sentencias han sido citados por diferentes instancias para hacer referencia al principio de territorialidad y el concepto de renta de fuente costarricense. Resulta interesante que ambas sentencias también han sido citadas en resoluciones que consideran gravables los rendimientos.

Este hecho solo evidencia el carácter interpretativo del derecho, en el que un texto puede tener diferentes interpretaciones dependiendo de la visión y perspectiva del operador jurídico que aplica el derecho.

²¹⁴ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, "Recurso de casación: voto 686-2006; 20 de setiembre 2006 11:05 horas", Expediente: 01-000405-0163-CA, considerando, párr. IV

Por último, resulta relevante hacer referencia al voto 5-2009 de la Sección IX del Tribunal Contencioso Administrativo, caso en que fue aplicada una interpretación literal del Principio de Territorialidad. Sobre el caso discutido, este consistía en un contribuyente que se encargaba de facturar transacciones realizadas en el exterior.

La mecánica comercial era en que una entidad en Guatemala se encargaba de vender productos (líneas de electrodomésticos) provenientes de México, a Honduras y Nicaragua. La entidad guatemalteca realizaba los pedidos desde México para estos dos países. Por lo que se pagaba el flete o transporte de las mercancías y se ejecutaba el cobro de los contratos de compraventa. La sociedad costarricense únicamente se encargaba de hacer la facturación por dichas ventas, de acuerdo con indicaciones de la entidad en Guatemala.

Sobre el análisis del Tribunal, se partió de que el impuesto sobre la renta cuenta con un principio de territorialidad objetivo. Cuya característica es si un determinado ingreso es de fuente costarricense a partir del lugar donde se genera la renta. De esta manera, se enmarca que el sistema de sujeción no es subjetivo, es decir, no depende de que el sujeto se encuentre domiciliado en el país para gravar todas las rentas que este produzca.

Bajo esa línea de pensamiento, el Tribunal rechaza la tesis de la estructura económica, en el entendido que solo es posible gravar aquellas rentas que son provenientes de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio. Además, se indicó que esta definición de territorialidad se explica todavía más al observar el artículo 6 inciso ch de la LISR, el cual excluye de la renta bruta los ingresos provenientes de negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior.

En atención a estas consideraciones, se indicó que los ingresos por la facturación de ventas ocurridas fuera de nuestro país no se encontraba sujeto al impuesto sobre las

utilidades. La negociación era realizada en Guatemala, los bienes nunca ingresaban a Costa Rica, de tal manera que su ingreso no era de fuente costarricense. En palabras del Tribunal:

(...) En ese sentido han de rechazarse las argumentaciones dadas por el representante estatal en defensa de la posición esgrimida por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, toda vez que, en la especie, la fuente productora de los ingresos objeto del ajuste provenía de contratos de venta de artículos electrodomésticos que se celebraron y ejecutaron totalmente en el exterior (Honduras y Nicaragua), y por lo tanto, no estaban sujetas al impuesto sobre las utilidades (art. 6 inciso ch), **siendo que en nuestro país lo único que hizo la accionante fue facturar esas ventas, sin que ese hecho aislado tuviere la virtud de convertir la fuente productora en fuente costarricense**²¹⁵ (demarcado no es del original).

Ahora bien, llama la atención que la resolución hace un comentario sobre el ánimo defraudatorio que podría tener la estructura empleada por el contribuyente. Se indica que la estructura perfectamente podría tener un propósito elusivo del pago de impuestos, pero que este hecho no es suficiente para que justificar un gravamen que sea contrario al ordenamiento jurídico:

(...) IX. En efecto, luego de valorar concienzudamente el caso que se ha traído a juicio, este cuerpo colegiado de jueces advierte que eventualmente la forma de operar de la empresa actora, al dedicarse a realizar únicamente la facturación de las ventas realizadas en el exterior, **podría eventualmente tener un propósito elusivo para ante el Fisco, sin embargo, ha de hacerse ver que ante todo esta autoridad jurisdiccional se encuentra limitada a resolver conforme el bloque de legalidad** (en su vertiente positiva y negativa), y en ese sentido se recalca que si bien en otros ordenamientos modernos se implementa el sistema de renta global que grava cualquier manifestación de riqueza del contribuyente, con independencia del lugar en que esta se produzca, en nuestro país la legislación no participa de ese criterio²¹⁶ (demarcado no es del original).

Este aspecto de la sentencia resulta ser muy interesante sobre la aplicación del derecho. Se demuestra que los jueces observaron una mecánica comercial con alcances eventualmente perjudiciales para los intereses del fisco, pero aplicaron la norma de

²¹⁵ Tribunal Contencioso Administrativo Sección IX, "Demanda contenciosa: voto 5-2009; 30 de enero 2009 15:10 horas", Expediente: 07-000053-0161-CA, considerando, párr. VIII

²¹⁶ Ibid., párr. IX

acuerdo con una interpretación literal. Esto porque fue considerada como la forma de interpretación más oportuna para definir los alcances de la territorialidad de acuerdo con las estipulaciones del ordenamiento jurídico.

Consecuentemente, se pueden observar las siguientes características de las sentencias emitidas anteriormente:

- Criterio objetivo del principio de territorialidad: el concepto de renta de fuente costarricense está determinado por la definición establecida en el artículo 1 de la LISR como aquella renta proveniente de servicios prestados, bienes situados y capitales utilizados en el territorio nacional.
- Interpretación literal del artículo 6 inciso ch) de la LISR: el legislador no hizo distinción sobre la condición, actividad o residencia del sujeto, sino que la renta es extraterritorial siempre que se acorde con el cuadro factico establecido en el artículo 6 inciso ch) de la LISR.
- Estructura económica y artículo 6 inciso ch) de la LISR: el concepto de estructura económica no debe ser tomado en cuenta para la aplicación de la exclusión de la renta bruta establecida en el artículo 6 inciso ch de la LISR.
- Método interpretativo: como fue indicado anteriormente, la Sala parte de una interpretación literal tanto de los artículos 1 y 6 inciso ch) de la LISR, al determinar los alcances de la territorialidad a partir de la redacción de ambas normas. Asimismo, siendo que analiza el Principio a partir de los dos artículos, se utiliza una interpretación sistemática de la LISR.

3.2. Sujeción

Cabe hacer referencia, en esta línea de pensamiento, al voto 272-2008 del Tribunal Contencioso Administrativo. La sentencia de marras trató sobre la territorialidad de ingresos recibidos por comisiones de coordinación de venta de productos a nivel internacional.

En concreto, el contribuyente había firmado con una entidad localizada en Estados Unidos (San Francisco, California) un acuerdo de distribución de productos de esta última entidad para diferentes países en Centroamérica, incluido Costa Rica.

El contribuyente se encargaba de asignar y conseguir a los subdistribuidores en cada uno de los países centroamericanos, realizando la coordinación entre Estados Unidos y los distribuidores autorizados. Por cada venta de los productos en los países, el contribuyente recibía una comisión.

El contribuyente consultó a la Dirección General de Tributación sobre la territorialidad de los ingresos recibidos por las labores de coordinación sobre ventas realizadas fuera de Costa Rica. La Administración Tributaria respondió en el Oficio DGT-844-97 del 7 de mayo de 1997, que los ingresos por dichas comisiones no eran rentas de fuente costarricense y no estaban sujetos al impuesto sobre las utilidades.

Sin embargo, nueve años después la Dirección General de Tributación mediante el oficio DGT-1200-06 del 25 de agosto 2006 revocó el criterio emitido, al considerar que dichos ingresos estaban sujetos por cuanto las actividades del contribuyente eran realizadas dentro del territorio nacional.

Por lo cual, la presente resolución fue la impugnación a nivel judicial del cambio de criterio que hizo la Administración Tributaria mediante el oficio DGT-1200-06 sobre la territorialidad de los ingresos por comisiones de coordinación internacional.

Sobre el fondo de la sentencia, los Juzgadores partieron de los artículos 1,2,5 y 6 como normas relacionadas con el Principio de Territorialidad, afirmando que el criterio de la fuente se fundamenta en fuente de ingreso y no en la fuente de pago de la renta. En dichos términos, la resolución confirmó el criterio emitido por la Dirección General de Tributación al interpretar que las actividades de coordinación realizadas por el contribuyente eran una prestación de servicios.

Partiendo de que el tratamiento fiscal de las labores de coordinación correspondía al de prestación de servicios, el Tribunal consideró que estas actividades eran llevadas a cabo dentro del territorio nacional. Por lo cual, se destacó que el concepto de renta de fuente costarricense trasciende de un aspecto meramente geográfico de tal manera que el impuesto sobre las utilidades grava aquellos ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades en el país.

En este sentido, se interpretó que la exclusión del artículo 6 inciso ch) es únicamente para el caso de bienes y capitales, no para servicios que son prestados en el exterior. De esta manera, se concluyó que los ingresos obtenidos por el contribuyente estaban sujetos al impuesto con motivo del ejercicio habitual de las labores de coordinación en el territorio nacional. Menciona la resolución:

Es importante insistir en que lo gravado para la accionante es su actividad de prestación de servicios, en los términos que ella misma ha declarado, donde brinda a terceros labores de facturación y en general de coordinación, de donde se desprende más bien un contrato de servicios, por la que recibe una retribución denominada "comisión".- Tenemos entonces que lo que se excluye, conforme al inciso ch) del artículo 6, **son las rentas derivadas de bienes de su propiedad, localizados en el exterior, no vinculados con su actividad empresarial desarrollada en Costa Rica.**"; entendiéndose por localizados aquella relación con la ubicación del "capital".- Oracle de Centroamérica no ha suscrito un contrato de venta en nombre propio sino que presta como ha dicho, labores de coordinación

que incluye recepción de pedido, facturación e incluso comprobar el pago de impuestos, deviniendo el ingreso ciertamente de fuente costarricense²¹⁷.

El análisis de la resolución es interesante ya que se enmarca que el contribuyente no suscribió ningún contrato de venta de los productos a su nombre propio. Este aspecto refuerza la posición que la naturaleza de la actividad del contribuyente era la prestación de servicios. Motivo por el cual la exclusión del artículo 6 inciso ch) de la LISR no era aplicable, ya que el caso del contribuyente no consistía en rentas provenientes de bienes o capitales.

Por último, como aspectos principales de la sentencia anterior se puede observar:

- Principio de territorialidad (fuente): la territorialidad de una renta es determinada por la fuente que genera el ingreso y no la fuente pagadora.
- Estructura económica: la territorialidad es más que un aspecto geográfico, siendo importante determinar si la renta es generada a partir del desarrollo de actividades lucrativas en el país.
- Aplicación del artículo 6 inciso ch): la exclusión de la renta bruta es para el caso de contratos cuyo objeto son capitales o bienes localizados en el exterior, más no para servicios prestados al exterior.
- Método interpretativo: la Sala de Casación utiliza una interpretación sistemática entre los artículos 1, 2, 5 y 6 inciso ch) de la LISR para indicar que la territorialidad considera la fuente productora de la renta y no de la fuente pagadora. Asimismo, el uso del concepto de la estructura económica, parece ser una interpretación progresiva y teleológica de los alcances del Principio de Territorialidad. Por último, la no aplicación del artículo 6 inciso ch) de la LISR

²¹⁷ Tribunal Contencioso Administrativo, "Demanda contenciosa: voto 272-2008; 5 de mayo 2008 16:00 horas", Expediente: 08-000092-0161-CA, considerando, párr. VI.

para el caso de ingresos por servicios, parte de una interpretación literal de la norma en cuanto a la misma hace referencia al tema de capitales o bienes.

Sección IV: Posición jurisprudencial consolidada

Se puede observar en atención a las sentencias y resoluciones encontradas, que en sede judicial ha existido una línea jurisprudencial mayoritaria en la cual se han gravado los intereses generados de inversiones en el exterior. Desde el año 2008 la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha sido constante sobre el gravamen de estos rendimientos, e igual caso ha sucedido por parte del Tribunal Contencioso Administrativo, salvo por un voto en concreto.

En esencial, la justificación de la sujeción de estos rendimientos ha sido justificado porque el capital otorgado en el exterior para generar los intereses ha estado vinculado o generado por actividades realizadas dentro del territorio nacional. Por lo cual, se argumenta que los intereses son rentas de fuente costarricense por cuanto el capital proviene de recursos que el contribuyente obtuvo en actividades lucrativas en el país.

Cabe destacar en esta línea jurisprudencial, se interpreta que la fuente generadora de la renta es el capital o el fondo, siendo relevante de donde provienen dichos capitales y no el lugar donde el rendimiento es generado. Por consiguiente, el gravamen del interés surge por una relación entre la actividad del contribuyente, el capital y el rendimiento obtenido en el exterior.

No obstante, es importante destacar que, con anterioridad a esta línea jurisprudencial, se contaban con precedentes con una postura totalmente distinta sobre el Principio de Territorialidad. Como especial referencia, es de mencionar la causa ventilada en el expediente 01-000405-0163-CA, sobre la no sujeción de ingresos provenientes de una entidad "trading". Ambas sentencias emitidas en este expediente

son icónicas ya que han sido los puntos de referencia en la jurisprudencia en relación con una interpretación más estricta sobre la territorialidad en la LISR.

Por otra parte, en sede administrativa el Tribunal Fiscal Administrativo desarrolló una posición en la que interpretó la no sujeción de intereses generados en el exterior. Cabe destacar que las resoluciones emitidas en el expediente 01-000405-0163-CA fueron referencias importantes para esta postura.

Sin embargo, existe un precedente reciente con el que el Tribunal Fiscal Administrativo cambió de posición y consideró el gravamen de estos rendimientos. Al respecto, se evidencia una influencia del voto 326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Por parte de la Dirección General de Tributación, los oficios encontrados son coincidentes con la postura del origen del capital como aspecto fundamental para determinar la territorialidad de una renta. De tal manera que tienen la misma línea de pensamiento que la postura más reciente desarrollada por el Tribunal Fiscal Administrativo.

En conclusión, de acuerdo con la jurisprudencia y precedentes administrativos encontrados, existe una tendencia constante en interpretar que los intereses provenientes de colocaciones o préstamos en el exterior son renta de fuente costarricense. De tal manera que la resolución más reciente del Tribunal Fiscal Administrativo también ha ido en esta dirección.

Ahora bien, un detalle interesante a destacar es que tanto en las resoluciones que se consideró como gravado o no gravado los rendimientos, se parte de una misma base conceptual sobre el concepto de fuente costarricense. En ambas líneas de interpretación, se indica que el principio de territorialidad tiene un carácter objetivo del cual es de interés el lugar donde se genera la renta. Además, en ambas posturas se afirma que para efectos

de determinar la territorialidad de una renta es necesario observar el lugar donde se encuentra la fuente productora y no la fuente pagadora.

Sin embargo, la mayor discrepancia entre ambas tendencias ha sido en relación con lo que es el objeto del contrato, o lo que es efectivamente la fuente productora de la renta. El punto de discrepancia en ambas líneas de interpretación ha sido sobre la condición del capital y su rendimiento.

La línea de pensamiento que ha considerado gravable las inversiones realizadas en el exterior interpreta que el capital no es solo la fuente productora del rendimiento, sino que su territorialidad depende en gran medida si su origen es de recursos costarricenses. Por lo que se argumenta que la exclusión de la renta bruta del artículo 6 inciso ch e la LISR no es aplicable, en el tanto el objeto del contrato es un capital de origen costarricense.

Cabe señalar que, en materia de financiamientos, existe un cierto estigma o connotación negativa general en cuanto al cómputo de los intereses, con motivo de la renta neta presuntiva de préstamos y financiamientos establecida en el artículo 10 de la LISR. El anterior tema, podría encontrarse presente por el juzgador al momento de considerar la territorialidad o no en cuanto a los ingresos por inversiones realizadas en el exterior.

Por lo cual, a partir de una interpretación económica del derecho, podría haber una intención de considerar territorial dichos ingresos (cuando su capital proviene de actividades costarricenses) y evitar una especie de "defraudación fiscal". Sin embargo, esta postura debería de tener roces con el Principio de Legalidad y Reserva de Ley en materia tributaria.

En cambio, la tesis contraría ha entendido que el hecho que el capital se encuentre localizado en el exterior lo constituye como una renta extraterritorial debido a que este

es usado en el exterior. Por lo cual, se interpreta que el ingreso está excluido de la renta bruta ya que el artículo 6 inciso ch no hace distinción sobre la condición o domicilio del contribuyente. En su lugar, para aplicar la norma únicamente interesa si el rendimiento es producto de convenios o negociaciones sobre capitales localizados en el exterior.

En esencia, la diferencia entre ambas líneas jurisprudenciales consiste en la interpretación sobre la fuente productora de la renta. Siendo para una tendencia indispensable el origen del capital y para otra el lugar donde se genera el rendimiento proveniente del capital.

Por último, resulta interesante observar que la línea interpretativa que considera gravados los ingresos generados en el exterior, parte de métodos interpretativos como el progresivo, teleológico y económico. En su lugar, la línea interpretativa que considera la no sujeción de dichos ingresos utiliza una interpretación sistemática y literal de la LISR.

Capítulo V. Análisis del Voto No. 326-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Se analizará en el presente capítulo, el razonamiento empleado por la Sala Primera en el voto número 326-2017, en cuanto a la interpretación del criterio de territorialidad contemplado por la LISR. Para tal efecto, se tomarán en cuenta los antecedentes del caso, para posteriormente profundizar en el fundamento de la sentencia.

Para efectos del análisis, se tomará en consideración los resultados obtenidos de los anteriores capítulos en cuanto a los principios constitucionales en materia tributaria, el criterio de territorialidad de conformidad con la LISR y los métodos interpretativos de la norma tributaria, así como conceptos doctrinarios sobre el principio de territorialidad que ya fueron objeto de estudio.

Sección I: Sentencia objeto de análisis

1.1. Antecedentes del caso

El proceso de conocimiento fue tramitado bajo el expediente número 12-000661-1027-CA. El recurso de casación fue planteado contra la sentencia número 00059-2013 de las 08:30 horas del 13 de junio de 2013 dictada por la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo, a la cual se hizo referencia en el capítulo anterior.

En relación con el cuadro fáctico del proceso de conocimiento, es necesario destacar que el giro de negocio del contribuyente –parte actora– estaba relacionado con actividades de un puesto de bolsa; por lo cual, su actividad económica principal consistía en operaciones de compra y venta de valores, por cuenta propia y ajena, la administración individual de carteras, así como otras operaciones bursátiles.

En el periodo fiscal 2007 de impuesto sobre las utilidades, una parte de los ingresos obtenidos por las actividades de intermediación bursátil, administración de inventario de títulos y servicios corporativos, fueron declarados por el contribuyente como ingresos no gravables.

Dentro de los ingresos declarados como no gravables, el contribuyente identificó la suma de ₡8.663.189,00 que provenían de inversiones propias efectuadas fuera del territorio costarricense, en una entidad relacionada ubicada en Nassau New Providence, Bahamas. Para determinar la renta imponible, se utilizó la denominada "metodología ABC", para la asociación de gastos no deducibles a los ingresos no gravables.

En el marco de un proceso de fiscalización (control tributario intensivo), la Administración Tributaria le comunicó a la empresa el traslado de cargos número 2752000023902, en el cual se hizo constar un ajuste en la base imponible del impuesto sobre las utilidades por reclasificación de los ingresos declarados como no gravables, específicamente las rentas generadas por inversiones en el exterior, por la realización de operaciones *overnight*. Con motivo de este ajuste en la base imponible, se determinó una cuota tributaria adicional a cargo del contribuyente.

El contribuyente presentó formal reclamo administrativo en contra del traslado de cargos indicado; no obstante, mediante la resolución determinativa número SF-DT-01-R-0354-10, la Administración Tributaria confirmó los ajustes dispuestos por la oficina fiscalizadora., Por este motivo, el contribuyente inició un proceso de conocimiento ante el Tribunal Contencioso Administrativo en contra del Estado²¹⁸, solicitando el reintegro de la cuota tributaria adicional determinada por la Administración Tributaria y sus intereses asociados. Además, la parte actora solicitó la nulidad de la sanción impuesta por la

²¹⁸ Según los hechos probados y análisis de las pretensiones de la sentencia número 00059-2013-V de las 08:30 horas del 13 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo, no consta que la empresa hubiese agotado la vía administrativa del procedimiento determinativo ante el Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que no se hace referencia a resolución alguna emitida por el órgano contralor de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria.

Administración, con fundamento en el artículo 81 del CNPT, así como la condenatoria en costas a cargo del Estado.

En lo atinente al aumento en la base imponible por la reclasificación de ingresos generados en el exterior como gravables, es menester señalar que la misma Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo alude a que “la controversia surge respecto de la interpretación del principio de territorialidad contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta número 7092 y sus reformas”²¹⁹.

Así, la parte actora alegó que, conforme a la norma legal (LISR), los ingresos generados en el exterior, producto de las inversiones *overnight* realizadas, no pueden ser sujetos a imposición, dado que no se generaron en el territorio nacional. Por su parte, la representación estatal respaldó la actuación administrativa indicando que “el principio aludido no puede restringirse a un criterio meramente geográfico”²²⁰, añadiendo que este tipo de inversiones son parte de la actividad habitual de la empresa actora, cuya “estructura” se encuentra en Costa Rica.

Pese a que los alegatos de la parte actora aludían al texto de la norma legal en sí, la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo acogió la excepción de falta de derecho formulada por la representación estatal, alegando que cuando la norma alude al concepto de “fuente”, se “debe atender al capital, patrimonio o trabajo que origina la utilidad”; por lo que bajo esta tesis, si la empresa utilizó capital generado en el país para efectuar las inversiones *overnight* (utilización de la infraestructura localizada en Costa Rica) tales rendimientos “son de fuente costarricense”²²¹, al igual que los recursos que les dio origen.

²¹⁹ Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V, “Proceso de conocimiento: Sentencia número 00059-2013-V; 13 de julio de 2013 08:30 horas”, expediente 12-000661-1027-CA, considerando, párr. 4.

²²⁰ Ibid.

²²¹ Ibid.

Cabe destacar que la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo, en el elenco de hechos probados, únicamente toma como cierta la existencia del ajuste en cuestión, por lo que es probable que la parte actora no indicara como un “hecho” la obtención de rentas extraterritoriales, en virtud de inversiones en el exterior. Esto, tomando en cuenta que el único hecho que el Tribunal tomó como “no probado”, hace referencia a que la parte actora no probó que, en su caso particular, debió utilizar una metodología distinta a la establecida en el artículo 7 de la LISR, respecto de la asignación de los gastos no deducibles a sus ingresos no gravables.

1.2. Fundamento de la sentencia

1.2.1. Alegatos del recurso de casación

Como fue indicado anteriormente, el recurso de casación fue presentado por la parte actora en contra de la sentencia de primera instancia supra indicada.

Respecto al fundamento del recurso, este consistió en la exposición de dos motivos de casación, referidos al fondo de la sentencia número 00059-2019-V. El primero de ellos, versó sobre la consideración de una indebida valoración o preterición probatoria. En este sentido, se explica que dentro del proceso fueron presentadas declaraciones juradas de tres funcionarios del contribuyente en relación con el empleo de la llamada “metodología ABC” para la asignación de gastos no deducibles a ingresos no gravables, utilizada para la determinación de la base imponible del impuesto; sin embargo, se alegó que tales declaraciones no fueron tomadas en cuenta por el Tribunal al momento de dictar la sentencia de primera instancia.

A pesar de que el agravio está relacionado con el ajuste por ingresos generados en el exterior declarados como no gravables (por estimarse que no son de fuente costarricense), la interpretación del criterio de territorialidad contenido en la LISR no

formó parte de la exposición de este primer motivo de casación. Por lo cual, no se observa necesario hacer mayor referencia sobre este agravio.

En cuanto al segundo motivo de casación, este versa la inaplicación o indebida interpretación del artículo 1 de la LISR. El agravio expuesto por la parte actora radica en que la sentencia de primera instancia les concedió un carácter territorial a rendimientos generados en el exterior, al considerarlos "rentas de fuente costarricense".

Como fundamento, el recurrente indicó que las inversiones *overnight* fueron generadas fuera del territorio costarricense, propiamente en Bahamas; por lo cual, la fuente generadora de los rendimientos estaba localizada fuera del país, siendo jurídicamente imposible que estos ingresos se encontraran gravados con el impuesto sobre las utilidades costarricense.

Se detalla que las operaciones *overnight*, son un servicio que se presta a los cuentacorrentistas en el cual, al final del día, se debita el saldo disponible, y se invierte en la noche estos montos en un banco en Bahamas. A primera hora del día siguiente, se acredita nuevamente el monto debitado, junto con el pago del interés correspondiente. Es decir, el plazo de la inversión es de un día:

En relación con el ajuste que grava los intereses generados a partir de inversiones "overnight", la demandante explica que este tipo de operaciones "consiste en debitar al final del día el saldo disponible en la cuenta corriente previamente asignada e invertirlos por la noche, en un certificado de depósito, que técnicamente se considera como una inversión a un día plazo. A primera hora del día siguiente, se vuelve a acreditar el monto principal más los intereses (intereses *overnight*) generados por el título valor a la cuenta corriente correspondiente." Dice que este servicio se ofrece a sus cuentacorrentistas costarricenses, a través de la cuenta que posee en el BAC Bahamas Bank LTDA, por lo que insiste en que se trata de un capital invertido en el exterior, de naturaleza extraterritorial, y por consiguiente no gravada, al no encontrarse dentro del presupuesto de territorialidad establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y argumenta que el acto determinativo realizado por la Administración desconoce el principio de territorialidad, que toma en cuenta el lugar donde se genera la renta, lo cual, apunta, en este caso ocurre fuera de Costa Rica, pues los intereses se generan a partir de la retribución por el uso de

los recursos que se hace en Bahamas y no se trata de inversiones realizadas en territorio nacional (...)"²²²

Asimismo, se argumenta que el emisor del título valor que genera el rendimiento, es una entidad no domiciliada en el país. Por este motivo, los intereses no podrían ser considerados como de fuente costarricense, ya que la fuente productora de la renta está localizada en el exterior. En consecuencia, el rendimiento no puede ser entendido como un ingreso gravable en nuestro país.

También señala el contribuyente que se produjo un error en no aplicar lo dispuesto por el artículo 1 de la LISR, debido a que esta norma fundamenta la improcedencia del ajuste practicado por la Administración Tributaria. Se afirma que el Tribunal confundió los elementos básicos de la imposición sobre la renta en Costa Rica, ya que, si la fuente productora se encuentra fuera del país, el rendimiento obtenido por esta debería ser de naturaleza extraterritorial.

Por último, se hace referencia al criterio vertido en el voto 686-2006 de la Sala Primera como una interpretación a favor del criterio de casacionista, por la aplicación del artículo 1 y 6 inciso ch) de la LISR que realizó la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en dicha oportunidad.

1.2.2. Análisis por parte de la Sala de Casación

Se hará una breve referencia con respecto al análisis realizado por la Sala de Casación, al primer agravio del contribuyente, pero se verá con mayor detalle la forma de resolver el motivo de casación relacionado con la territorialidad de los rendimientos obtenidos por las inversiones en el exterior que realizó el contribuyente.

²²² Ibid., párr. 3.

1.2.2.1. Primer motivo de casación

Sobre el primer agravio, este fue rechazado de plano de conformidad con lo dispuesto en el artículo 140 del Código Procesal Contencioso Administrativo. La razón del rechazo fue que el agravio expuesto incumplía con los requisitos formales para establecer el recurso.

En este sentido, el recurrente alegó preterición probatoria e indebida valoración de la prueba. El Tribunal menciona que ambos agravios son contradictorios entre sí, por cuanto por una parte se alega que la prueba no fue admitida por el Tribunal, pero por otro lado se indica que la prueba fue mal valorada por los juzgadores. De esta forma, la Sala consideró que no era posible examinar el agravio en cuestión por la falta de claridad respecto de la pretensión de la parte actora; es decir, si reprocha que las pruebas fueron mal apreciadas, o no fueron vistas del todo.

Se agrega que el recurrente tampoco señaló las normas de fondo que se estiman transgredidas, señalando en qué consistió el error del Tribunal y la incidencia tuvo el mismo sobre el fondo del asunto; siendo necesario que además del elenco probatorio, se señale expresamente el derecho de fondo vulnerado.

Con la anterior motivación, la Sala Primera rechazó de plano el primer agravio presentado por la parte recurrente.

1.2.2.2. Segundo motivo de casación

Sobre el segundo agravio, la Sala de Casación empieza destacando que el punto medular del recurso de la parte recurrente es si los rendimientos generados por las inversiones overnight deben de calificarse de naturaleza extraterritorial y, por lo tanto, no considerarse como ingresos sujetos al impuesto sobre las utilidades costarricense. Destaca que, en su escrito inicial de demanda, la parte actora consignó que este tipo de

operación bursátil son retribuciones que paga el emisor ubicado en Bahamas al inversionista, por lo cual el uso de los recursos se da fuera del territorio nacional.

De esta manera, la Sala de Casación procede a transcribir un fragmento de la sentencia de primera instancia, en la que el Tribunal Contencioso Administrativo hizo mención sobre la territorialidad de los rendimientos. En este fragmento, se indicó que los intereses se encontraban sujetos al impuesto debido a que la fuente del rendimiento es el capital, patrimonio y trabajo –teoría del origen de la renta–, siendo, en el caso en cuestión, elementos de origen costarricense que generan la utilidad en el territorio de Costa Rica.

Se consideró de esa manera, bajo la premisa de que, como el capital que es colocado para dichas inversiones fugaces corresponde al capital de las cuentas corrientes que maneja el contribuyente en Costa Rica, usando la “estructura localizada en el país”, lo que sea generado a partir de él tendrá la naturaleza de “renta de fuente costarricense”. Además, se indicó que la operación es un servicio que presta el contribuyente, a pesar de que sea otro el centro o lugar que funciona como pagador. Ello, a pesar de que técnicamente las ganancias derivadas de la operación overnight no son de los cuentacorrentistas, sino del puesto de bolsa como tal. Esto nos llevaría a concluir que, en el caso concreto, la Sala yerra al afirmar que es un “servicio” que el puesto de bolsa brinda, pues realmente esta operación se realiza únicamente para maximizar los rendimientos de sus inversiones.

Por lo cual, al considerar que los servicios eran prestados por una entidad localizada en el territorio nacional, sobre cuentas corrientes y recursos colocados dentro del territorio nacional para generar utilidades; la Sala arribó a la conclusión de cualquier renta que sea generada a partir de tales rendimientos se encontraba sujeta al impuesto,

ya que de lo contrario se dejaría de lado la máxima esencial de la norma que es “el origen o la fuente de la riqueza y la pertenencia de esta”²²³.

Habiendo realizado la anterior cita, la Sala de Casación rechazó el agravio del recurrente, confirmando en todos sus extremos la sentencia dictada en primera instancia por la sección V del Tribunal Contencioso Administrativo. Para fundamentar el rechazo del motivo de casación planteado por la parte actora, la Sala indica que el artículo 1 de la LISR establece un sistema tributario territorial en el que se impone un elemento objetivo en cuanto a las actividades sujetas con el impuesto y que se rige por el principio de territorialidad.

En atención a dicho principio, menciona que para que una renta pueda ser gravada, es necesario que la misma sea generada en el territorio nacional, siendo importante que el servicio sea prestado, el bien situado o el capital utilizado en el país. Hasta este punto, el razonamiento de la Sala Primera es conforme a lo que dicta la norma legal bajo análisis.

No obstante, posteriormente emite una interpretación del principio de territorialidad que vacía de contenido el artículo 1 de la LISR en cuestión, dado que esta norma no hace referencia a que se tenga que tomar en cuenta “el origen del rédito” para determinar si procede o no la imposición sobre la renta:

(...) De dicha norma puede concluirse que Costa Rica tiene un sistema tributario territorial y de donde se impone un elemento objetivo respecto a las actividades sujetas a dicho gravamen impositivo, a saber, el principio de territorialidad. De acuerdo con ese principio, para que la renta sea gravada, esta debe generarse en suelo nacional; lo importante es que el servicio prestado, el bien situado o el capital utilizado tenga su génesis en el país. Ahora bien, para determinar si las utilidades deben ser gravadas de acuerdo con ese elemento de territorialidad citado, ha dicho reiteradamente este órgano decisor, que resulta menester tomar en consideración el lugar donde se origina esa renta, utilizando para ello el concepto de fuente costarricense. Debe entenderse por rentas, los ingresos o

²²³ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, “Proceso de conocimiento: Voto número 000326-A-S1-2017; 23 de marzo de 2017 10:55 horas”, expediente 12-000661-1027-CA, considerando, párr. 5.

beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. En este sentido, puede verse el fallo no. 617-2010 de las 9 horas 10 minutos del 20 de mayo de 2010 y el no. 945 de (sic) 10 horas del 7 de diciembre de 2005). De lo dicho por el mismo accionante en su demanda, le queda claro a esta Cámara que, con la operación bursátil denominada *overnight*, lo que se hace es debitar montos **localizados** en Costa Rica (sea capitales utilizados en suelo nacional), depositarlos en Bahamas durante una noche y devolver al amanecer los montos a Costa Rica en forma conjunta con sus intereses. Conforme a la concepción de fuente costarricense explicada, es evidente que los réditos "*overnight*", se originan y derivan de capital costarricense pues provienen de los débitos que se hacen a cuentacorrentistas de BAC, producidos como acertadamente lo dijo el Tribunal, con base en una plataforma que utiliza una compañía domiciliada en el país. **Es evidente entonces, que aún y cuando existen réditos que se generan en el exterior (Bahamas), lo cierto es que estos se producen y generan de capitales que son utilizados en suelo costarricense y debitados temporalmente a sus cuentacorrentistas para ser posteriormente invertidos en el exterior. Entonces, si los réditos son consecuencia de esos capitales que están localizados en Costa Rica y provienen de fuente costarricense; sin duda su origen como accesorio a estos es nacional también, ello aún y cuando estos se hayan producido en el extranjero como producto de las inversiones overnight. (...)**²²⁴ (El subrayado es nuestro)

Según lo anterior, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, aunque abiertamente reconoció que el rédito se genera en el exterior (Bahamas), acude al lugar donde se generó el capital **utilizado en el exterior** para generar el rendimiento que se pretende gravar con el impuesto. Es decir, a criterio de la Sala Primera de la Corte, si el capital que se coloca en el exterior se generó en Costa Rica; el rendimiento que se genere a partir de su inversión fuera del país, también se entenderá de origen nacional.

Es claro entonces que la Sala Primera hace una vinculación entre el origen del capital con el rendimiento que de él se deriva a causa de su inversión; sin considerar relevante el lugar donde se produce el rendimiento que se pretende gravar con el impuesto sobre las utilidades.

²²⁴ Ibid., párr. 6.

De acuerdo con lo expuesto, se pueden observar algunas claves en el razonamiento de la Sala Primera plasmadas en la sentencia para considerar que los rendimientos generados en el exterior son de fuente costarricense:

- **Referencia al principio de territorialidad:** De forma conceptual, se menciona que el principio de territorialidad es de carácter objetivo, siendo importante determinar el lugar donde se genera la renta para saber la territorialidad de esta.
- **Origen del capital:** En el caso de rendimientos derivados de la utilización de capitales, el punto medular consiste en su origen. Por lo cual, si el capital es procedente de actividades realizadas dentro del territorio nacional, todo rendimiento vinculado a este también debería interpretarse como fuente costarricense. A partir de lo anterior, es que surge la accesoriadad o vinculación entre el capital y el rendimiento. De esta manera, podría ser considerado como "territorial" un rendimiento que sea producido en el extranjero, si el capital es de origen costarricense.
- **Caso en concreto:** se consideró que el capital era de origen costarricense ya que este era proveniente de los débitos que eran realizados a los cuentacorrentistas de la entidad en Costa Rica. Por consiguiente, el rendimiento vinculado a dicho capital fue interpretado de fuente costarricense, a pesar de que las inversiones fueron realizadas en Bahamas, y el rendimiento se ocasionó en dicho territorio.
- **Método de interpretación:** la Sala de Casación en un inicio menciona el artículo 1 de la LISR y posteriormente hace mención del criterio objetivo de territorialidad. Sin embargo, siendo que la sentencia analiza el origen del capital a efectos de determinar la territorialidad del ingreso, se observa una interpretación teleológica en cuanto a los alcances del principio de territorialidad, dejando de lado el contenido de la norma legal en debate. Asimismo, el uso del concepto del origen del capital podría verse influenciado por una interpretación económica, en cuanto

al gravamen de rendimientos que son generados en el exterior, pero cuyo origen está vinculación con actividades realizadas en Costa Rica, por la utilización de la "infraestructura" del país.

Observado el fundamento de la sentencia sobre la territorialidad de los intereses generados en el exterior, se procede a analizar y estudiar el razonamiento empleado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

Sección II: Análisis de la sentencia

2.1. Sobre la interpretación del criterio de territorialidad contenido en la LISR

Como fue señalado anteriormente, el principal fundamento de la Sala Primera para considerar que un rendimiento generado en el exterior es una renta de fuente costarricense, para efectos del impuesto sobre las utilidades, corresponde a que el origen del capital utilizado para hacer la inversión proviene de actividades realizadas por el contribuyente dentro del territorio nacional, utilizando la "infraestructura" del país.

En consecuencia, hay dos aspectos fundamentales que se pueden desprender de este criterio: i) la accesoriadad entre el origen del capital invertido y el rendimiento que genera, y ii) capital de origen costarricense. Por lo tanto, se procede analizar ambos elementos expuestos por la Sala Primera.

2.1.1. Accesoriadad entre el origen del capital invertido y el rendimiento generado

El origen del capital, según el razonamiento esbozado por la Sala Primera, es el elemento fundamental para determinar la territorialidad del ingreso, por cuanto valora que existe una accesoriadad entre el capital y el rendimiento. La Sala Primera interpreta que hay una vinculación del origen del capital con el rendimiento obtenido por su

inversión, sin importar el lugar donde sea realizada la colocación del capital invertido o dónde se genera el rédito en cuestión.

Antes de analizar la postura de la Sala, es importante reiterar que, con base en lo analizado hasta el momento, el principio de territorialidad se encuentra basado en el concepto de la fuente. Como fue expuesto en el capítulo III de la presente investigación, debería de interpretarse como renta de fuente costarricense aquella que es producto de la organización de los factores de la producción en el país, a través de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio nacional. En esencia, la ubicación de la fuente productora de la renta (bienes situados, servicios prestados o capitales utilizados en el país) es la clave para definir la territorialidad de la renta.

Por lo tanto, la discusión sobre la territorialidad o no del rendimiento, debería de estar direccionada a si su fuente productora, sea esta la inversión que genera el rédito, se encuentra dentro del territorio costarricense.

En este sentido, la sentencia hace referencia a dicho aspecto, con anterioridad de revisar el caso en concreto del contribuyente. Sin embargo, llama la atención que desde un inicio cuando se menciona el concepto de renta de fuente costarricense, se indica que para tal efecto se debe analizar la territorialidad a partir del lugar donde se origina la renta:

Ahora bien, para determinar si las utilidades deben ser gravadas de acuerdo con ese elemento de territorialidad citado; ha dicho reiteradamente este órgano decisor, **que resulta menester tomar en consideración el lugar donde se origina esa renta, utilizando para ello el concepto de fuente costarricense.** Debe entenderse por rentas, los ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, **bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional** (demarcado solo en negrita no es del original)²²⁵.

²²⁵ Ibid.

De una revisión de la postura de la Sala Primera sobre el origen de la renta, se puede observar que esta parte de que la fuente productora del rendimiento corresponde al lugar en el que se generó el capital utilizado en la inversión en el exterior. Es decir, cuando se está analizando la territorialidad de una inversión, la fuente que genera el rendimiento es el capital y no la inversión per se.

Es evidente entonces, que aún y cuando existen réditos que se generan en el exterior (Bahamas), lo cierto es que estos se producen y generan de capitales que son utilizados en suelo costarricense y debitados temporalmente a sus cuentacorrentistas para ser posteriormente invertidos en el exterior. **Entonces, si los réditos son consecuencia de esos capitales que están localizados en Costa Rica y provienen de fuente costarricense; sin duda su origen como accesorio a estos es nacional también; ello aún y cuando estos se hayan producido en el extranjero como producto de las inversiones overnight** (demarcado no es del original) ²²⁶.

Con motivo de la vinculación entre el capital y el rendimiento, la Sala Primera analiza si el origen del capital que fue invertido en el exterior proviene de ingresos por actividades del contribuyente en territorio costarricense. Es a partir de este último aspecto que se determina si en efecto el capital fue “utilizado” en territorio costarricense.

En este sentido, se observan varios errores de razonamiento en la sentencia, en cuanto a la noción de la fuente productora de la renta para el caso de “utilización” de capitales. Es decir, la conceptualización inicial sobre el principio de territorialidad que efectúa la sentencia en principio es correcto, ya que se indican ciertos puntos validos de la territorialidad como su justificación en el artículo 1 de la LISR, que el mismo obedece a un criterio de la fuente y que nuestra legislación parte de un criterio objetivo de territorialidad.

El primer error que logramos identificar, es que la Sala Primera no analiza la normativa aplicable en relación con la actividad económica del contribuyente, pues parte de que los fondos utilizados en las inversiones en el exterior, son producto de su actividad

²²⁶ Ibid.

lucrativa en Costa Rica. En esencia, un puesto de bolsa funciona a partir de capitales de inversionistas locales y extranjeros, y como intermediario del mercado financiero, pone en funcionamiento tales capitales para maximizar los rendimientos de los inversionistas. Por lo que, en el fondo, el capital utilizado en la inversión no proviene en sí de la actividad lucrativa del puesto de bolsa, sino de sus inversionistas.

Omite la Sala Primera que, realmente, la utilidad del puesto de bolsa proviene de las comisiones que cobra por su labor de intermediación financiera. No obstante, desde la perspectiva técnico-jurídica de la Sala Primera como sala de casación, este error es comprensible, dado que no fue alegado por el contribuyente en sus motivos de casación, por lo que, a partir del principio de congruencia, la Sala no estaba en la obligación de efectuar este análisis; dado que la instancia de casación parte de la revisión de la legalidad de la sentencia de primera instancia.

Por otro lado, otro de los errores de razonamiento acontece al momento de identificar la fuente productora de la renta. En este sentido, la fuente productora de un rendimiento generado por una inversión, no puede ser determinado por el lugar en el que se generó el capital utilizado en la inversión. En su lugar, la fuente del rendimiento corresponde al lugar donde el capital es utilizado para generar el rendimiento que es pagado al contribuyente; de tal manera que, sin haberse efectuado la colocación de capitales en el exterior, no se generaría rendimiento alguno. De esta manera, de una interpretación literal y sistemática del principio de territorialidad, el concepto de fuente costarricense considera gravado toda aquella renta proveniente de capitales cuya utilización, dentro del territorio costarricense, genera un rendimiento.

Sobre este aspecto, es importante destacar que un capital, por sí mismo, no puede generar un rendimiento. Es decir, la inversión del capital en algún instrumento financiero o título de deuda requiere de un tercero –por ejemplo, una entidad bancaria o financiera– que ofrezca los términos y condiciones para conceder el rendimiento o interés a favor del

inversionista. De esta manera, el tercero recibe el capital y garantiza un rendimiento a futuro.

Por lo tanto, existe una confusión evidente en la sentencia, al desatender que un capital por sí mismo es la fuente productora de la renta, cuando el rendimiento cancelado depende del tercero que ofrece el instrumento financiero. Así, el análisis de territorialidad debería estar enfocado en determinar y confirmar que la colocación del capital hubiera sido realizada, efectivamente, en el exterior.

Parte de la confusión pudo surgir desde un inicio, cuando se menciona que el concepto de fuente costarricense tiene por objeto identificar el lugar donde se “origina” la renta. Este pequeño uso del origen de la renta resulta técnicamente inadecuado y sería más preciso y correcto hacer referencia al lugar donde se “genera” la renta, en concordancia con la redacción del artículo 1 de la LISR.

De esta forma, vemos materializada la confusión entre el concepto de “origen” y “fuente” al que alude Sacchetto (2008), utilizada “tácticamente” por las jurisdicciones para sus fines recaudatorios. Como fue mencionado en el Capítulo II, con base en la teoría del origen, cualquier renta, aunque se “genere” en otra jurisdicción, pero deriva de la realización de una actividad sustancial en el Estado con pretensión tributaria, con base en una especie de “fuerza de atracción”, le permitiría a este último Estado la sujeción de la renta generada fuera de sus fronteras. En palabras de Sacchetto (2008), “el hecho de que la causa generadora del rédito se encuentre dentro del territorio del Estado que impone es una condición que en el principio de la fuente tiene, por el contrario, una importancia decididamente menor”, siendo relevante, únicamente, la configuración del hecho generador dentro de dicho territorio.

En atención a lo anterior, se concluye que la accesoriadad que plantea el criterio de la Sala Primera sobre el origen del capital y la fuente del rendimiento, resulta contraria al concepto de renta de fuente costarricense establecido en el artículo 1 de la LISR.

Resulta más evidente que el origen del capital es intrascendental para evaluar la territorialidad de los rendimientos que de él puedan derivar, cuando el mismo artículo 6 inciso ch) de la LISR, como causal de exclusión de la renta bruta, señala que será la renta generada en *“virtud de contratos, convenios o negociaciones sobre bienes o capitales localizado en el exterior, aunque se hubieran celebrado y ejecutado total o parcialmente en el país”*²²⁷.

Al observar la anterior disposición, es muy claro que el aspecto fundamental para determinar la territorialidad depende del lugar donde se hubiera realizado la colocación del capital para generar el rendimiento a favor del contribuyente, especialmente si se toma en consideración la imposibilidad de que los capitales “se negocien” por sí mismos. Bajo la premisa de la Sala Primera, cualquier rendimiento generado en el exterior siempre ostentará la condición de “renta de fuente costarricense”, si para causar tal rédito se utilizó capital producido en el país; circunstancia que ocasionaría la inaplicabilidad de la norma en cuestión.

Asimismo, debe destacarse que la Sala Primera también omite que la disposición contenida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR es todavía más contundente al mencionar que, aunque se hubiera celebrado el contrato en Costa Rica o se hubiera ejecutado total o parcialmente en nuestro país –porque los capitales no se negocian solos–, lo primordial es que el capital se encuentre en el exterior al momento de generar el rendimiento, de manera que se tenga una renta de fuente extraterritorial.

²²⁷ Asamblea Legislativa, “No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988”, Sinalevi: art. 6 inciso ch), consultado 1 de setiembre, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=10969

2.1.2. Capital de origen costarricense

Resulta interesante, con respecto al concepto del origen, ver que el mismo es contrario al “concepto objetivo de territorialidad” sobre el cual la sentencia aborda inicialmente el criterio territorial contenido en el artículo 1 de la LISR. Con base en él, están sujetas a imposición aquellas rentas que son generadas dentro de un territorio determinado. Por lo tanto, la sujeción al impuesto queda determinada por un punto de conexión objetivo, en el tanto se analiza la renta generada por el contribuyente dentro del territorio en cuestión, sin tener en cuenta las condiciones subjetivas que rodean la producción de la renta.

La tesis del origen, al tomar en cuenta si el capital que es invertido en el exterior proviene de recursos que fueron obtenidos dentro de territorio costarricense, plantea un criterio subjetivo de territorialidad, asimilable a los criterios de la residencia o nacionalidad. Se aparta de analizar el lugar donde se causa el rendimiento que se pretende gravar y, en su lugar, es de interés si el capital está relacionado con actividades efectuadas en el país. Nuevamente, en palabras de Sacchetto (2008), el punto de conexión se concibe desde un punto de vista económico, siendo que únicamente se toma en cuenta dónde se realiza una “actividad sustancial de producción de rédito”:

Entonces, si los réditos son consecuencia de esos capitales que están localizados en Costa Rica; sin duda “su origen como accesorio” a estos es nacional también; ello aún y cuando estos se hayan producido en el extranjero como producto de las inversiones overnight. En conclusión, en criterio de esta Sala, no existe yerro alguno por parte del Tribunal, la norma que el casacionista estimó conculcada, se actuó correctamente al concederle naturaleza nacional al capital utilizado en las referidas operaciones; pues según lo expuesto en la resolución controvertida los montos que se debitan a los cuentacorrentistas son las fuentes productoras de la riqueza que generan utilidades, resultando por lo tanto correcta la imposición tributaria impuesta. Bajo este escenario, no queda duda alguna que los réditos derivados de las inversiones “*overnight*”, son fondos generados con capitales que tienen su fuente y origen en Costa Rica; de ahí que el agravio expuesto por el casacionista deba ser desestimado²²⁸.

²²⁸ Ibid.

En consecuencia, la interpretación de la norma con base en la teoría del origen, sin lugar a dudas, termina buscando una nacionalidad del capital para determinar la territorialidad de una renta que es generada por su inversión en el exterior, siendo que lo que le interesa es determinar dónde el contribuyente realiza una “actividad sustancial”, sin analizar si una renta en específico es generada en otra jurisdicción. Es importante reiterar que la sentencia prescinde de analizar la fuente productora, y se enfoca en el origen del capital como una condición subjetiva del rendimiento.

En este sentido, el criterio del origen expuesto por la Sala Primera resulta ser prácticamente idéntica a la teoría del origen expuesta por Kemmeren –analizada por Sacchetto (2008) –, en cuanto a que será objeto de imposición un rendimiento por el simple hecho de que la actividad que le da “origen a los réditos” es desarrollado en su territorio; independientemente si la fuente del rédito en cuestión surge en otra jurisdicción.

Como fue explicado en el Capítulo II del presente trabajo, tal teoría se asemeja más a los criterios de residencia o domicilio, característicos de los sistemas impositivos que se rigen por el criterio de renta mundial. Esto por cuanto la teoría se basa en un elemento subjetivo que rodea la generación de las rentas; que consiste en considerar como punto de conexión, para efectos impositivos, el lugar en el que se ejerce la actividad sustancial del sujeto pasivo y no la fuente productora del ingreso.

Asimismo, el razonamiento de la sentencia pierde por completo el fundamento del concepto de fuente costarricense, cuando en la práctica está eliminando dicho criterio de la fuente por un nuevo concepto de territorialidad vinculado con el origen, sin que tal suposición esté contemplada en la norma legal que dispone el hecho generador del impuesto. Esto se puede observar cuando en la sentencia se menciona que la accesoriidad entre el origen del capital y su rendimiento prevalecen, sobre el lugar donde

se hubiera producido el rendimiento "ello aún y cuando estos se hayan producido en el extranjero como producto de las inversiones overnight"²²⁹.

Por consiguiente, la sentencia bajo análisis, distorsiona el concepto de fuente costarricense con la introducción de la noción del "origen del capital" como elemento fundamental para interpretar que, los rendimientos generados en el exterior, se encontraban sujetos a imposición en Costa Rica: "bajo este escenario, no queda duda alguna que los réditos derivados de las inversiones "overnight", son fondos generados con capitales que tienen su fuente y origen en Costa Rica; de ahí que el agravio expuesto por el casacionista deba ser desestimado"²³⁰.

Se reitera que, en el caso concreto, esta noción del "origen del capital" parte de un error de razonamiento, dado que el capital invertido ni siquiera era del contribuyente, sino de sus inversionistas. El puesto de bolsa tiene por objeto la búsqueda de la maximización de los rendimientos de sus cuentacorrentistas, a través de labores de intermediación financiera. Ello no puede llevar a concluir que la totalidad de los rendimientos generados en el exterior formaban parte de su utilidad.

En los anteriores términos, el razonamiento utilizado por la sentencia adopta –*contra legem*– características propias a la de un sistema de renta mundial, en lugar de un sistema territorial; ya que no solo reconoció expresamente que la renta se generó en el exterior, sino también se centró en las subjetividades que rodearon la causa de la producción de tales rendimientos.

Un criterio objetivo de sujeción, como fue abordado en el capítulo I y II de esta investigación, se compone de una delimitación del espacio en el cual el Estado puede ejercer su potestad tributaria, así como de lo que la norma legal disponga respecto de la fuente productora en su territorio, siendo este el punto de conexión para determinar la

²²⁹ Ibid.

²³⁰ Ibid.

sujeción de una renta determinada. Por consiguiente, ante un criterio objetivo de sujeción con estas características, toda aquella renta generada fuera del territorio no debería encontrarse sujeta a imposición.

Sin embargo, por medio del criterio del origen, se crea un nuevo punto de conexión que no corresponde con la fuente productora de la renta, y este consiste en el origen del capital que fue utilizado para realizar la inversión. Si bien la teoría del origen no es considerada un criterio de sujeción en sí mismo, las apreciaciones que de ella derivan son propias de un sistema de renta mundial, según el cual una renta estará sujeta a imposición considerando circunstancias del contribuyente que genera la renta.

Según lo anterior, aunque no existe una norma de rango legal que lo prevea de esta forma, *de facto* existe una especie de territorialidad ampliada para el caso de rendimientos derivados de capitales costarricenses, ya que, según el criterio jurisprudencial de la Sala Primera, su origen determina el gravamen, aunque tuvieren su causa en una inversión que surte sus efectos en otra jurisdicción.

2.2. Afectación a principios constitucionales en materia tributaria

Se estima, de acuerdo con lo analizado a lo largo de esta investigación, que el gravamen de los rendimientos generados en el exterior a causa de inversiones *overnight*, es contrario al criterio de territorialidad que establecen los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR.

En este sentido, no se encuentra un fundamento legal que respalde el criterio jurisprudencial de la Sala Primera en cuanto al "origen del capital" para establecer que una renta es de fuente costarricense; por lo que se considera que su aplicación en el caso de la obtención de rentas extraterritoriales a causa de inversiones en el exterior extralimita los límites de la potestad tributaria del Estado, en detrimento de los derechos

y garantías fundamentales del contribuyente, como lo es una determinación justa del tributo, conforme a las disposiciones contempladas por el legislador.

Es fundamental destacar que una interpretación como la de la teoría del origen, sin que esté respaldada por una norma legal, vulnera principios rectores del derecho tributario, principalmente los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.

Como fue indicado en el capítulo I del presente trabajo, la capacidad tributaria activa no puede ser ejercida de forma irrestricta o discrecional por parte de las autoridades tributarias o demás operadores jurídicos, como los órganos jurisdiccionales. En su lugar, esta debe ser desplegada acorde con los principios tributarios que tutelan una aplicación objetiva del sistema tributario adoptado por el legislador –a través del ejercicio de su competencia tributaria– respecto del deber de los contribuyentes en contribuir con las cargas públicas del Estado.

En relación con el principio de reserva de ley, consideramos que, con el criterio jurisprudencial de la Sala Primera se estaría facultando a la Administración Tributaria –y a órganos jurisdiccionales, como el Tribunal Contencioso Administrativo– para que modifiquen los alcances del criterio de sujeción espacial del impuesto sobre las utilidades, contemplado por los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR; y procedan con el gravamen de ingresos que, en la realidad, son de fuente extraterritorial, bajo el sistema territorial adoptado por nuestro legislador.

Así, se reitera que, con base en los principios de reserva de ley en materia tributaria y de legalidad, no es posible que, a través de la vía interpretativa se le otorgue al hecho generador del impuesto un alcance mayor al ya previsto por el legislador, siendo esto potestad exclusiva de nuestro Poder Legislativo, a través del trámite ordinario de la creación y modificación de las leyes, conforme al artículo 121 inciso 13) de nuestra Constitución Política.

En este sentido, como fue mencionado en el apartado anterior, el concepto de renta de fuente costarricense es modificado y reformado por la interpretación de la Sala Primera, introduciendo un nuevo elemento para considerar la territorialidad de un rendimiento generado por una inversión de capitales en el exterior.

Dicho elemento, que no se desprende de las disposiciones normativas que regulan el hecho generador y base imponible del impuesto –objeto de materia privativa de la ley–, consiste en una ampliación del criterio de territorialidad dispuesto por nuestro legislador, al considerar el “origen” de los capitales que son invertidos en el exterior para determinar que la renta derivada de este capital, es de fuente costarricense. Esto, pese a que el criterio jurisprudencial vertido por la Sala Primera reconoce expresamente que el rendimiento en cuestión se generó fuera de nuestras fronteras.

Así, como consecuencia de la interpretación empleada por la sentencia de la Sala Primera, los alcances del principio de territorialidad adoptado por nuestro legislador en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR se están viendo reformados sin ningún asidero legal, ocasionado que nuestro sistema impositivo territorial pase a ser, de facto, un sistema impositivo con una territorialidad ampliada, o bien, renta mundial limitada²³¹. O bien, lo anterior también podría verse como una ilegítima intromisión de los operadores –Administración Tributaria y órganos jurisdiccionales– sobre competencias exclusivas de nuestro legislador, en perjuicio de principios constitucionales que resguardan no solo la seguridad jurídica del contribuyente, sino también de la Hacienda Pública misma.

En cuanto al principio de legalidad, que funge como una limitación directa al ejercicio de las potestades de imperio de la Administración Tributaria, como se adelantó anteriormente, también se ve lesionado por el criterio jurisprudencial de la Sala Primera.

²³¹ Adrián Torrealba Navas, “Los Criterios de Residencia y Territorialidad en la reforma fiscal: comentarios al hilo de una reciente contribución al debate”, *Universidad para la Cooperación Internacional*, Repositorio (2003) Consultado 20 de enero, 2021, https://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/010.pdf

Porque a través de tal interpretación, se faculta a la Administración Tributaria a practicar ajustes en la base imponible del impuesto, cuando los contribuyentes consideren ingresos generados en el exterior como no sujetos al impuesto, según una interpretación literal y sistemática de la LISR en sus respectivas autoliquidaciones. Es decir, a través de esta facultad, se le estaría permitiendo a la Administración Tributaria perseguir su ánimo recaudatorio sin que exista una determinación justa del tributo, dado que su actuación se basa en un criterio y no en la norma legal. Al respecto, se insiste que el objeto de interpretación en cuestión forma parte de los elementos esenciales del hecho generador del impuesto, los cuales son materia privativa de la ley, en su carácter absoluto.

Aunado a ello, considérese que a nivel de doctrina el principio de territorialidad ha sido interpretado desde diversas aristas; ejemplo de ello es el análisis efectuado en esta investigación, en relación con las teorías de la fuente, el beneficio económico, la pertenencia económica; así como la misma teoría del origen. Pese a lo anterior, no basta con que estas estén contenidas en obras de estudiosos del derecho tributario internacional para que, por fuerza de atracción, se intente que los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR tengan un sentido que va más allá del que fuere previsto por nuestro legislador.

Se estima que ello supondría un quebranto a las garantías y derechos fundamentales del contribuyente, en cuanto a la estabilidad y seguridad jurídica en la creación y modificación de los tributos, así como una interpretación conforme a las leyes tributarias vigentes al momento de la determinación del tributo; circunstancias que, en principio, deberían ser tuteladas por los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.

Al respecto, es menester destacar que se nota una omisión de la existencia y aplicación del artículo 7 de la LGAP, en cuanto este dispone que las normas no escritas pueden servir como fuente para interpretar, integrar y delimitar el campo de aplicación

del ordenamiento jurídico, otorgándoles el rango de la norma objeto de interpretación o delimitación. No obstante, de la misma norma de la LGAP se desprende que tal campo de acción se limita a suplir las ausencias y no las insuficiencias de la norma que se está interpretando a la luz de otras fuentes distintas de la normativa. Por lo tanto, si el operador jurídico estima que la norma legal que se encuentra aplicando es “insuficiente”, no puede arrogarse la potestad que únicamente reside en la Asamblea Legislativa para subsanar lo que considere insuficiente, sin que esto sea una flagrante violación de los principios de reserva de ley en materia tributaria y capacidad económica, en perjuicio de los contribuyentes.

Por ende, en casos como los que son objeto de esta investigación, se considera que el operador debe atenerse a la jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico, especialmente en casos en los que se analiza una transacción comercial contra la verificación del hecho generador de un tributo, que es la interpretación literal y sistemática de la norma legal la que debería prevalecer, en aras de resguardar la seguridad jurídica tanto del contribuyente, como de la Administración Tributaria activa.

En concordancia con lo anterior, cabe destacar que la misma OCDE, en el año 2017, presentó un informe sobre la política fiscal del sistema tributario en Costa Rica, junto con recomendaciones para una eventual reforma. Dentro de los aspectos analizados, se hicieron algunas acotaciones sobre el sistema territorial de la LISR. Aparte de mencionar la naturaleza territorial del sistema de sujeción espacial del impuesto, se hicieron algunos comentarios sobre el gravamen de ingresos pasivos de fuente extranjera:

(...) Costa Rica debe definir reglas claras sobre qué se consideran ingresos de fuente 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 ha reclasificado un ingreso de fuente extranjera como originado en Costa Rica¹. Cualquier cambio futuro al sistema territorial de ese país-por ejemplo, en lo que refiere a la tributación de los ingresos pasivos de fuente extranjera- debe implementarse mediante

una legislación tributaria clara que minimice la probabilidad de que las empresas y la administración tributaria enfrenten problemas de interpretación²³². (El destacado es nuestro)

Al respecto, se comparte la posición señalada por la OCDE en cuanto a que un eventual gravamen de ingresos pasivos por inversiones en el exterior debería de provenir de una reforma a la Ley aprobada por Asamblea Legislativa, y no mediante un criterio jurisprudencial, o interpretaciones extensivas efectuadas por la misma Administración Tributaria.

Las transgresiones a los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria antes señaladas, definitivamente suponen también una violación al principio de capacidad económica de los contribuyentes. Ello, en virtud de que el criterio jurisprudencial sentado por la Sala Primera estaría permitiendo a la Administración Tributaria a practicar determinaciones u ajustes en la base imponible, con base en una interpretación que se aleja de lo establecido por la norma legal –que debería prevalecer–, por lo que se está imponiendo una carga tributaria mayor a la que fuese prevista por el legislador.

Como fue expuesto en el Capítulo I de esta investigación, la tutela del principio de capacidad económica no solo debe asegurarse al momento de la creación de las leyes tributarias, sino también al momento de su interpretación y aplicación por parte de las autoridades tributarias y órganos jurisdiccionales. No obstante, de lo analizado hasta el momento, no se denota que la tutela se hubiese garantizado en el caso bajo análisis, dado que la Sala Primera está avalando una interpretación que no solo se traduce en una carta tributaria adicional no prevista en la norma legal, sino que también omite que, en un sistema tributario de renta territorial como el nuestro, no se cuentan con las

²³² OECD, Análisis de políticas fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017 (París, 2017), 46, consultado 4 de setiembre 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/analisis-de-la-politica-fiscal-de-la-ocde-costa-rica-2017_9789264278608-es#page5

herramientas legales para mitigar una posible doble imposición internacional, como sí sucede en el caso de los países que se rigen por un sistema de renta mundial.

En este sentido, el principio de doble imposición tributaria, que es reconocido por la Sala Constitucional como de orden político, no puede dejar de tomarse en consideración tratándose de la capacidad contributiva de los contribuyentes; especialmente si se considera que, en el caso concreto, es posible que la misma renta estuviese sujeta a imposición más de una vez.

No obstante, la aplicación de la teoría del origen, sin que el ordenamiento jurídico esté adecuado para ello, puede desembocar en una doble tributación del ingreso generado en el exterior por el contribuyente, ya que, en la mayoría de los casos, en el país de la fuente ya le fue aplicada una retención impositiva. Esta situación se agrava en el tanto la normativa tributaria costarricense no permite la deducibilidad de los impuestos ocasionados en el exterior, por lo que el contribuyente no tiene opciones para amortiguar la carga impositiva soportada fuera de Costa Rica; con la contrapartida de que el ingreso sí sería gravable con el impuesto sobre las utilidades, según el criterio de la Sala Primera.

Por todo lo expuesto, los autores de esta investigación estiman que el fundamento de la sentencia número 326-2017 de la Sala Primera no es conforme al ordenamiento jurídico vigente, siendo que extralimitó su competencia para avalar una actuación administrativa y judicial (la sentencia de primera instancia) sin que existiese una norma legal que lo habilitara para ello, sea esta, una disposición que estableciera la aplicabilidad de la teoría del origen para establecer la sujeción de ingresos generados en el exterior al impuesto sobre las utilidades costarricense.

Consecuentemente, se considera que la interpretación respecto de los alcances de los artículos 1 y 6 inciso ch) de la LISR resulta contraria a los limitaciones de la potestad tributario del Estado y tuteladas por nuestra misma Carta Magna, específicamente los principios de reserva de ley en materia tributaria, legalidad y principio de capacidad

contributiva de los sujetos pasivos; así como el principio de doble imposición que, aunque no deriva expresamente del Derecho de la Constitución, sí es reconocido por la Sala Constitucional como un principio de orden político que funge como límite a las pretensiones fiscales del Estado.

Sección III: Sobre el trámite de una acción de inconstitucionalidad en contra del Voto No. 326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia

Se tramitan a la fecha, bajo el expediente número 20-007518-0007-CO, varias acciones de inconstitucionalidad interpuestas en contra del criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, relacionado con la interpretación extensiva del principio de territorialidad contenido en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, por estimar que este transgrede los principios de capacidad económica y reserva de ley en materia tributaria.

En específico, la línea jurisprudencial cuya inconstitucionalidad se alega es la emitida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en sentencias número 617-F-S1-2010 de las 09:10 horas del 20 de mayo de 2010; 55-F-S1-2010 de las 08:50 horas del 27 de enero de 2011; 976-F-S1-2016 de las 13:05 horas del 22 de setiembre de 2016; y 326-F-S1-2017 de las 10:55 horas del 23 de marzo de 2017. Precisamente, esta última fue analizada por los autores de esta investigación en el apartado anterior.

La acción de inconstitucionalidad –admitida para su estudio – fue interpuesta por una entidad bancaria en fecha del 27 de abril de 2020. Mediante resolución de las 11:06 horas del 4 de mayo del mismo año, la Sala Constitucional acordó dar curso a la referida acción, ordenando la suspensión de la aplicación de las normas relacionadas con el objeto de esta, de acuerdo con los artículos 81 y 82 de la LJC. Asimismo, otorgó un plazo de 15

días hábiles para aquellos que, teniendo un interés legítimo, se apersonasen para efectos de plantear coadyuvancias en cuanto a la procedencia o no de la acción bajo estudio.

A la fecha, tanto los procedimientos administrativos como judiciales que tengan que ver con la aplicación del criterio jurisprudencial de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se encuentran "suspendidos", sin que se pueda dictar su resolución final. Esto es debido a los efectos que los artículos 81 y 82 de la LJC le otorgan al trámite de una acción de inconstitucionalidad:

Artículo 81-. (...) Al mismo tiempo dispondrá enviar nota al tribunal u órgano que conozca del asunto, para que no dicte la resolución final antes de que la Sala se haya pronunciado sobre la acción, y ordenará para que se publique un aviso en el Boletín Judicial, por tres veces consecutivas, haciendo saber a los tribunales y a los órganos que agotan la vía administrativa que esa demanda ha sido establecida, a efecto de que en los procesos o procedimientos en que se discuta la aplicación de la ley, decreto, disposición, acuerdo o resolución, tampoco se dicte resolución final mientras la Sala no haya hecho pronunciamiento del caso. (...)

Artículo 82-. En los procesos en trámite no se suspenderá ninguna etapa diferente a la de dictar la resolución final, salvo que la acción de inconstitucionalidad se refiera a normas que deban aplicarse durante la tramitación.²³³

Valga aclarar que la acción de inconstitucionalidad fue interpuesta en contra de la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, con arreglo a lo estipulado en el artículo 3 de la LJC, en concordancia con el artículo 9 de nuestro Código Civil, en el tanto los accionantes consideraron que la interpretación de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, reiterada en varias ocasiones por los magistrados integrantes de la Sala Primera en sus pronunciamientos, infringe el Derecho de la Constitución:

²³³ Asamblea Legislativa. "No. 7135: Ley de la Jurisdicción Constitucional; 11 de octubre de 1989", Sinalevi: arts. 81 y 82, consultado 22 de octubre, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=38533

Artículo 3.- Se tendrá por infringida la Constitución **Política cuando ello resulte de la confrontación del texto de la norma o acto cuestionado, de sus efectos, o de su interpretación o aplicación por las autoridades públicas**, con las normas y principios constitucionales.²³⁴ (El subrayado es nuestro)

3.1. Asuntos previos utilizado por el accionante para cumplir con el requisito de legitimación

Como requisito *sine qua non* para la interposición de una acción de inconstitucionalidad, el artículo 75 de la LJC establece que es necesario que exista un asunto pendiente de resolución ante los tribunales de justicia, o en el proceso de agotamiento de la vía administrativa:

Artículo 75-. Para interponer la acción de inconstitucionalidad es necesario que exista un asunto pendiente de resolver ante los tribunales, inclusive de hábeas corpus o de amparo, o en el procedimiento para agotar la vía administrativa, en que se invoque esa inconstitucionalidad como medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado. (...)

Con fundamento en lo anterior, para cumplir con el requisito de legitimación para plantear la acción, el accionante utilizó un proceso determinativo del impuesto sobre las utilidades llevado a cabo por la Administración Tributaria; para lo cual invocó la inconstitucionalidad del criterio jurisprudencial de la Sala Primera en la fase de agotamiento de la vía administrativa, es decir, en la sustanciación del recurso de apelación interpuesto en contra la resolución determinativa, que será conocido por el Tribunal Fiscal Administrativo una vez que se resuelva, por el fondo, la acción interpuesta.

No obstante, no basta con que se cumpla el requisito formal de invocar la inconstitucionalidad, sino que el accionante debe demostrar que **tal invocación es un**

²³⁴ Ibid., art. 3.

medio razonable para amparar el derecho que considera lesionado; según sea el objeto de la invocación en sí.

En el caso concreto del accionante, este fue objeto de un procedimiento determinativo en el que, entre otros ajustes, la Administración Tributaria reclasificó como “ingresos gravables” aquellas rentas que fueron declaradas por el contribuyente como “no gravables”, debido a que se generaron con motivo de inversiones en el exterior. El proceder de la Administración Tributaria estuvo sustentado, precisamente, en el criterio jurisprudencial de la Sala Primera. Esta circunstancia legitimó al contribuyente para plantear la acción de inconstitucionalidad en cuestión; suponiendo además que la controversia llegará, en vía judicial y en última instancia, a ser conocida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, a través de la resolución del recurso de casación que se llegue a plantear en contra de la sentencia de primera instancia.

Para justificar el hecho de que la acción de inconstitucionalidad constituye un medio razonable para amparar el derecho que estima se lesiona en su caso concreto, la invocación de la inconstitucionalidad del criterio jurisprudencial de Sala Primera del accionante consistió en indicar que la interpretación extensiva expuesta líneas atrás, no se desprende de la literalidad de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, circunstancia que transgrede los principios de reserva de ley y capacidad contributiva del contribuyente, tutelados por los artículos 121 inciso 13) y 18 de nuestra Carta Magna:

(...) Esta interpretación no se desprende de la literalidad de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta No. 7092, y a todas luces, resulta contraria a los principios constitucionales de reserva de ley y capacidad contributiva del contribuyente que reposan en los artículos 121 inciso 13), y 18 de nuestra Constitución Política; teniendo en cuenta también que estos criterios, injustificadamente, no reconocen la literalidad del artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las referidas normas constitucionales resguardan la competencia exclusiva a cargo de la Asamblea Legislativa para establecer los impuestos y contribuciones nacionales mediante la creación de normas de rango legal. Pretender gravar las manifestaciones de riqueza generadas por los contribuyentes en el exterior, por medio de interpretaciones que no

poseen asidero legal es una innegable extralimitación del poder tributario del Estado, que, en estos casos, se manifiesta en labores de gestión, fiscalización y recaudación a cargo de la Administración Tributaria que, posteriormente, son indebidamente avaladas por los órganos jurisdiccionales.

Debe tomarse en cuenta también que la Administración Tributaria y el criterio vertido por los órganos jurisdiccionales -incluida la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia- arbitrariamente omiten la aplicación de una norma de rango legal, específicamente el artículo 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente. De una interpretación armónica de los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) se colige que la voluntad del legislador fue excluir la riqueza que los contribuyentes generen en el exterior.

La omisión de aplicación del numeral 6 inciso ch) nunca ha tenido una justificación jurídica en el caso bajo estudio; es decir, pese a que en los pronunciamientos que se reprochan de inconstitucionalidad se ha reconocido la generación de un ingreso extraterritorial, estos se limitan simplemente a indicar que este numeral no resulta aplicable en estos casos debido al “criterio de vinculación económica” o “ligamen de las rentas generadas en el exterior a la estructura del país”, por lo que nos preguntamos: ¿en qué norma tributaria está el fundamento legal de este criterio? (...) ²³⁵

De lo anterior se desprende la relevancia de lo expuesto en el presente trabajo de investigación ya que, al existir casos concretos como el del accionante, se denota la afectación al principio de reserva de ley en materia tributaria y, consecuentemente, a la capacidad contributiva del mismo contribuyente; controversia que será conocida por la Sala Constitucional al momento de conocer de la acción.

3.2. Trámite de la acción de inconstitucionalidad

Como fue indicado, la acción de inconstitucionalidad fue admitida para estudio por parte de la Sala Constitucional mediante resolución de las 11:06 horas del 4 de mayo de 2020. En el mismo acto, se le dio audiencia a la Procuraduría General de la República, al presidente de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al director de la Dirección General de Tributación y al presidente del Tribunal Fiscal Administrativo, para que

²³⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. “Acción de inconstitucionalidad: en trámite; 26 de octubre 2021”, expediente 20-007518-0007-CO.

expresaren su parecer respecto de los motivos de inconstitucionalidad expuestos por el accionante.

Así mismo, se otorgó un plazo de 15 días hábiles para que aquellos con interés legítimo formularan sus coadyuvancias, o bien, se presentaran otras acciones de inconstitucionalidad para efectos de que fuesen conocidas conjuntamente. El plazo señalado corría a partir de la publicación del aviso en el Boletín Judicial, según requerimiento del artículo 81 de la LJC. Este aviso fue publicado en el Boletín Judicial No. 87 del 8 de mayo de 2020²³⁶.

De acuerdo con la resolución de las 11:28 horas del 12 de junio de 2020, dictada por la Sala Constitucional²³⁷, en total fueron admitidas ocho coadyuvancias, cuyos argumentos deberán ser tomados en cuenta por la Sala al momento de conocer la acción por el fondo. Asimismo, se plantearon otras dos acciones de inconstitucionalidad por contribuyentes que cumplían con el requisito formal de legitimación, por lo que fueron acumuladas con la que fue admitida en un primer momento, para que sean tramitadas conjuntamente bajo el expediente 20-007518-0007-CO.

A la fecha de presentación de este trabajo de investigación, no consta que la Sala Constitucional hubiese conocido, por el fondo, la acción expuesta.

²³⁶ Boletín Judicial, órgano del Poder Judicial. "Boletín Judicial No. 87 del 8 de mayo de 2020", Imprenta Nacional, Corte Suprema de Justicia, consultado 26 de octubre, 2021, <https://www.imprentanacional.go.cr/boletin/?date=08/05/2020>

²³⁷ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: en trámite; 26 de octubre 2021", expediente 20-007518-0007-CO.

3.3. Sobre la posición de la Procuraduría General de la República

La labor de la Procuraduría General de la República, a criterio de la misma Sala Constitucional, en las acciones de inconstitucionalidad que se someten a su conocimiento, es de actuar en su condición de “órgano asesor” de la Sala, y no como parte:

(...) Es reiterada la jurisprudencia de la Sala en el sentido que la participación de la Procuraduría General de la República, tanto en las acciones de inconstitucionalidad, como en las consultas de diversa naturaleza, es de órgano asesor de la Sala, a los efectos de que esta cuenta con los mayores elementos de juicio, para ejercer el control de la constitucionalidad de las normas, actos, conductas u omisiones, en la forma que más convenga a los intereses generales. (...) ²³⁸

De interés para el presente trabajo de investigación, teniendo presente la labor de la Procuraduría General de la República en la acción de inconstitucionalidad que se tramita bajo el expediente número 20-007518-0007-CO, nos referiremos al contenido de la atención de la audiencia conferida por la Sala Constitucional a este órgano asesor.

A través de memorial presentado en fecha del 20 de mayo de 2020, el señor Julio Alberto Jurado Fernández, actuando en su condición de Procurador General de la República, contesta en tiempo y forma la audiencia conferida por la Sala Constitucional, según resolución de las 11:06 horas del 4 de mayo de 2020. En tal audiencia, la Procuraduría General de la República se refiere a la acción interpuesta, desde la óptica de la violación a los principios constitucionales invocados por el accionante.

En cuanto a la violación al principio de legalidad constitucional, la Procuraduría estima que el criterio de la Sala Primera no impone, por la vía de la interpretación jurídica, un sistema de renta mundial en sustitución del criterio de territorialidad previsto por el

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. “Consulta Judicial: Voto No. 011585-1995 14:33 horas; 2 de marzo de 1995”, expediente 94-000747-0007-CO, párr. 1.

legislador. Sin embargo, esta afirmación la hace a partir de la consideración de que, tratándose de inversiones en el exterior, "si la empresa accionante es una empresa domiciliada en Costa Rica, su fuente productora de renta es costarricense y el capital invertido en el extranjero es costarricense, los rendimientos obtenidos forman parte de los ingresos gravables de la empresa en Costa Rica"²³⁹. Al respecto, aunque la Procuraduría General de la República expone un recuento de las normas relacionadas con la acción de inconstitucionalidad, estimamos que esta consideración alude a la teoría del origen que, como ya lo indicamos, no tiene asidero legal alguno.

Asimismo, al referirse al artículo 6 inciso ch) de la LISR, la Procuraduría General de la República alude a que los rendimientos que obtiene la empresa accionante en el exterior, no derivan de capitales "localizados" fuera de Costa Rica, sino que provienen de capital "domiciliado" en Costa Rica (origen). Sobre el particular, destacamos lo expuesto líneas atrás, en el sentido de que es imposible que los capitales se negocien por su propia cuenta, y que el mismo artículo 6 inciso ch) de la LISR prevé la posibilidad de que la negociación de estos capitales hubiese tenido su génesis en territorio costarricense. Nuevamente, se destaca que la norma no está siendo interpretada conforme lo que se desprende de su literalidad.

Por su parte, respecto de la violación al principio de capacidad económica, la Procuraduría General de la República indica que no observa quebranto alguno y procede con la reiteración de los argumentos previamente expuestos, y señala que la posición que ha asumido la Sala Primera "se apega" a lo dispuesto por nuestro legislador en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, exponiendo nuevamente lo que en el fondo consideramos corresponde a la teoría del origen.

²³⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: en trámite; 26 de octubre 2021", expediente 20-007518-0007-CO.

Valga la pena destacar que estimamos que el ejercicio llevado a cabo por la Procuraduría General de la República, en su condición de órgano asesor, es meramente estratégico; considerando que actúa como representante legal del Estado en diversos litigios en los que este tema está en discusión, por lo que su labor en el caso concreto no puede ser otra que ser “congruente” con la defensa legal de las actuaciones de la Administración Tributaria en dichas controversias.

Sección IV: Conclusiones del Capítulo

Una vez analizado el fundamento de la Sala Primera para considerar gravados los rendimientos generados por las inversiones overnight en el exterior, se estima que el razonamiento de la sentencia es contrario a las normas de la LISR en las que se hacen referencia al criterio de territorialidad que rige nuestro sistema impositivo.

A pesar de que la sentencia de la Sala Primera desarrolle ciertos elementos propios del sistema territorial costarricense, de un momento a otro, sin mayor justificación normativa procede a desarrollar su criterio sobre el origen del capital, como el elemento que define si una renta generada en el exterior es de fuente costarricense. Por lo tanto, existe una evidente desconexión entre el desarrollo normativo que concluye en que nuestro sistema impositivo es territorial y, por ende, de carácter objetivo; y el momento en el que se desarrolla y justifica la teoría del origen del capital.

Es decir, la explicación del origen del capital evade la referencia de los artículos 1 y 6 inciso ch de la LISR y en su lugar, desemboca en una “reforma” de facto o *contra legem* vía interpretación, en cuanto al elemento espacial del hecho generador del impuesto sobre las utilidades. Al respecto, concluimos que, si bien la Sala Primera tiene total facultad para interpretar y delimitar los alcances de las normas jurídicas en su función de contralor supremo de legalidad como sala de casación, conforme al artículo 9 del Código Civil; pero a través de esta facultad interpretativa no pueden modificarse

elementos que son considerados por la misma Constitución Política como materia privativa de la ley, violentándose también el principio de legalidad.

La desconexión se hace evidente al observar que la sentencia no fundamenta su razonamiento acerca de la teoría del origen de capital en relación con el concepto de renta de fuente costarricense. En este sentido, se prescinde de discutir el elemento vital para determinar la territorialidad del ingreso, el cual consiste en el lugar donde se encuentra la fuente productora del rendimiento; que debe ser entendida como el lugar donde surge la utilización o explotación del capital para generar el rendimiento.

En su lugar, la sentencia menciona que es el origen del capital utilizado en la inversión lo que condicionará la territorialidad de su rendimiento. Con motivo de lo anterior, se considera que la sentencia presenta un yerro en su razonamiento, al confundir la fuente productora del rendimiento con el lugar en el que se genera el capital que, en un momento posterior, se invierte en el exterior. Sin embargo, debe acotarse que el punto anterior es una conclusión basada en el análisis del presente trabajo, y no se encuentra expresamente definido de esta manera en la sentencia. Lo anterior demuestra la escasa justificación y consideración de la resolución, cuando vincula la teoría del origen del capital con las normas, disposiciones y conceptos relacionados con el criterio de territorialidad contemplado por nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Por lo tanto, en criterio de los autores del presente trabajo, se observa que la Sala Primera replica el razonamiento del Tribunal Contencioso Administrativo –que, a su vez, replica el razonamiento de la Administración Tributaria– que origina el recurso de casación, en aplicación de una interpretación teleológica de la territorialidad sin tomar en cuenta las disposiciones de la LISR. De esta manera, se considera que la sentencia incorpora –*contra legem*– aspectos propios de un sistema de renta mundial por considerar la territorialidad a partir de una condición subjetiva del capital (dónde se localiza la actividad principal del inversionista) y no propiamente de un criterio objetivo como lo es el lugar donde se genera el rendimiento.

En este sentido, la sentencia adopta un criterio de territorialidad ampliada, que es incompatible con el principio de territorialidad aplicable en el impuesto sobre las utilidades costarricense, y característico de nuestra LISR en general. Como consecuencia, la interpretación de la Sala Primera presenta yerros en su razonamiento que, por el carácter de sus pronunciamientos, se estima que vulneran tres principios fundamentales a favor de los contribuyentes: principio de reserva de ley en materia tributaria, legalidad y capacidad contributiva.

Estos principios se ven directamente afectados por cuanto el elemento espacial del Impuesto sobre las Utilidades se está viendo modificado por la sentencia, por cuanto se está adicionando un punto de conexión al concepto de renta de fuente costarricense mediante el criterio del origen del capital. De esta manera, el artículo 1 de la LISR se estaría viendo reformado al cambiar la frase de "capitales utilizados" por el de "capitales originados" en territorio costarricense. Además, se estaría haciendo una excepción a la exclusión de la renta bruta establecida en el artículo 6 inciso ch) de la LISR.

En estos términos, se desprende que la sentencia de la Sala Primera utiliza métodos de interpretación como el teleológico o el económico. Los cuales al no estar acompañados de otros métodos de interpretación como el literal o el sistemático, pueden ser utilizados a la discrecionalidad del intérprete para dimensionar los alcances de la territorialidad sin ningún límite normativo.

Por lo tanto, en caso de que hubiera alguna voluntad o intención de gravar los rendimientos generados por inversiones en el exterior, sería necesario efectuar una reforma a las disposiciones de la LISR, aprobada mediante el correspondiente proceso legislativo en la Asamblea Legislativa. Sin embargo, adoptar este cambio mediante una interpretación administrativa y jurisprudencia, es contrario a los principios de legalidad y reserva de ley, en detrimento de las garantías constitucionales de los contribuyentes.

Obsérvese que como consecuencia de dicha interpretación y la vulneración a los principios anteriormente apuntados, también se vulneran los principios de capacidad económica y el principio de doble imposición tributaria, al desencadenar una doble imposición internacional en el gravamen de rendimientos que pudieron haber soportado ya una retención en la fuente, en el país en el que efectivamente se generaron. Lo anterior por aplicar de forma extensiva y amplia un sistema de renta territorial que, además de no estar contemplado en la norma legal tributaria, por supuesto, no cuenta con disposiciones propias de un sistema de renta mundial para paliar dichos efectos.

Por último, debe tomarse en cuenta que, si la jurisprudencia mantiene el criterio del origen como parte del criterio de territorialidad que prevalece en nuestra LISR, pueden surgir dudas prácticas sobre la territorialidad de rendimientos provenientes de capitales del exterior. En este sentido, ¿Cuándo un capital de origen extranjero es invertido localmente, este se encontraría no sujeto a imposición? De ser afirmativa la respuesta a la anterior pregunta, entonces, ¿los contribuyentes tendrían derecho a solicitar la no sujeción de una eventual retención los agentes retenedores locales? ¿O en estos casos, el criterio del origen cedería ante el criterio de la fuente para considerar gravado la renta? ¿El rendimiento por la inversión de un capital, únicamente no estaría sujeto a imposición en caso de que su origen sea de recursos del exterior y dicha inversión sea efectuada en otro país?

Como se puede ver, la interpretación de la sentencia podría generar más dudas sobre el alcance del principio de territorialidad que contempla nuestra legislación tributaria, en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes en cuanto a la interpretación de uno de los elementos más importantes del hecho generador del impuesto sobre las utilidades y de las características de nuestra LISR. Dudas que no deberían de existir, como bien lo reconoce la OCDE, en un sistema impositivo en el que prevalece un criterio objetivo de territorialidad.

Conclusiones

Se concluye, de conformidad con el análisis del desarrollo a lo largo del presente trabajo de investigación, lo siguiente:

Tanto la potestad tributaria del Estado, ejercida por la Asamblea Legislativa (competencia tributaria), como la gestión que efectúa la Administración Tributaria (con su capacidad tributaria activa), se encuentran sujetas a una serie de principios constitucionales que, en general, fungen como limitación a la capacidad del Estado con respecto a la creación, fiscalización y gestión de los tributos. Estos límites son una garantía fundamental para los contribuyentes, en cuanto a su deber constitucional de contribuir con las cargas públicas del Estado; así como para la Hacienda Pública misma, respecto de los ingresos que pueden ingresar a sus arcas, conforme a lo dispuesto por el legislador.

Dentro de estos principios, en cuanto a la delimitación del hecho generador de un impuesto y su elemento espacial, es importante destacar los principios de reserva de ley, legalidad, capacidad económica y doble imposición tributaria.

Respecto al principio de reserva de ley, podemos decir que, conforme a él, solo una norma legal puede delimitar el hecho generador de un tributo, y cualquier actuación o disposición estatal de un rango legal inferior, incluso una jurisdiccional, no podría ampliar o modificar el alcance del hecho generador definido por el legislador. Aparejado a este principio, se encuentra el principio de legalidad, según el cual las actuaciones de los funcionarios de la Administración Pública se encuentran limitadas por la norma legal misma, sin que puedan arrogarse facultades que la ley no les hubiere concedido

previamente; como, por ejemplo, ampliar o modificar el alcance del hecho generador de un impuesto vía interpretativa.

Por otra parte, el principio de capacidad económica establece otra limitación a la potestad tributaria del Estado –justicia tributaria material– según el cual se admite que las normas tributarias tienen por destino gravar manifestaciones de riqueza, existiendo razonabilidad y proporcionalidad al momento de la creación del impuesto, así como al momento de la aplicación de la norma por parte del operador jurídico. Así, por ejemplo, si un operador jurídico, a través de una actuación administrativa o jurisdiccional, quisiese imponer o confirmar el gravamen de una manifestación de riqueza no contemplada por la norma legal, se estaría en presencia de una transgresión a este principio constitucional.

Por último, el principio de doble imposición tributaria, si bien es de orden político, también debe ser tomado en cuenta en relación con la delimitación del hecho generador de un impuesto, ya que según este una misma renta no debería de ser gravada dos o más veces, por la concurrencia de elementos del tributo.

Desde una perspectiva doctrinaria, el principio de territorialidad se encuentra caracterizado principalmente por dos elementos: **a) elemento territorial:** existe una delimitación territorial – espacial a efectos de considerar que una renta pueda ser objeto de tributación, de manera tal que solo aquellos ingresos que sean generados dentro del territorio podrían ser gravados, y **b) criterio de la fuente:** la fuente generadora del ingreso (causa del rédito) debe encontrarse dentro del territorio, para que la renta pueda ser objeto de tributación.

En cuanto a la territorialidad en sentido estricto y la territorialidad ampliada o extendida, es importante notar que la territorialidad de un sistema tributario podría calificar entre uno de ambos conceptos, dependiendo del punto de conexión que se establezca entre el territorio y la fuente productora. Por lo tanto, en la medida que ambos elementos sean concordantes, se podría afirmar que existe una territorialidad en sentido estricto; sin embargo, en la medida que ambos elementos sean más distantes, existiría una territorialidad extendida.

A pesar de lo anterior, no es posible afirmar que existe un sistema de territorialidad puro o perfecto a nivel internacional. Cada jurisdicción puede adoptar sistemas territoriales con características de uno u otro concepto, como sucede en el caso de rentas pasivas. De esta manera, la territorialidad extendida ha sido también denominada como "territorialidad reforzada" o "renta mundial limitada", por cuanto presenta similitudes en el gravamen de ingresos provenientes del exterior como un sistema de renta mundial. Sin embargo, es importante mencionar que los sistemas de renta mundial, formalmente adoptados por los ordenamientos jurídicos de cada país, cuentan con mecanismos para evitar aspectos como la doble tributación internacional; procurando la tutela de la seguridad jurídica y capacidad económica de sus contribuyentes.

En relación con el análisis de derecho comparado efectuado, en la normativa internacional, se pueden observar casos de sistemas de renta territorial en los que expresamente se han gravado los ingresos provenientes de inversiones en el exterior, como es el caso de El Salvador y República Dominicana; por disposición expresa de su normativa tributaria. Es destacable el caso de Bolivia, dentro del cual vía jurisprudencial se aclaró que los rendimientos provenientes de inversiones generadas en el exterior no se encuentran sujetos a imposición en dicho país, por ser extraterritoriales; con lo cual se nota que la controversia respecto de la tributación de rentas generadas fuera de un país con sistema territorial, no ha sido un tema exclusivo de Costa Rica.

En cuanto al criterio de territorialidad contenido en la LISR costarricense, su aplicación debe resultar del uso conjunto de los diferentes métodos interpretativos establecidos por el derecho común, en atención a una interpretación armónica con los principios tributarios que resguardan el deber constitucional de contribuir con las cargas públicas del Estado, así como el de seguridad jurídica en favor de ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria.

En cuanto a los métodos de interpretación, se considera que el uso de los métodos literal, sistemático y económico en su conjunto, permiten al intérprete realizar una interpretación armónica del criterio de territorialidad contenido en la LISR costarricense. Asimismo, a pesar de que el método histórico no contribuya en definir los alcances de la territorialidad, sí demuestra la noción del legislador costarricense en la existencia de criterio de sujeción espacial objetivo. Por otra parte, los métodos interpretativos restantes, como el progresivo y teleológico, no aportan mayores insumos para analizar la aplicación de los alcances del criterio de territorialidad, por lo que se estima que podrían dejar un gran margen de discrecionalidad al operador jurídico.

Al respecto, también se considera que no debería ser de recibo apelar a la posibilidad de aplicar los métodos de interpretación del derecho común, con base en el artículo 6 del CNPT, si no se indica cuál o cuáles de los métodos se está aplicando, así como su debida motivación respecto de por qué el operador jurídico escogió tales métodos.

Desde una interpretación literal, sistemática y económica, se concluye que el sistema territorial costarricense tiene como punto fundamental la fuente productora de la renta para definir su carácter territorial; sea la fuente productora, la causa del

rendimiento en cuestión. En este sentido, "renta de fuente costarricense" es aquella que es producto de la explotación de medios productivos en el país, a través de bienes situados, servicios prestados y capitales utilizados en el territorio nacional, en atención a los artículos 1, 5 y 6 inciso ch de la LISR. Por lo tanto, el punto de conexión entre el territorio y la fuente productora debería ser directo, en cuanto a que la fuente que genera el ingreso o rendimiento debe localizarse dentro del territorio costarricense. Así, se puede afirmar que nuestro sistema territorial, conforme a las normas tributarias indicadas, presenta características de una territorialidad en sentido estricto.

Asimismo, se puede interpretar que el principio de territorialidad establecido en los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR, no es exclusivo del impuesto sobre las utilidades. En su lugar, este inspira la imposición sobre la renta costarricense en general, por lo que engloba las diferentes cédulas de este impuesto; con la salvedad de que el impuesto sobre las remesas al exterior sí contiene un concepto especial de fuente costarricense, que no sigue las características de una territorialidad en sentido estricto.

En cuanto a la línea jurisprudencial y antecedentes administrativos emitidos con anterioridad a la Sentencia N°326-2017 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se pueden observar que tanto esta Cámara, como el Tribunal Contencioso Administrativo y la Dirección General de Tributación, han mantenido una tendencia constante en considerar gravables rentas generadas por inversiones del exterior.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal Administrativo mantuvo una línea interpretativa literal sobre el concepto de fuente costarricense, desde el año 2009 y hasta el 2014, en la que consideró como no gravable los rendimientos generados en el exterior. Sin embargo, tal línea fue variada a partir del año 2018, al menos tratándose de rendimientos derivados de colocación de capitales en el exterior. Tal variación de criterio

implicó que el órgano contralor de legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria, se inclinase para confirmar el criterio extensivo de la Administración.

En general, cabe destacar que ambas tendencias jurisprudenciales y administrativas (gravable / no gravable), tienen una misma base conceptual en cuanto que el principio de territorialidad es de carácter objetivo y que lo importante es determinar el lugar donde se encuentra la fuente productora de la renta. Sin embargo, la diferencia radica sobre lo que se entiende por "fuente productora". La tendencia que considera gravable la renta pasiva generada en el exterior, considera que el origen del capital invertido vincula la territorialidad del ingreso. La otra tesis, considera que el lugar donde está localizado el capital determina la territorialidad del ingreso. Se considera que esta última posición es la que corresponde con la definición de "fuente productora" que contempla nuestro ordenamiento jurídico.

Asimismo, es posible identificar que, en los antecedentes administrativos y judiciales analizados, en los que se ha considerado el gravamen de rendimientos generados en el exterior, en el fondo parten de métodos interpretativos como el teleológico y el económico. Sin embargo, se considera que la postura que ha entendido que dichos rendimientos no se encuentran sujetos a imposición, ha aplicado métodos de interpretación como el literal y el sistemático. Por lo tanto, la tendencia a gravar los rendimientos presenta una justificación que toma menos en consideración el fundamento normativo sobre el criterio de territorialidad costarricense, con un ánimo recaudatorio; cuando la otra postura (no gravable) resulta estar más soportada con las disposiciones de la LISR vigente.

De la sentencia N°326-2017 de la Sala Primera, se observa que la resolución desarrolla ciertos aspectos sobre el criterio objetivo de territorial que presenta la LISR.

No obstante, sin mayor justificación, se procede a desarrollar un criterio sobre el origen del capital para determinar la territorialidad del rendimiento generado en el exterior que, si bien ha sido desarrollado doctrinariamente, no está respaldado por una norma legal que haya adoptado tal postura.

Cabe mencionar que esta misma desconexión dentro del razonamiento de la sentencia, ocurre en la mayoría de los antecedentes administrativos y judiciales que han considerado gravados estos tipos de rendimientos.

La teoría del origen parte de que existe una accesoriadad entre el origen del capital y el rendimiento que se genera a partir del primero, por lo que, si el origen del capital es costarricense, el rendimiento, sin importar el lugar donde sea generado, también será de fuente costarricense. Por lo tanto, se desea señalar los dos principales yerros en el razonamiento de la sentencia, respecto de su interpretación: a) la fuente productora del rendimiento no puede ser el capital, sino que esta debe ser el lugar donde surge la utilización o explotación del capital para generar el rendimiento; partiendo además de que los capitales no son susceptibles de negociarse por sí mismos; y b) la teoría del origen transgrede el concepto de fuente costarricense contemplado por la LISR vigente, al establecer un criterio de conexión con el territorio similar al de un sistema de renta mundial, al tomar en cuenta el lugar de origen o "nacionalización" del capital para determinar su territorialidad.

En mérito de lo anterior, es dable concluir que la aplicación de la teoría del origen violenta el principio de reserva de ley, al modificar uno de los elementos fundamentales del hecho generador (elemento espacial) del impuesto sobre las utilidades vigente, sin que la Sala Primera esté facultada para tal efecto. Ello, con motivo de que se está

adicionando o transformando un punto de conexión del concepto de renta de fuente costarricense, desaplicando directamente los artículos 1, 5 y 6 inciso ch) de la LISR.

Además, por el carácter que ostenta el criterio reiterado de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según el artículo 9 del Código Civil, tal línea jurisprudencial estaría facultando a la Administración Tributaria para que aplique una interpretación del criterio de territorialidad ampliado, contrario a las disposiciones establecidas en la LISR, y vulnerando los principios constitucionales apuntados supra. Aunado a ello, también se transgreden los principios de capacidad económica y de doble imposición tributaria, no solo por imponer un gravamen sobre una manifestación de riqueza no contemplado por el legislador, sino también por desencadenar una doble imposición internacional en el gravamen de rendimientos que pudieron ya haber estado sujetos a retención en el exterior; sin que el ordenamiento jurídico tributario costarricense contemple normas para mitigar tal doble imposición.

A manera de conclusión, y con base en el análisis de este trabajo de investigación, se considera que, de conformidad con el criterio de territorialidad contenido en la LISR vigente, los rendimientos derivados de inversiones efectuadas en el exterior no deberían de encontrarse sujetas a imposición en Costa Rica.

Así, confirmamos la hipótesis planteada al inicio de esta investigación, según la cual se considera que, la única forma mediante la cual se podrían gravar este tipo de ingresos, sin transgredir principios constitucionales que tutelan los derechos de los contribuyentes, sería mediante una reforma a la LISR dispuesta por el legislador patrio; en la que de forma expresa se indique el gravamen de dichos ingresos como una excepción al concepto de fuente costarricense. Para tal efecto, se podría tomar en cuenta

legislaciones que han adoptado esta postura, como lo ha sido El Salvador o República Dominicana.

Asimismo, no bastaría con que se reforme el alcance del concepto de fuente costarricense establecido en la LISR, sino que también sería necesario contemplar mecanismos que mitiguen la doble imposición internacional que podría acontecer; uno de estos mecanismos sería, por ejemplo, que la retención practicada en el país de la fuente productora, se considere como gasto deducible de la renta bruta, o bien, o un pago a cuenta (acreditable) del impuesto por pagar en Costa Rica.

BIBLIOGRAFÍA

Artículos de Periódico en Línea

Acuña, Carolina. "Multiplique su dinero al invertir de noche". *La República*, 3 octubre 2011, consultado 5 de mayo, 2019. [https://www.larepublica.net/noticia/multiplique su dinero al invertir de noche](https://www.larepublica.net/noticia/multiplique-su-dinero-al-invertir-de-noche)

Blen Font, Manrique. "Renta Mundial o Territorial", *El Financiero*, 29 julio 2018. Consultado 21 de febrero, 2021, <https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/renta-mundial-o-territorial/KSAQRNEZYHHTB7T2AWMMUCUGA/story/>

Gudiño, Ronny. "Costa Rica no es más un paraíso fiscal para la Unión Europea". *La República*, 10 de octubre de 2019, consultado 5 de noviembre, 2019. <https://www.larepublica.net/noticia/costa-rica-no-es-mas-un-paraiso-fiscal-para-la-union-europea>

Soto Morales, Eugenia. "Adopción de Renta Mundial en Panamá causa polémica", *El Financiero*, 31 diciembre 2013. Consultado 21 de febrero, 2021, <https://www.elfinancierocr.com/finanzas/adopcion-de-renta-mundial-en-panama-causa-polemica/ILNCQVBI3JG3JACOQSVXP24VYU/story/>

Artículo de Revista en Línea

Alpa, Guido. "La interpretación económica del derecho". *THEMIS Revista De Derecho*: No. 42. Consultado 5 de noviembre 2019, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11639>

Argüello Rojas, Luis Mariano, "El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad", *Revista Pensamiento Actual*, No. 29 (2017): 116-131, consultado 15 de setiembre, 2020, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/pensamiento-actual/article/view/31584>

Bencomo Escobar, Tania Zulay. "Validez espacial de las normas jurídicas: una mirada a la legislación tributaria venezolana", *Revista Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Militar Nueva Granada*, Vol. XXI (2013): 148, consultado 21 febrero, 2019, <https://revistas.unimilitar.edu.co/index.php/rfce/article/view/660/418>

Doménech Pascual, Gabriel. "Por qué y cómo hacer análisis económico del derecho", *Revista de Administración Pública*: No. 195, consultado 5 de noviembre, 2019, <https://recyt.fecyt.es/index.php/RAP/article/view/40137/22750>

Jiménez Zeledón, Mariano y Rojas Saborío, Ingrid, "La reforma tributaria posible en Costa Rica". *Revista de Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica*, No. 28-No.2, (2010): 156. Consultado 13 de noviembre 2019, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/view/7083>

Navarro Beltrán, Enrique, "800 años de la Carta Magna Inglesa: Su proyección en el derecho constitucional chileno". *Revista de Derecho Público*, Vol. 83, (2015): 157-164. Consultado 8 de setiembre, 2020, <https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/39353/4097>

1

Peralta, Carlos E, "Tributación y Derechos Constitucionales: Los Principios Constitucionales como límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos Jurídicos de Brasil y Costa Rica". *Revista de Ciencias Jurídicas*, N°138, (2015): 89-134. Consultado 8 de setiembre, 2020, <https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/view/22824>

Torrealba Navas, Adrián, "Los Criterios de Residencia y Territorialidad en la reforma fiscal: Comentarios al hilo de una reciente contribución al debate" *Universidad para la Cooperación Internacional*, Repositorio (2003). Consultado 20 de enero, 2021, https://www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF12/Unidad1/Mat_Lect/010.pdf

Van der Laat, Diego Salto, "La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal." *International Fiscal Association – Costa Rica*, Publicaciones (2003). Consultado 20 de enero, 2021, <http://docplayer.es/10942315-La-territorialidad-del-impuesto-sobre-la-renta-en-costa-rica-comentarios-en-torno-a-la-reforma-fiscal-dr-diego-salto-van-der-laat-1.html>

Libros

Cordón Ezquerro, Teodoro; Gutiérrez Lousa, Manuel; Pastor García-Moreno, María; Blanco Dalmau, Antonio; Bustamante Esquivias, Dolores; Calderón Carrero, José Manuel; Calleja Crespo, Ángel; et. al. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

De Barros Carvalho, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*, trad. Laura Criado Sánchez. Madrid, España: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2007.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero. Tomo I*. Buenos Aires, Argentina: Editorial La Ley, 2004.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero. Volumen II*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma, 2004.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. *Impuesto a la Renta. Comentario de la Ley de Impuesto a los Réditos y su decreto reglamentario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 1973.

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

Lillo Díaz María Jesús. *Fiscalidad de las personas jurídicas*. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros, 2016.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid, España: Editorial Civitas, 1999.

Robles Édgar A., Arce Gilberto E. y Lizano Eduardo. *Economía en el Trópico*. San José, Costa Rica: Thomson, 2008.

Sacchetto, Claudio; Uckmar, Victor; Altamirano, Alejandro; Taveira Torres, Heleno; Adonnino, Pietro, Amatucci, Andrea; Casás, José Osvaldo, et al. *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, 2008.

Sánchez Conejo, Priscilla. *Manual del Impuesto sobre la Renta*. San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas S.A., 2014.

Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma, 2000.

Torrealba Navas, Adrián. *La Imposición Sobre La Renta*. San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas, 2009.

Torrealba Navas, Federico. *Principios de Derecho Privado. Tomo I: Parte General / Persona Física*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019

Torrealba Navas, Federico. *Principios de Derecho Privado. Tomo II: Persona Jurídica / Derechos Reales*. San José, Costa Rica: Editorial Juricentro, 2019.

Vanoni, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

Vega Borrego, Félix A. *Las Medidas contra el Treaty Shopping*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial de Palma, 2001.

Libros electrónicos

Lizano, Eduardo. *Ajuste y Crecimiento en la Economía de Costa Rica, 1982-1994*. San José, 1999. Consultado 13 de noviembre, 2019. https://www.academiaca.or.cr/wp-content/uploads/2017/06/Ajuste_crecimiento_economia_Costa_Rica.pdf

Meza Aragón, René y Barrera Fernández, Alejandro. *Introducción a la Fiscalidad Internacional*. Ciudad de México, 2016. Consultado 4 de enero, 2020, https://2019-vlex-com.ezproxy.sibdi.ucr.ac.cr/#/search/content_type:4/principio+de+territorialidad+tributario/WW/vid/659470885

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). *Análisis de políticas fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017*. París, 2017. Consultado 4 de setiembre 2021. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/analisis-de-la-politica-fiscal-de-la-ocde-costa-rica-2017_9789264278608-es#page5

Serrano Antón, Fernando. Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal. Madrid, 2006. Consultado 21 de febrero, 2021 https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 – Informe final 2015. París, 2015. Consultado 14 marzo, 2021. [Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)

Normativa Electrónica

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, “No. 63: Código Civil; 28 de septiembre de 1887”, Sinalevi. Consultado 9 de setiembre de 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=15437&nValor3=0&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, “No. 4755: Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario); 3 de mayo 1971”, Sinalevi. Consultado 5 de enero de 2019, http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, “No. 6277: Ley General de la Administración Pública; 2 de mayo de 1978”, Sinalevi: art. 113, consultado 22 de agosto, 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=13231&nValor3=0&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, "No.9635: Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas; 3 de agosto de 2018", Sinalevi. Consultado 9 de marzo de 2019,

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=87720&nValor3=114361&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, "No. 7092: Ley del Impuesto sobre la Renta; 21 de abril de 1988" (versión vigente con anterioridad al 1 de julio de 2019), Sinalevi. Consultado 21 marzo, 2020,

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_articulo.aspx?param1=NRA&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=113734&nValor5=63817&strTipM=FA

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, "No. 6826: Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; 8 de noviembre de 1982", Sinalevi. Consultado 9 de septiembre, 2019,

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=32526&nValor3=0&strTipM=TC

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, "No. 7135: Ley de la Jurisdicción Constitucional; 11 de octubre de 1989", Sinalevi. Consultado 22 de octubre de 2021,

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=38533

Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, "Decreto legislativo No.134: Ley de Impuesto sobre la Renta; 12 de diciembre de 1998". Asamblea Legislativa. Consultado 11 de enero de 2020,

https://www.asamblea.gob.sv/sites/default/files/documents/decretos/171117_072931808_archivo_documento_legislativo.pdf

Asamblea Legislativa de la República de Panamá, "Ley No.8: Código Fiscal de la República de Panamá; 29 de junio de 1956". Asamblea Legislativa. Consultado 22 de febrero de 2020, <https://2019.vlex.com/#search/jurisdiction:PA/codigo+fiscal/WW/vid/809825785>

Asamblea Nacional Constituyente, "Constitución Política de Costa Rica; 7 de noviembre de 1949". Sinalevi. Consultado el 23 de febrero de 2020, http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC

Cámara de Diputados de la República Dominicana, "Ley No.11-92: Código Tributario; 16 de mayo de 1992". Cámara de Diputados. Consultado 22 de febrero de 2020, <https://dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Cdigo%20Tributario/Titulo2.pdf>

Gobierno de Bolivia, "Ley 843 y decretos reglamentarios texto ordenado, complementado y actualizado al 29/2/2020". Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia. Consultado 14 de marzo de 2020, <https://www.impuestos.gob.bo/pdf/GACCT/LEY%20843-02-20.pdf>

Jefatura del Estado, "No. 27/2014: Ley del Impuesto sobre las Sociedades; 27 de noviembre de 2014". Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Consultado 14 de marzo, 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Jefatura del Estado, "No. 35/2006: Ley del Impuesto sobre las Sociedades; 28 de noviembre de 2006". Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. Consultado 14 de marzo, 2021, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

Novena Conferencia Internacional Americana, "Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; Bogotá, 1948". Organización de los Estados Americanos (OEA). Consultado 3 de octubre, 2020, <http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>

Poder Ejecutivo, "Decreto ejecutivo 18445: Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta; 9 de Setiembre 1988", Sinalevi. Consultado 23 de febrero, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=7241&nValor3=113879&strTipM=TC

Poder Ejecutivo, "Decreto ejecutivo 41779: Reglamento a la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; 7 de junio de 2019", Sinalevi. Consultado 9 de Septiembre, 2019, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=88953&nValor3=117172&strTipM=TC

Palabras de Referencia

Real Academia Española. Consultado 22 de enero, 2021, <http://dej.rae.es/#/entry-id/E211740>

Real Academia Española, Diccionario del Español Jurídico. Consultado 9 de septiembre, 2019, <http://dej.rae.es/#/entry-id/E211740>

Proyecto de Ley Electrónico

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. "Proyecto de Ley Expediente Legislativo N° 15.516: Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural; 19 de enero 2004". Alcance N° 8 al Diario Oficial La Gaceta N° 26 del 6 de febrero de

2004. Consultado 26 de febrero, 2019,
https://www.imprentanacional.go.cr/pub/2004/02/06/ALCA8_06_02_2004.pdf

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. "Expediente Legislativo No. 8975: Ley no.7092 Ley del Impuesto sobre la Renta". Fecha de aprobación en tercer debate 9 de marzo de 1988.
<http://imagenes.asamblea.go.cr/EINTEGRATOR4/document.aspx?query=1009&doc=1003759>.

Jurisprudencia y criterios administrativos

Dirección General de Ingresos. "Nota No. 202-01-831, 13 de diciembre de 2011". DGI: consultado 22 de febrero, 2020, https://dgi.mef.gob.pa/consulta_juridica/html-generado/imagenesDocumentos/256.html.

Dirección General de Ingresos. "Nota No. 202-01-1851, 15 de febrero de 2012". DGI: consultado 22 de febrero, 2020, https://dgi.mef.gob.pa/consulta_juridica/html-generado/imagenesDocumentos/260.html.

Dirección General de Tributación. "Oficio DGT-848-2016". Sinalevi. Consultado 6 de noviembre, 2019,
https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=17683

Dirección General de Tributación. "Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-432-2010; 31 de mayo de 2010".

Dirección General de Tributación, "Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-326-2017; 22 de marzo de 2017".

Dirección General de Tributación, "Consulta en los términos del artículo 119 del CNPT: Oficio DGT-1476-2003; 30 de octubre de 2003".

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 3481-2003; 3 de mayo de 2003 14:03 horas". Expediente 02-005586-0007-CA.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 2359-94; 17 de mayo de 1994 15:03 horas", expediente 91-001573-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 04829-98; 8 de julio de 1998 15:36 horas", expediente 97-007443-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de amparo: voto 08271-2001; 17 de agosto de 2001 08:59 horas", expediente 01-003949-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 2004-05016; 12 de mayo de 2004 14:54 horas", expediente 02-009078-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, "Consulta legislativa preceptiva de constitucionalidad: voto 16345-2010; 29 de setiembre de 2010 16:09 horas", expediente 10-012232-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Consulta Judicial: Voto No. 011585-1995; 2 de marzo de 1995 14:33 horas", expediente 94-000747-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: voto 18298-2012; 19 de diciembre de 2012 14:30 horas", expediente 11-006551-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, "Acción de inconstitucionalidad: voto 13850-2015; 2 de setiembre 2015 09:25 horas", expediente 12-010369-0007-CO.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. "Acción de inconstitucionalidad: en trámite; 26 de octubre 2021", expediente 20-007518-0007-CO.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de Casación: voto 00871-F-S1-2007; 4 de diciembre de 2007 10:55 horas". Expediente 06-000005-0161-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 399-2006; 28 de junio 2006 10:40 horas". Expediente 01-000804-1027-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de Casación: voto 326-2017; 23 de marzo de 2017 10:05 horas". Expediente: 12-000661-1027-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 686-2006; 20 de setiembre 2006 11:05 horas". Expediente: 01-000405-0163-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 617-2010; 20 de mayo 2006 9:10 horas". Expediente: 06-000089-0163-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 55-2011; 27 de enero 2011 8:50 horas". Expediente: 09-000123-1027-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 475-2011; 7 de abril 2011 11:20 horas". Expediente: 05-000404-0161-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de casación: voto 976-2016; 22 de setiembre 2016 13:05 horas". Expediente: 12-006746-1027-CA.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Recurso de Casación: voto 326-2017; 23 de marzo de 2017 10:05 horas". Expediente: 12-000661-1027-CA.

Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema. "Proceso contencioso administrativo: sentencia 27-2005; 11 de septiembre 2007 14:00 horas".

Sala de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema. "Proceso contencioso administrativo: sentencia 372-2011; 11 de septiembre 2015 15:02 horas".

Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia. "Demanda Contenciosa Administrativo: voto 550-2017; 12 de julio de 2017". Expediente: 440/2014.

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 316-2009; 28 de septiembre 2009 8:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 328-2009; 1 de octubre 2009 8:30 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 230-2011; 10 de mayo 2011 11:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 270-2011; 25 de mayo 2011 14:10 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 296-2011; 6 de junio 2011 10:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 298-2011; 6 de junio 2011 10:40 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 347-2011; 23 de junio 2011 11:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 583-2011; 12 de octubre 2011 10:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 592-2011; 27 de octubre 2011 14:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 35-2012; 1 de octubre 2009 8:30 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 114-2012; 12 de marzo 2013 11:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 92-2013; 11 de marzo 2013 10:00 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 566-2014; 17 de setiembre 2014 8:30 horas".

Tribunal Fiscal Administrativo. "Recurso de apelación: voto 36-2018; 26 de febrero 2018 12:45 horas".

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VII. "Demanda: voto 13-2009; 23 de enero de 2009 15:30 horas". Expediente 05-000404-0161-CA.

Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI. "Demanda contenciosa: voto 29-2014; 25 de febrero 2014 9:00 horas". Expediente 13-000838-1027-CA.

Tribunal Contencioso Tributario. "*Materia contencioso administrativo: sentencia 20-99; 27 de mayo de 1999*".

Tribunal Contencioso Tributario. "*Materia contencioso administrativo: sentencia 48-2010; 67 de mayo de 2010*".

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Contencioso y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. "Demanda Contenciosa Administrativo: voto 119-2016; 5 de diciembre de 2016". Expediente: 225/2015.

Sitio Web y Fuentes Digitales

Agencia Tributaria Española. Ministerio de Hacienda del Gobierno de España. "Normativa y criterios interpretativos (Convenios de doble imposición firmados por España)". *Agencia Tributaria Española*. No se conoce última actualización. Consultado 14 de marzo 2021, https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml.

Banco Central de Costa Rica. "Central Directo". No se indica última actualización. Consultado 4 de mayo 2019, <https://www.centraldirecto.fi.cr/Sitio/CDv2/Inicio/Inv>.

Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL), "Tema: Las Obligaciones", no se indica última actualización, consultado 9 de octubre 2021, file:///C:/Users/bn897pn/Downloads/las_obligaciones.pdf

IFRS. "El Marco Conceptual para la Información Financiera". No se indica última actualización. Consultado 16 de septiembre 2019, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/es/2018/framework.pdf>

Impositus. "La crisis del criterio de territorialidad: una doctrina inconstitucional de la Sala Primera". *Adrián Torrealba Navas*. Última actualización, 6 de marzo 2018. Consultado 11 de marzo 2019, <https://www.impositus.com/adrian-torrealba-navas/la-crisis-del-criterio-territorialidad/>

Boletín Judicial, órgano del Poder Judicial. "Boletín Judicial No. 87 del 8 de mayo de 2020", Imprenta Nacional, consultado 26 de octubre, 2021, <https://www.imprentanacional.go.cr/boletin/?date=08/05/2020>

Ministerio de Hacienda de Costa Rica. "Acuerdos y Convenios Internacionales (Convenios para evitar la doble imposición)". *Ministerio de Hacienda República de Costa Rica*. No se indica última actualización, consultado 14 de marzo 2021, <https://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-convenios-para-evitar-la-doble-imposicion>.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica, "Plan para superar el impacto fiscal de la pandemia". *Ministerio de Hacienda República de Costa Rica*. No se indica última actualización, consultado 21 de febrero 2021, https://www.hacienda.go.cr/docs/5f64be897cdd5_Documento%20FMI%20para%20discusion%2017.09.20%20final.pdf

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) "Glossary of Tax Terms". No se indica última actualización. Consultado 4 de enero 2021, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), "Análisis de políticas fiscales de la OCDE: Costa Rica 2017; 1 de agosto 2017", consultado 10 de octubre, 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/analisis-de-la-politica-fiscal-de-la-ocde-costa-rica-2017_9789264278608-es#page4

Procuraduría General de la República. "Opinión Jurídica OJ-005-2006; 24 de abril 2006". Sistema Costarricense de Información Jurídica. Consultado 3 de julio de 2021, http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/pronunciamento/pro_ficha.aspx?param1=PRD¶m6=1&nDictamen=13826&strTipM=T

Tesis Inédita

Baires García Mirna Judith, Patricia Noemy Ramírez García y Morris Alejandro Rosales Rodríguez. "La territorialidad, su incidencia tributaria y contable en las operaciones sometidas a la jurisdicción fiscal salvadoreña". Tesis para optar por el grado de licenciado en contaduría pública. Universidad de El Salvador, Facultad de ciencias económicas, Escuela de contaduría pública, 2011.