

El Principio de Territorialidad Tributario en Costa Rica

Amanda Pastor Ruiz, Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología¹

2021

Resumen

El sistema tributario costarricense se basa en el principio de territorialidad, por lo que sólo los ingresos derivados dentro del territorio costarricense y de fuentes costarricenses están sujetos al Impuesto sobre la Renta.

La Administración Tributaria ha presentado una tendencia a utilizar de manera indiscriminada dicho concepto para gravar el Impuesto a las Remesas al Exterior, cualquier pago prestado por parte de un no domiciliado, independientemente de si es prestado fuera de territorio costarricense, por el simple hecho de que esté siendo utilizado en el país, contraviniendo de forma inconstitucional el principio de territorialidad puro que ha regido en el sistema tributario patrio y gravando así con el impuesto sobre las remesas al exterior, rentas que son a todas luces de fuente extranjera.

Dicha aplicación arbitraria atenta abiertamente contra el principio de legalidad, la soberanía tributaria que ejerce Costa Rica de forma exclusiva sobre su territorio, así como una afectación al principio de mensurabilidad de las potestades administrativas, por permitirse el gravamen de rentas que corresponden a otras jurisdicciones.

Palabras clave: *Principio de Territorialidad, No Domiciliado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto a las Remesas al Exterior, Actividad Económica.*

Abstract

The Costa Rican tax system is based on the principle of territoriality, therefore only income derived within Costa Rican territory and from Costa Rican sources is subject to Income Tax.

The Tax Administration has presented a tendency to indiscriminately use such concept to levy the Tax on Remittances Abroad upon any payment made by a non-domiciled individual, regardless of whether such payment is made outside Costa Rican territory, for the simple fact that such payment is being used in the country, thereby unconstitutionally contravening the principle of pure territoriality that has governed the Costa Rican tax system, and thus levying the tax on remittances abroad, income that is clearly of foreign source.

Such arbitrary application openly violates the principle of legality, the tax sovereignty that Costa Rica exercises exclusively over its territory, as well as an infringement of the principle of measurability of administrative powers, by allowing the taxation of income that corresponds to other jurisdictions.

Key words: *Principle of Territoriality, Non-Domiciled, Income Tax, Tax on Remittances Abroad, Economic Activity.*

Introducción

El Sistema Tributario, en términos generales, consiste en un cúmulo de leyes que crean y regulan una serie de impuestos, en el cual, el Estado como ente regulador se basa para obtener los ingresos públicos necesarios para lograr sus fines. Para efectos del presente estudio se va a ahondar en el Sistema Tributario de Costa Rica, en relación con el Impuesto sobre la Renta.

¹ Estudiante de Licenciatura en Derecho en la Universidad de Ciencia y Tecnología (ULACIT). Correo electrónico: apastorr98@gmail.com

Este impuesto se establece sobre las utilidades de las personas jurídicas, físicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades de fuente costarricense, lo anterior de conformidad con el Artículo 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N.º 7092.

De acuerdo con el anterior artículo de cita, entendemos por fuente de renta costarricense los “servicios prestados, bienes ubicados o capital invertido en el territorio nacional y obtenidos durante el período impositivo conforme a las disposiciones señaladas en la ley”.²

En virtud de la norma citada de previo, nos ayuda a introducir el concepto del Principio de Territorialidad, el cual nuestros legisladores quisieron adoptar e implementar como parte de nuestro Sistema Tributario de renta cedular y este viene a gravar todo los ingresos generados en el territorio nacional. Por lo tanto, si un individuo de nacionalidad costarricense genera utilidades por medio de una actividad económica extraterritorial, en virtud de nuestro Principio de Territorialidad, esta no debería de producir el hecho generador del Impuesto sobre la Renta, ya que no es de fuente costarricense.

Con el fin de entender mejor este concepto, es de gran importancia indicar que este modelo territorial no es el único de aplicación dentro de los Sistemas Tributarios a nivel mundial, sino que también, hay países en los cuales se aplica el principio de la universalidad, el cual está basado en:

El principio alternativo al de territorialidad es el de la universalidad, que es el que se aplica en la mayoría de los países desarrollados, así como en ciertos países en desarrollo como Chile y México. De acuerdo con este principio, todas las rentas de los ciudadanos residentes son sujetos de impuesto independientemente de dónde se hayan generado. (Contraloría General de la República, 2002)

La mayoría de los países desarrollados aplica el criterio de renta mundial basado en la residencia del contribuyente (o en caso de Estados Unidos, en la nacionalidad). Tal y como lo expresa Rafael Luna (2003)³, la frecuencia de estos razonamientos se basan en los valores de eficiencia económica de recaudación; sin embargo, un sistema tributario en todo momento debería de regirse por el principio de neutralidad, lo cual quiere decir que un sistema no debería influenciar la decisión de los distintos agentes económicos, sino que la colocación de capitales o escogencia de las actividades a desarrollar deberían seguir el criterio de eficiencia económica, entendiendo esto como la colocación o uso de recursos en el lugar y/o actividad donde sean más productivos, así explica Luna (2003) en sus consideraciones sobre la eficiencia dentro de los sistemas tributarios.

De lo anterior, Rafael Luna hace referencia a una definición doctrinal de lo que el principio de territorialidad es para efectos de cuando se perciben rentas extraterritoriales:

La renta territorial no es neutral, respecto a la importación de servicios, al atraer recursos económicos de otras jurisdicciones, esto no porque en ese territorio dichos recursos resulten más eficientes sino porque no pagan impuestos. Por tal razón se dice que un sistema de territorialidad o de exención total de rentas extraterritoriales implica una neutralidad en la importación de capitales, dado que no importa de dónde o por la razón que provengan no tributarán en el país.⁴

Para efectos de la aplicación real de este principio, la Administración Tributaria ha emitido una diversidad de criterios no acertados y ha tendido a utilizar de manera indiscriminada dicho concepto para gravar cualquier pago prestado por parte de un no domiciliado, independientemente de si es prestado fuera de territorio costarricense, por el simple hecho de que esté siendo utilizado en el país, contraviniendo de forma inconstitucional el principio de territorialidad puro que ha regido en el sistema tributario patrio y gravando así con el impuesto sobre las remesas al exterior, rentas que son a todas luces de fuente extranjera.

² Ley N.º 7092, del 10 de noviembre 2020, Ley del Impuesto sobre la Renta. N.º de La Gaceta 96, del 19 de mayo de 1988.

³ Luna, R. (2003). Renta mundial versus renta territorial.

⁴ Luna, R. (2003). Renta mundial versus renta territorial.

I. El Impuesto sobre la Renta en Costa Rica

a. Generalidades

El principio de renta producida se sigue en Costa Rica, el cual es la diferencia que resulta de la renta bruta y las deducciones y exenciones fijadas en la Ley. Se gravan las rentas producidas por el individuo durante el periodo fiscal (Romero, C. y Vásquez, R., 2003).

En el Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que “(...) *Las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense*”.

El numeral anterior añade que el hecho generador del impuesto sobre la renta (en adelante ISR) es “*la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley*”, declarando para tales efectos que, aquellas rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense son aquellos generados en el territorio nacional y provenientes de: (i) servicios prestados, (ii) bienes situados o (iii) capitales utilizados en el país.

b. Renta producto

Podemos analizar cómo el sistema de renta producto implica que solo se gravan las rentas obtenidas por el resultado del ejercicio de los factores de producción organizados empresarialmente, con la finalidad habitual de obtener ganancias.⁵

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N.º 214-2008 de las ocho horas veinticinco minutos del veinticinco de marzo de dos mil ocho establece que:

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

Bajo esta misma línea, el Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N.º 24-2002, del veinticuatro de enero de dos mil dos, así como en reiterada jurisprudencia se ha manifestado que:

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

⁵ Jiménez Zeledón, M. J. Z. y Rojas Saborío, I. R. S. (2010). La Reforma Tributaria Posible En Costa Rica.

*en el sentido de que sobreviva a la producción de renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.*⁶

En otras palabras, podemos concluir que la renta es el flujo de riqueza que proviene de los factores de producción, tales como trabajo, tierra, capital, los cuales el contribuyente ha puesto como parte de su operación y actividad económica.

c. Carácter cedular

El sistema tributario del impuesto sobre la renta en nuestro país está distinguido por ser de carácter cedular; esto quiere decir que se encuentra subdividido en una serie de categorías o bien, ingresos de los contribuyentes, dependiendo del tipo de renta o utilidad de la cual se trate (Salto, 2011).

El Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI, en su Resolución N.º 00031 – 2021, del diecinueve de marzo del dos mil veintiuno, expresó que:

En nuestro país, la imposición sobre la renta se caracteriza por tres aspectos. Primero, se basa en un sistema cedular, conforme al cual se establecen distintos impuestos según el tipo de renta o utilidad que se trate. Así, conforme al artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en adelante LISR) se tiene un impuesto general sobre las utilidades que obtengan las personas físicas o jurídicas en virtud de sus actividades lucrativas y un grupo de impuestos específicos (y normalmente de retención), entre otros, sobre los salarios, las rentas provenientes del mercado financiero, dividendos y remesas al exterior a favor de personas físicas o jurídicas no residentes (artículos 32 inciso a), 23, 16 y 53 de la LISR, respectivamente). Cabe advertir, eso sí, que su aplicación puede ser alternativa o acumulativa, según se incurra en los hechos generadores de cada tipo de tributo.

En virtud de lo anterior, podemos entender que el impuesto sobre la renta, a pesar de ser un solo impuesto, puede tener una diversidad de determinaciones según el hecho generador de cada tributo, ya que podremos observar cómo cada uno de estos tiene un diferente tratamiento e imposición.

Con respecto al carácter cedular de la renta, el Dr. Torrealba manifiesta lo siguiente,

*Dada esta característica (carácter cedular del Impuesto sobre la Renta) la imposición sobre la renta está distribuida en una serie de impuestos cuya aplicación puede ser alternativa o acumulativa, según el caso: 1) Un impuesto general sobre la renta, llamado “impuesto sobre las utilidades,” que se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas. Este impuesto se determina o liquida y se recauda a través del sistema de “auto-declaración-determinación” y pago concomitante. 2) Un grupo de impuestos específicos de retención sobre los salarios, los intereses, los dividendos, las remesas al exterior a favor de individuos o personas jurídicas no residentes.*⁷

En atención a lo anterior, podemos determinar cómo este impuesto, al ser cedular, se concentra en un grupo de aspectos especificados por la ley, lo cual genera que en muchas ocasiones haya una amplia interpretación acerca de lo que se puede o no gravar en el tanto siempre haya dentro del ordenamiento jurídico, áreas no cubiertas en la recaudación del fisco.

d. Sistema territorial costarricense

⁶ Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N.º 24-2002, del veinticuatro de enero de dos mil dos; Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución N.º 327-2005, de las once horas y treinta minutos del dieciséis agosto del año dos mil cinco; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N.º 86-2009 de las nueve horas del veintisiete de marzo del año dos mil nueve; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N.º 156-2009, de las nueve horas del veinte de mayo del año dos mil nueve; Tribunal Fiscal Administrativo, resolución N.º 88-2010, de las doce horas del trece de abril de dos mil diez.

⁷ Torrealba Navas, A. T. N. (2008). La Imposición sobre la Renta en Costa Rica (Segunda Edición).

Tal y como se introdujo previamente, nuestro sistema costarricense está caracterizado por ser territorial, lo cual está debidamente expresado por nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). Bajo esta misma línea del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con claridad expresa en su artículo 2, que la materia imponible de este impuesto está constituida por las rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, ya sean continuos u ocasionales.

Bajo esta misma línea, el artículo 3 de la ley en cita hace referencia a que serán consideradas rentas de fuente costarricense, las provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. Asimismo, cabe mencionar que nuestro artículo 1 de la LISR establece lo siguiente:

Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

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. (El resaltado no pertenece al original)

Tal y como podemos observar de lo previamente expuesto, la norma es clara respecto a gravar las riquezas o fuentes producidas en territorio nacional, pero es importante entender, para efectos del presente análisis, que nuestra jurisprudencia administrativa ha ido desarrollando un criterio extensivo sobre el tema y ha establecido que serán sujetas a impuesto, las rentas que aunque sean obtenidas en el exterior, tengan un goce final en territorio costarricense.

Tal y como se ha establecido por diversos autores, entre estos los de cita que esta extensión del concepto de territorio no deriva de una interpretación literal de la ley, pero ha sido una necesidad conceptual frente a las empresas vinculadas al territorio nacional, pero con operaciones internacionales.⁸ Ya que en muchas ocasiones, por ejemplo, mediante oficios DGT-224-2016 y DGT-066-2016, la Administración Tributaria dispuso:

Esta Dirección General en anteriores oficios se ha pronunciado sobre cómo el uso de las “Tecnologías de Información y Comunicación”, hacen posible que en los negocios no se requiera, como hace años atrás, el contacto directo en el lugar tanto del prestador como del prestatario para la contratación de ciertos servicios; es decir, los proveedores de servicios y sus respectivos clientes ahora tienen una interacción a distancia, la cual implica grandes beneficios en cuanto ahorro de tiempo y dinero, entre otras ventajas (...) Si bien esa transferencia de información se dará por diversos medios de comunicación e información, lo determinante para este tipo de servicios es el lugar de la realización de la prestación del servicio, que para el caso consultado, es en Costa Rica, que es efectivamente el lugar en donde se prestarán y efectuarán todos los procesos que se describen (...), no siendo relevante el hecho de que el personal no se desplace al territorio costarricense (...) Por esta razón, es criterio de esta Dirección General que el pago que se remesa constituye renta de fuente costarricense, por cuanto proviene de servicios prestados en el territorio nacional y por lo tanto es gravable con el impuesto sobre las remesas al exterior y debe hacerse la retención por parte del pagador, de conformidad con lo establecido en la LISR. ” (El resaltado no pertenece al original).

⁸ Jiménez M. y Rojas I. (2010)

Tomando en consideración lo supracitado, el Criterio de la Administración – a mi juicio, incorrecto- se basa en dónde se esté disfrutando y haciendo aprovechamiento del servicio, en el tanto, no tiene relevancia que este servicio profesional sea originado fuera del país, siempre y cuando esté surtiendo los efectos deseados y siendo aprovechando por individuos dentro de territorio costarricense, casos en donde es de aplicación el gravamen del Impuesto de Remesas al Exterior.

Referencias

- Ley N.º 7092, del 10 de noviembre 2020, Ley del Impuesto sobre la Renta. *N.º de La Gaceta 96*, del 19 de mayo de 1988.
- Ley N.º 0, del 22 de junio del 2020, Constitución Política. *Asamblea Nacional Constituyente*, del 8 de noviembre de 1849.
- Contraloría General de la República. (2002). *El Sistema Tributario Costarricense* (Segunda Edición). Publicaciones, CGR. *Recuperado en: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docswweb/documentos/publicaciones-cgr/otras-publicaciones/sistema-tributario.pdf>*
- Romero, C. y Vásquez R., (2003). *Sistema Tributario Costarricense: Necesidad de la Creación de la Dirección Nacional de Tributos como base para la eficiente recaudación de impuestos*, (Tesis de Grado para optar por Título de Licenciatura en Derecho). Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica. (Localización: Biblioteca de Derecho Universidad de Costa Rica. Signatura Tesis 4135).
- Luna, R. (2003). Renta mundial versus renta territorial. *Recuperado en: <http://www.ifacr.org/publicaciones/Mundial-Territorial-RLR.pdf>*.
- Salto Van Der Laet, D. (2003). La territorialidad del Impuesto sobre la Renta en Costa Rica: comentarios en torno a la reforma fiscal. *San José, Costa Rica*, 5.
- Ayarra, F., Mallea, F. y Rodríguez, M. C. (2014). Renta mundial (Doctoral dissertation, Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas).
- Torrealba Navas, A. (2008). La Imposición sobre la Renta en Costa Rica (Segunda Edición). *San José, Costa Rica*.
- Jiménez Zeledón, M. y Rojas Saborío, I. (2010). La Reforma Tributaria Posible En Costa Rica. *Ciencias Económicas 28-No. 2*, 28(No. 2).
- Salto, A. T. (2011). La Fiscalidad de los No Residentes en Costa Rica y su Aplicación en el Estado Actual Costarricense. (Tesis de Grado para optar por Título de Licenciatura en Derecho). Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica.