

UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

Facultad de Derecho

Tema:

“Comparación Analítica Determinativa de la Necesidad de Avances del Derecho Tributario Costarricense, a la Luz de los Tratados Internacionales en Materia Tributaria y Legislaciones Extranjeras Específicas, en Pro de la Proyección Económica Internacional de Costa Rica.”

Tesis para optar por el grado de Licenciatura

IVETTE HERNÁNDEZ PALAVICINI

San José, Costa Rica

Agosto 2003.

Agradecimiento

Al tutor M.B.A. Fernando Gamboa Calvo, por su gran colaboración, apoyo y dedicación en la consecución de ésta tesis. Gracias a ese don de transmisión de sus conocimientos pude llevar a cabo dicha investigación.

A la Licda. Gabriela Rodríguez y al Lic. Miguel Rodríguez, por toda su ayuda y apoyo brindado para poder finalizar éste trabajo, de forma satisfactoria.

A Carlos Berciano Rodríguez, mi novio, por todo su cariño, comprensión, ayuda, paciencia y apoyo; especialmente en los momentos más difíciles.

A Juan Luis Hernández Fuertes, por ser una parte esencial en mi vida, ya que me da el ejemplo de ser perseverante. No hace falta la consanguinidad para querer a las personas.

A Alejandro Hernández Palavicini, por su alegría y cariño.

A mis amigos, por siempre brindarme su apoyo y amistad incondicional.

A todas aquellas personas que de una forma u otra brindaron su ayuda para la realización de ésta tesis.

Ivette Hernández Palavicini

Existen dos mujeres que han sido los pilares de mi vida... Mi abuelita Materna, Julieta Johnson Solano y mi mamá, Ivette Palavicini Johnson.

***A Ma:** Cada día que pasa, estás más presente en mi vida, el hecho de no tenerte físicamente, no significa que no estés presente, porque lo estás y más cerca que nunca... en mi corazón.*

***A mi mamá:** Tu comprensión, amor y las ganas de luchar que te son las que me impulsan a alcanzar nuevos triunfos. Este trabajo representa uno de ellos.*

Ivette Hernández Palavicini.

TABLA DE CONTENIDOS

	Marco Introductorio	3
1	Antecedentes del Problema	1

2	Justificación del Problema	3
3	Formulación o Planteamiento del Problema	4
4	El Alcance y los Límites del Problema	4
5	Objetivos	5
	Capítulo I "Aspectos Generales del Derecho Tributario"	6
1	Concepto de Derecho Financiero y Derecho Tributario	7
1.1	El Derecho Financiero	8
1.1.2	La Hacienda Pública y la Actividad Financiera	9
1.1.2.1	Concepto de Economía Financiera	10
1.1.3	El Derecho Tributario	10
	Conexión del Derecho Tributario con Otras Ramas del	
2	Derecho	12
2.2	El Derecho Internacional	14
2.2.1	Época Antigua	14
2.2.1.1	Sumer	14
2.2.1.2	Egipto	15
2.2.1.3	Reino Hitita	15
2.2.1.4	Babilonia	17
2.2.1.5	Hebreos	17
2.2.1.6	China	18
2.2.1.7	India	18
2.2.1.8	Grecia	19
2.2.1.9	Roma	19
2.2.1.10	La Iglesia	20
2.2.1.11	El Comercio Marítimo	20
2.2.2	Época Moderna	20
2.2.3	Época Contemporánea	21
2.3	El Derecho Internacional Público	21
2.2.4	El Derecho Internacional Privado	28
3	Las Fuentes del Ordenamiento Tributario	30
3.2	Las Limitaciones al Poder Tributario	32
3.2.1	Los Principios Constitucionales del Derecho Tributario	32
3.2.1.1	Principios Sustantivos	32
3.2.2.1.2	Principio de Capacidad Económica	32
3.2.1.1.3	Principio de Igualdad	34
3.2.1.1.4	Principio de Generalidad	34
3.2.1.1.5	Principio de Progresividad	34
3.2.1.1.6	Principio de la No Confiscatoriedad	35
3.2.1.1.7	Principio del Poder Tributario del Estado	36
3.2.1.2	Principio Formal	36
3.2.1.2.1	Principio de Legalidad Tributaria	36
3.2.1.2.1.2	Principio de Legalidad y El Concepto de la Prestación Patri- monial de Carácter Público	37
3.2.1.2.3	Los Elementos del Tributo Cubiertos por el Principio de Legalidad	37
3.2.2	La Doble Imposición	38
3.3	Los Tratados Internacionales	38
4	Concepto de Tributo	44
4.1	El Poder Tributario y la Obligación Tributaria	44
4.2	Características de la Obligación Tributaria	46
4.2.2	Es una Obligación de Dar	46
		4
4.2.3	Es una Obligación Ex Lege	47
5	Nacimiento de la Obligación Tributaria	47

5.1	Percepción y Exigibilidad de la Obligación Tributaria	48
5.1.2	El Hecho Imponible	48
5.1.2.1	Concepto del Hecho Imponible según ciertos autores	48
5.1.2.2	Elemento Objetivo y Subjetivo del Hecho Imponible	49
5.1.2.3	La Relación del Objeto del Tributo con el Hecho Imponible	49
5.1.2.4	El Hecho Imponible y la Conformación del Tributo	50
5.1.2.5	El Fundamento y la Naturaleza del Hecho Imponible	51
6	El Impuesto	51
6.1	Clases de Tributos	52
6.1.1	Impuestos Directos e Indirectos	52
6.1.2	Impuestos Personales y Reales	52
6.1.3	Impuestos Subjetivos y Objetivos	53
6.1.4	Impuestos Instantáneos, Impuestos Periódicos, Impuestos de Declaración Periódica	53
6.2	La Tasa	53
6.3	Las Contribuciones Especiales	59
7	La Exención Tributaria	60
7.1	Clasificación de las Exenciones Tributarias	61
8	Los Elementos de la Obligación Tributaria	63
8.1	Los Sujetos	63
8.1.1	El Sujeto Activo	63
8.1.2	El Sujeto Pasivo	63
8.2	El Objeto	65
8.3	La Causa	65
9	Elementos Cuantitativos del Tributo	65
9.1	La Base Imponible	66
9.1.1	Métodos de Determinación de Bases	66
9.1.1.2	La Estimación Directa	66
9.1.2	La Estimación Objetiva	67
9.1.3	La Estimación Indirecta	67
9.2	El Tipo de Gravamen	67
9.3	La Cuota	68
10	Exención de la Obligación Tributaria	69
10.1	El Pago	69
10.2	La Compensación	69
10.3	La Confusión	70
10.4	La Condonación	70
10.5	La Prescripción	71
11	Las Infracciones Tributarias	72
11.1	Delitos Tributarios	72

1	Concepto de Derecho Internacional Tributario	75
2	Derecho Internacional, Supranacional y Transnacional en el Derecho Tributario	77
3	La Doble Imposición Internacional	78
4	Protagonistas de la evolución del Derecho Internacional Tributario	81
5	Principios Específicos del Derecho Internacional Tributario	83
6	La Primacía del Derecho Internacional y la Derivación de Derechos Subjetivos de los Tratados de Doble Imposición	85
7	Obligaciones Fiscales según la forma jurídica de la actividad desarrollada en el extranjero	87
8	Sociedades Matrices con Sociedades Filiales Extranjeras como Modalidad Fundamental de Grupo Internacional. "Privilegio de Caja" y "Teoría del Órgano"	91
9	Régimen Fiscal de los Dividendos y Rentas de Capital, Intereses y Pagos de Licencias en las Combinaciones Internacionales de Sociedades	94
	Capítulo III "Tratados Internacionales Vigentes en Costa Rica"	100
	Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos	101
1	Aspectos Generales	101
2	Estructura del Tratado de Libre Comercio	105
3	Síntesis de los Capítulos del Tratado de Libre Comercio Referentes a la Normativa Tributaria	107
4	Análisis Propio de los Principios Específicos del Derecho Internacional Tributario Aplicados al Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y México	125
	Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República Dominicana	127
1	Aspectos Generales	127
2	Estructura del Tratado	129
3	Síntesis de los Capítulos del Tratado de Libre Comercio Referentes a la Normativa Tributaria	130
4	Análisis Propio de los Principios Específicos del Derecho Internacional Tributario Aplicados al Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y República Dominicana	140
	Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República de Chile	143
1	Aspectos Generales	143
2	Estructura del Tratado de Libre Comercio	145
3	Síntesis de los Capítulos del Tratado de Libre Comercio Referentes a la Normativa Tributaria	146
4	Condiciones de Acceso a Mercados de Mercancías	157
5	Análisis Propio de los Principios Específicos del Derecho Internacional Tributario Aplicados al Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y Chile	160
	Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República de Canadá	163
1	Aspectos Generales	163
2	Estructura del Tratado de Libre Comercio	165
3	Síntesis de los Capítulos del Tratado de Libre Comercio	6
	Referentes a la Normativa Tributaria	167
4	Programa de Desgravación Arancelaria	172

5	Reglas de Origen Específicas	174
6	Análisis Propio de los Principio Específicos del Derecho Internacional Tributario Aplicados al Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y Canadá	176
	Propuesta del Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y Estados Unidos	178
1	Datos Generales	178
1.1	Objetivos Específios de los Países Centroamericanos	182
1.2	Objetivos Buscados por Costa Rica	184
1.2.1	Síntesis de los Elementos Principales de la Posición de Costa Rica Referentes a la Normativa Tributaria	186
	Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre Estados Unidos de América y Costa Rica	192
	Capítulo IV: "La Situación Económica Actual de Costa Rica"	197
1	Aspectos Generales	198
2	La Globalización	199
3	El Comercio Electrónico	203
4	Las Zonas Francas	208
5	Sobre el Conjunto de Incentivos del Régimen de Zona Franca	219
	Capítulo V: "Conclusiones y Recomendaciones"	224
	Conclusiones	225
	Recomendaciones	234
	Referencias Bibliográficas	244

1) ANTECEDENTES DEL PROBLEMA

En los siglos XIX y XX, las teorías tradicionales del comercio internacional expuestas por Ricardo Hecksher- Ohlin en la cual se enfocó en que la tendencia de los países era exportar los bienes originarios que se produjeran en cada país de forma abundante.

Posteriormente, en la década de los setenta, se intentó trabajar con métodos más realistas como lo eran: la competencia imperfecta, la heterogeneidad de los factores productivos, basándose en explicaciones de carácter intra-industrial.

En las décadas de los ochenta- noventa se inició el fenómeno de la globalización de los mercados y como resultado de ello, la internacionalización de las empresas; entre los factores que han estimulado este resultado se encuentran:

- El desarrollo de nuevas tecnologías las cuales han permitido la descentralización productiva, la reducción del trabajo a la hora de ejecutar los procesos productivos.
- Los acuerdos internacionales sobre la libertad de movimientos de mercancías y servicios, como lo es el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), y la Organización Mundial del Comercio (OMC), también los acuerdos basados en la integración, expansión y desregulación de los mercados internacionales de capitales.
- Los procesos de integración económica, como ejemplo de ello podemos citar a la Unión Europea (UE), el Tratado de Libre Comercio (TLC), el Mercado Común del Cono Sur Americano (MERCOSUR), el Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA), así como la expansión de las empresas transnacionales.

En Costa Rica, a partir de la segunda mitad de la década de los noventa, se dio un cambio de estrategia de desarrollo de política comercial; ya que se diseñó

una política de atracción de inversión extranjera más agresiva, enfocada al⁸ campo de la industria de alta tecnología. Mientras que continuó fortaleciendo su

apertura e integración comercial, porque las dimensiones de la economía nacional no son suficientes para brindar las oportunidades de crecimiento que el país necesita, ésta es la razón por la cual se ha desarrollado una política comercial que se inclina a buscar una integración de Costa Rica en la economía internacional.

El hecho de la instalación de empresas extranjeras en nuestro país aumentó la actividad del mercado interno así como al sector exportador ya que brindaron nuevas fuentes de empleo, nuevos procesos de transferencia tecnológica y generaron una suma importante de divisas.

La consolidación del proceso de apertura del mercado, la eliminación de barreras al comercio exterior y el estrechamiento de las relaciones con importantes socios comerciales, son factores que explican el desarrollo de la evolución del comercio nacional.

El objetivo principal de la política comercial costarricense es promover, consolidar y facilitar la integración del país con la economía internacional lográndolo de la siguiente manera:

- Promover los cambios internos necesarios para desarrollar una economía más eficiente que facilite el incremento del comercio exterior.
- Mejorar y asegurar el acceso de los productos nacionales a los mercados externos.
- Defender los intereses comerciales nacionales ante las acciones proteccionistas de otros países.
- Establecer reglas y procedimientos para lograr un manejo adecuado de las relaciones comerciales.
- Promover la oferta exportable costarricense en el exterior y promover las condiciones necesarias para la atracción de la inversión nacional y extranjera.

2) JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL VALOR QUE TIENE ESTUDIAR EL PROBLEMA

Al ser un tema actual y de suma importancia para nuestros productores nacionales, ciudadanos; para que así se pueda determinar cuáles son los cambios necesarios que se deben de efectuar en forma interna para lograr el objetivo de desarrollar una economía que pueda facilitar el incremento del comercio exterior; defender los intereses comerciales nacionales ante las acciones proteccionistas de otros países y lograr la inserción del mercado nacional en la economía internacional.

Sabemos que un medio para lograr los objetivos de la política comercial nacional explicados anteriormente es aplicando los Tratados Internacionales, y no es secreto que existe una gran incertidumbre sobre el tema fiscal, en especial la doble imposición que puede existir y como es la aplicación de los principios del Derecho Internacional Tributario en dichos convenios.

Conociendo los problemas anteriores, me motivó a efectuar un análisis en el cual se estudian los Tratados Internacionales vigentes en materia tributaria y las legislaciones extranjeras para posteriormente poder determinar como se puede impulsar el comercio internacional en Costa Rica.

La finalidad de ésta investigación es ser un medio de consulta para: empresas interesadas, estudiantes de la Facultad de Derecho, de comercio internacional y específicamente aquellos cursos que se encuentren relacionados con el Derecho Internacional Tributario, abogados y a los ciudadanos en general.

3) FORMULACIÓN O PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Elaborar una investigación de tipo comparativa acerca del aspecto tributario de los Tratados Internacionales y de la normativa extranjera.

En base a ello se pretende determinar su importancia, su aplicación en teoría y en la práctica, para que luego se pueda comprobar si existe o no la necesidad de efectuar cambios en el Derecho Tributario, enfocándose en una finalidad: promover el desarrollo económico internacional de Costa Rica desde una perspectiva legal.

4) EL ALCANCE Y LOS LÍMITES DEL PROBLEMA

- Límites temporales: Se usará como base los Tratados Internacionales de 1986 al 2003.

- Límites espaciales: Argentina, Estados Unidos de América, Canadá, Comunidad Económica Europea, Chile, México, República Dominicana.

- Límites de Forma o Modo: Su forma se basará en el medio escrito, descriptivo. El modo, por medio de investigaciones en bibliotecas, internet, Instituciones Públicas, entrevistas.

- Límites de Fondo: Será un análisis de proyección económica de Costa Rica que se basará en el aspecto legal.

5) OBJETIVOS

A) OBJETIVO GENERAL

Investigar y comparar los Tratados Internacionales vigentes en nuestro país analizando el aspecto tributario de cada uno de ellos y así determinar las necesidades de nuestro Derecho Tributario costarricense; tomando como base las legislaciones extranjeras para promover la economía internacional de Costa Rica.

B) OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Analizar los aspectos generales del Derecho Tributario.
- 2) Profundizar como se aplica el Derecho Internacional Tributario en las legislaciones extranjeras (Europa y Estados Unidos de América).
- 3) Investigar y analizar el aspecto tributario de los Tratados Internacionales vigentes en Costa Rica.
- 4) Determinar la posición nacional respecto a su situación actual en nuestra economía. Ubicar a Costa Rica como un país que necesita atraer la inversión extranjera, pero haciendo respetar su soberanía.
- 5) Puntualizar los resultados de esta investigación y proporcionar las recomendaciones en base a las necesidades de avances del Derecho Tributario Costarricense.

Capítulo I

“Aspectos Generales del Derecho Tributario”

Se dice que el Estado es:

- El brazo principal de la constitución de un pueblo.
- El cuerpo político de una nación.
- La nación misma cuando es independiente.
- La administración pública.
- Un pueblo que se rige con independencia.
- El territorio, país o dominio que pertenece a un soberano.
- La Hacienda Pública o Fisco Nacional.
- La cosa pública.
- El orden general del derecho.
- La sociedad jurídicamente organizada, capaz de imponer la autoridad de la ley en el interior y de afirmar su personalidad y responsabilidad frente a similares exteriores.
- El conjunto de poderes públicos, y se diferencia del gobierno, ya que éste constituye la encarnación personal y el Órgano Ejecutivo del Estado.

Pero existen dos definiciones que son importantes de destacar:

- Masci, nos dice que Estado es: “La organización jurídica del pueblo, en un territorio determinado, bajo un poder soberano, en virtud de la cual es una personalidad colectiva que se basta a sí misma.” (1)
- Seydel indica que Estado es: un pueblo y un territorio regidos por un Poder Supremo, “donde se ponen de relieve dos bases materiales, las cuales son: el pueblo y el territorio. Y dos factores esenciales y abstractos que constituyen la unidad del poder y la supremacía de éste”. (2)

El poder que tiene el Estado para llevar a cabo la recaudación de los tributos

(1) Apuntes cuaderno Derecho Público, Ulacit, 1999.

(2) Apuntes cuaderno curso Derecho Público, Ulacit, 1999.

se llama Poder Tributario y que por medio de éste el Estado tiene la potestad de exigir a los sujetos pasivos, que se encuentren dentro de su jurisdicción,¹⁴ sus contribuciones.

El Poder Tributario tiene las siguientes características: es abstracto porque se llega a materializar en los sujetos pasivos; es permanente porque no puede alterarlo por ser un derivado de la soberanía; es irrenunciable porque no puede un Estado económico subsistir si previamente ha renunciado al Poder Tributario; es indelegable ya que si delegara la potestad tributaria estaría renunciando a ésta porque se estaría desprendiendo de la misma.

El Estado por medio de la Hacienda Pública y ésta por medio de una correcta y eficaz recaudación de tributos, logra financiar los programas de índole económica, cultural y social, que administran los poderes del Estado. De esta forma los ciudadanos pueden gozar de una mejor calidad de vida y una mejora en el desarrollo integral de sus instituciones. Por ende, es necesario que el Estado, por medio del Derecho Financiero y el Derecho Tributario, el cual es coercitivo, pueda obtener la totalidad de los tributos que deben cancelar los sujetos pasivos para que éste a su vez pueda subsistir y llenar las necesidades de los ciudadanos, en una relación de dar- dar.

Tenemos que tomar en cuenta que tanto el Derecho Financiero como el Derecho Tributario se localizan dentro del Derecho Público y dentro de éste podemos apreciar la aplicación de distintos principios, como lo son: el principio de legalidad, de potestad de imperio del Estado, y de la subordinación jurídica de los sujetos hacia el Estado.

1.1- EL DERECHO FINANCIERO

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan los ingresos del Estado y de los entes públicos, la administración de lo recaudado y las formas jurídicas de los gastos, o sea regula la actividad financiera del Estado y constituye el ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública.

Vemos que el Derecho Financiero controla la actividad financiera del Estado y ésta tiene que ver directamente con la parte dinámica que desempeñan el Estado y los entes Públicos para el trabajo y obtener los ingresos necesarios y

realizar los egresos que les sean inherentes al Estado.

Dentro de las características de la actividad financiera tenemos: que es una¹⁵ actividad pública, realizada por un sujeto activo, el cual es el Estado, y demás

entes públicos, los cuales son los encargados de recaudar los tributos; el objeto sobre el que recae son los ingresos y gastos públicos o los medios dinerarios en que éstos se materializan; su actividad instrumental por medio del Derecho Tributario va a brindar los recursos para que se realice la actividad financiera y así llevar a cabo los fines que tiene el Estado; respecto a su actividad jurídica dicha actividad va a estar sometida a las normas y principios jurídicos.

Actualmente se concibe a la actividad financiera como un medio de alimentar el presupuesto y se consideran los ingresos y gastos como instrumentos de intervención económica activa en manos del Estado al margen de toda neutralidad.

1.1.2- LA HACIENDA PÚBLICA Y LA ACTIVIDAD FINANCIERA

La definición de Hacienda Pública la podemos expresar desde dos puntos de vista:

Desde la concepción Subjetiva: la cual se refiere al Estado y a los Entes Públicos que efectúan la actividad financiera; en ese sentido la Hacienda Pública está conformada por los Entes Públicos y por el Estado y tiene bajo su cargo la ejecución de ingresos y gastos.

Desde la concepción objetiva Hacienda Pública se refiere a la actividad financiera en sí misma, o sea es la actividad tanto del Estado como de los Entes Públicos que va dirigida a la obtención de los ingresos y a consumir los egresos.

También, desde este mismo sentido, Hacienda Pública será el conjunto de bienes, derechos y obligaciones del Estado. Así el patrimonio público, la hacienda de los Entes Públicos, servirá de base y punto de referencia para la actividad financiera. Precisamente es ésta actividad la que muestra que el concepto de Hacienda es dinámico y cambiante.

1.1.2.1- CONCEPTO DE ECONOMÍA FINANCIERA

Para que haya un mayor entendimiento de las leyes tributarias es necesario que un especialista en ciencias económicas haga un análisis sobre ellas sin que eso implique que éstas pierdan su autonomía y así la ciencia económica y¹⁶ la ciencia jurídica lleguen a complementarse.

Tenemos que el concepto de Economía Financiera es: la parte o rama de la economía que estudia el aspecto económico de la actividad financiera, la ciencia que estudia el aspecto económico y sus efectos económicos de la Hacienda Pública.

Su misión es brindar al Estado una visión lo más completa posible de los efectos económicos de su actividad.

1.1.3- El Derecho Tributario

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que tienen por objeto de estudio todas las normas que regulan los ingresos llamados tributarios que se trasladan de diferente forma al ingreso coactivo de la imposición.

Podemos apreciar que la evolución del Derecho Tributario varía la posición del Estado, iniciando primero como Estado Liberal en el siglo XIX, al cual se le conocía como “Estado Policía”, por lo tanto la necesidad se basaba en limitar la actividad del Estado para reducirla a las funciones de policía, justicia, ejército y diplomacia, dejando el resto de las actividades al mando del sector privado para así obtener un beneficio particular; luego pasó a Estado Intervencionista en el cual éste, al tener múltiples intervenciones sin contrariar las ideas de bienestar, progreso y justicia social, se convierte en empresario y, actualmente, regresó de nuevo a la posición de Estado Liberal, en el cual se pretende reducir el aparato estatal y que el pago de deuda externa se iguale a la deuda interna y así llegar a la igualdad.

Sainz de Bujanda nos explica que en el Derecho Tributario tenemos un conjunto de normas que regulan lo que es el tributo y otro grupo de normas que van a regular cómo deben aplicarse.

Para dicho efecto vamos a dividir al Derecho Tributario en: Derecho Tributario

Material o Sustantivo y Derecho Tributario Formal, pero sin que ello implique que no tengan una conexidad muy amplia.

La Normativa Material se caracteriza porque la conforman las normas que regulan: el nacimiento, los sujetos, el contenido, la extinción de la obligación tributaria, las obligaciones accesorias de carácter pecuniario y las obligaciones¹⁷ accesorias pecuniarias o no, derivadas de infracciones tributarias, las cuales

sean reguladas por el Derecho Penal Tributario Material. Podemos afirmar que el Derecho Tributario Sustantivo conforma un Derecho Tributario de obligaciones, ya que su normativa tiene un carácter independiente, aislado de otros fenómenos jurídicos con efectos finales.

El Derecho Tributario se distingue porque está integrado por normas que regulan la forma, el procedimiento que la Administración tributaria, el Estado y los administrados deben seguir para convertir en efectivas las normas del Derecho Tributario, o sea tiene una naturaleza instrumental. Dentro de éste podemos encontrar las normas que regulan la liquidación y recaudación de tributos, el régimen de revisión de los actos administrativos tributarios y las que regulan el procedimiento para hacer efectivas las sanciones tributarias. Éstas pueden atribuir a la Administración y a los administrados derechos y obligaciones, poderes y deberes. Pero esto no implica que vayan a determinar la obtención de los resultados finales predeterminados por el Derecho Tributario Material. Por ejemplo, la Administración puede exigir de un contribuyente la declaración de sus ingresos y el contribuyente debe presentar dicha declaración. Entonces es sólo una gestión que debe realizar la Administración para liquidar el tributo y lograr su objetivo, el cual es hacer efectiva la obligación tributaria.

2- CONEXIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

El Derecho Tributario tiene una conexión con:

- El Derecho Administrativo: el tributo, la deuda pública, la ordenación del gasto público forman parte del Derecho Financiero pero, para que surtan efectos debe ponerse en práctica una serie de procedimientos y principios administrativos.

- El Derecho Constitucional: los principios del Derecho tributario están basados en la Constitución Política. La jurisprudencia constitucional funciona como un elemento sumamente importante en cuanto al contenido y eficacia de los principios financieros reunidos en la misma Constitución Política también; cumple una labor de guía en caso de lagunas en la doctrina.
- El Derecho Penal: se aplican los principios penales en el ordenamiento administrativo sancionador. Por ello, en materia de infracciones y sanciones tributarias o de delito fiscal se aplica la normativa penal.
- El Derecho Internacional Público: día a día se han establecido con mayor fuerza las organizaciones internacionales y ello va a ampliar el concepto de soberanía y el poder estatal respecto a la materia financiera.
- El Derecho Civil: ha constituido una aportación positiva al Derecho Financiero en aspectos sobre la Teoría General del Derecho, conceptos de obligación, derecho de crédito, representación, capacidad jurídica, responsabilidad, etc.
- El Derecho Mercantil: en esta rama la relación y aporte es recíproco, ya que las instituciones mercantiles penetran en la formación de los institutos financieros, y algunos institutos financieros en especial los tributarios, tienen una influencia decisiva sobre el propio ordenamiento mercantil.
- El Derecho Internacional Privado: debido a la internacionalización de las relaciones económicas y al criterio de residencia, el cual va a determinar el poder tributario de los diferentes Estados, problemas referentes a la doble imposición, a la concesión de subvenciones a sociedades privadas o públicas. Por ser de especial interés del presente estudio, me aparto a profundizar la conexidad existente con el Derecho Internacional y su subdivisión en Derecho Internacional Privado y Derecho Internacional Público.

2.2- EL DERECHO INTERNACIONAL

Las relaciones internacionales tienen como instrumentos legítimos y permanentes el Derecho Internacional y la Diplomacia, siendo éstos los que mantienen las relaciones entre los Estados y los Organismos Internacionales. ²⁰

Las normas jurídicas relativas a la regulación de las relaciones internacionales, están contenidas en el Derecho Internacional.

El Derecho Internacional se caracteriza porque regula las relaciones entre Estados y no entre Naciones.

Se le ha conocido como “derecho de gentes”; dicho término tiene sus raíces en el Derecho Romano del “ius gentium”, el cual era empleado en las relaciones entre los ciudadanos romanos con los extranjeros, y entre los extranjeros entre sí. Luego, en la Edad Media, se utilizaba en las relaciones entre los diferentes pueblos.

A finales del siglo XVIII, un filósofo y jurista británico, llamado Jeremías Bentham, aplica la expresión “international law”, la cual ha sido la más utilizada alrededor del mundo hasta el día de hoy.

El “ius gentium” durante su desarrollo ha sido marcado por momentos decisivos o épocas, y son:

2.2.1- ÉPOCA ANTIGUA:

Su arte es contemporáneo de clanes y tribus. Los pueblos presentan la necesidad de relacionarse entre sí en su lucha por la existencia. Los primeros negociadores trabajan bajo la protección de los dioses el negociador es un semidivino, el cual era una figura pacífica.

2.2.1.1- SUMER:

Fue una antigua región de la baja Mesopotamia, la cual existió desde 3200 años antes de Cristo. Sus habitantes formaron ciudades estado de Lagasch, Ur, Uruk, Eridu, Umma, Larsa, Isin, Erech, Nippur. Dichas ciudades sostuvieron guerras entre sí y también presentaron relaciones pacíficas señalando sus respectivos derechos y obligaciones. Un dato curioso que presentaron los sumerios es que en el año 3000 antes de Cristo, existía una clase de escribas

los cuales sabían leer y escribir, y se conocen documentos de tipo administrativo, comercial, listados de los reyes, tratados internacionales, himnos, recetas médicas y conjuros elaborados por éstos.

2.2.1.2- EGIPTO:

Los negociadores se caracterizaron porque realizaron una acción internacional ágil, intensa y eficiente; estimulando intrigas, incitando equilibrios políticos, instituyendo institutos jurídicos como la extradición, el asilo diplomático, pactando intervenciones, firmando tratados y hasta adoptando un lenguaje común sobre la terminología de las relaciones internacionales. Como ejemplo de ello, tenemos que existe un Tratado entre Egipto y el Reino Hitita, del cual podemos destacar lo siguiente: se hace una solemne declaración de paz. Existe un compromiso mutuo de mantener las antiguas fronteras. Egipto pacta alianza con los hititas para mutuo auxilio en caso de agresión de un tercero. Existe extradición de refugiados políticos en ambos Estados. Se extraditarán los emigrantes. Los dioses de ambos países son testigos del tratado. Caerá una maldición sobre el país que incumpla primero lo pactado en el tratado. Serán bendecidos los que lo observen. Existe una promesa mutua de no tomar venganza sobre las personas extraditadas.

El tratado más importante, que se celebró en 1259 antes de Jesucristo, es el que se hace entre Ramsés II de Egipto y Hattusili II del Reino Hitita, porque nos muestra una actividad internacional intensa, el nombre del tratado es "Tratado de Hermandad"; se caracterizó porque establece por siempre la paz, la fraternidad y la amistad; se pacta un apoyo mutuo en contra del enemigo interior y exterior, se establecen reglas de extradición, se afirman derechos fronterizos, se previenen supuestos de incumplimiento de carácter religioso, existe una doble versión del tratado: una en idioma egipcio y otra en idioma hitita.

2.2.1.3- REINO HITITA:

Según data la historia se conoce el Reino Hitita a partir del año 1907 a.C., cuando un grupo de arqueólogos europeos descubrieron cerca de un pueblo

turco, llamado Bogazköy, la ciudad de Hattusa, capital del antiguo imperio Hitita, donde encontraron entre sus ruinas antiguas tablillas de madera y de arcilla con la historia del país. Entre esta documentación aparecen tratados internacionales y un código interno. El código de Hitita está compuesto por dos²² tablillas; la primera contiene artículos de Derecho Civil numerados del uno al

cien; la segunda tablilla contiene disposiciones de Derecho Penal numeradas del ciento uno al doscientos. La principal característica que presenta este código es que tiene un régimen represivo más humanizado; con los países que tuvieron que inclinarse ante la superioridad de los hititas, firmaron tratados de protectorado. Algunas cláusulas tratan al enemigo con benignidad y le ofrecen condiciones justas y equitativas.

Existen los tratados de vasallaje donde los reyes hititas firmaron con aquellos pueblos a quienes derrotaron por completo, los cuales se le imponen al pueblo derrotado una serie de deberes muy estrictos, entre ellos está obligado a ayudar (en cuanto al préstamo de material militar y de guerreros) al rey hitita en guerra contra enemigos, ya sea en el interior o en el exterior del Reino Hitita. El tratado de vasallaje provee al obligado una serie de derechos, el principal es recibir ayuda de los hititas en caso de ser atacados por un tercero (comportándose el rey hitita como protagonista y director de las guerras de sus vasallos). Este tipo de tratados se diferencia de los otros en que los deberes de los vasallos los dictaba el rey de manera unilateral y el vasallo mostraba su aprobación por medio de un escrito y de un juramento. El castigo, en caso de incumplir con lo prometido, era de dos tipos: el primero, de carácter divino, porque los dioses que habían sido testigos en el juramento serían los que se encargarían de su castigo, y el segundo tipo donde el Rey anteriormente había fijado las sanciones respectivas.

Los hititas tenían oficinas en el extranjero, en las cuales sus gobernantes hacían intercambio de documentos diplomáticos que se archivaban, firmaban tratados y conservaban copias de ellos.

En el Reino Hitita se formó una especie de liga flexible de comunidades independientes.

Los persas, su actividad internacional se incrementa a partir del suceso militar

referente al episodio bíblico de la liberación de los judíos del cautiverio de Babilonia.

2.2.1.4- BABILONIA:

La cultura sumeria fue adoptada por los babilonios. Después de que la dinastía de Ur se derrumbó, las ciudades-estados se reagruparon bajo nuevos dirigentes, entre ellos están los amorreos, siendo Babilonia la sede de una de estas dinastías amorreas, figurando Hammurabi como su rey. Durante su reinado en los años 1792-1750 antes de Jesucristo, grabó un código de leyes conocido como "El Código de Hammurabi", el cual en su parte central está compuesto por 282 disposiciones regulando así los diferentes casos: delitos y penas, problemas administrativos, trabajo agrícola, edificación de viviendas, depósitos, finanzas, matrimonio, divorcio, concubinato, responsabilidad solidaria en deudas, adopción, reglamentación de profesiones.

Hay que rescatar que sobre el aspecto internacional, en dicho código se enumeran grandes hechos en política exterior e interior, haciendo referencia a las poblaciones conquistadas.

2.2.1.5- HEBREOS:

El documento base que explica la evolución de esta ciudad en cuanto al aspecto internacional es la Biblia.

En Deuteronomio, Capítulo XIX, versículos del 1 al 6, se muestran los actos crueles de depredación de los vencedores sobre los vencidos.

En Deuteronomio, Capítulo XX, versículos del 1 al 6, hallamos antecedentes de asilo territorial.

Deuteronomio, Capítulo XX, versículos del 10 al 14, encontramos los antecedentes del vasallaje y muestra los importantes avances por medio del trabajo de las tareas diplomáticas.

Josué, Capítulo IX, versículos 15 al 19, explica que al celebrarse un tratado, su cumplimiento era riguroso y así no se provocaría la ira de Dios.

En Josué, Capítulo X, versículos del 3 al 5, nos muestra un ejemplo de un pacto multilateral con fines bélicos.

Levítico, Capítulo XXIV, versículo 22, explica que frente a la justicia debe tratarse igual al nacional que al extranjero.

2.2.1.6- CHINA:

Al contar con una autoridad de tipo imperialista, es un impedimento para caracterizar a China como internacional, desde el punto de vista interno. Sin embargo, existen costumbres cuasi-internacionales de la Antigua China, como por ejemplo: los pueblos de cada uno de los señores en guerra no se consideraban como enemigos entre sí, y no se hacía ningún tipo de discriminación en contra de los súbditos de un príncipe enemigo. Cuando era tiempo de paz, el intercambio entre los príncipes y sus enviados estaba regulado en distintos ceremoniales dependiendo del rango de los enviados. La Gran Unión de Estados que planeó Confucio en los años 519 al 479 antes de Cristo ha sido comparada con la idea de la Sociedad de las Naciones.

Sobre las relaciones internacionales de la China hacia el exterior podemos citar las relaciones de carácter diplomático de las cuales surgieron las primeras formaciones estatales. Al hacerse más frecuente el intercambio de embajadas, aparecen los tratados escritos, los instrumentos materiales de las embajadas y los informes de los embajadores de como éstos han cumplido su misión. Los emperadores chinos de la dinastía Han cambiaron embajadas con: los reyes de Irán, los príncipes de las monarquías centroasiáticas, los jefes de las tribus nómadas y con los príncipes de Corea.

2.2.1.7- INDIA:

Hay constancia de que en el siglo V antes de Jesucristo la civilización hindú creó una espectacular codificación: "Leyes de Manú", el cual es el más amplio de los ordenamientos antiguos.

El rey hindú tenía el deber de que, en materia de asuntos exteriores, lo ayudaran los ministros. Algunos temas que discutían en conjunto son:

La paz, la guerra, sus fuerzas, sus rentas, su seguridad personal y la de su reino y los medios de asegurar las ventajas adquiridas.

Entre los auxiliares del rey encontramos a los embajadores, los cuales estaban

sujetos a distintas normas.

En las leyes de Manú, existen normas expresas para el accionar del rey, como en el caso de que éste se viera forzado a la guerra, éste debe de proteger a su²⁵ pueblo, no debe rehuir del combate. Se establece que la guerra es un medio

lícito de conquista y de engrandecimiento. Para que un Estado pueda expandir sus dominios se le recomienda que lo haga por medio de la negociación. En las relaciones con otros Estados se previenen los tratados y las alianzas. Presenta la institución del protectorado a favor de un país fuerte. Se diferencia de las otras normativas de la antigüedad en cuanto a que éstas daban un trato mucho más cruel a los vencidos, no siendo así el caso de las Leyes de Manú, ya que fija reglas humanitarias para los vencidos. Tiene previsto el comercio internacional donde el rey debe establecer las reglas para la compra y la venta.

2.2.1.8- GRECIA

Los griegos, el negociador debía reunir las siguientes características: honorabilidad fidelidad al deber, honestidad, habilidad, poseer buena memoria, audacia, elocuencia y capacidad de discernimiento sobre el lugar. El extranjero era un bárbaro, su código de reglas era la costumbre internacional.

2.2.1.9- ROMA:

Es la época de los debates en las asambleas; el negociador tiene el deber de tener el dominio de la palabra, las letras, las artes, la elocuencia y la representación. El negociador es el orador que va a hacer el anuncio y a su vez va a efectuar la defensa oral.

Existía la ceremonia de paz y la ceremonia de declaración de guerra invocando la protección divina.

Surgen los pactos como principio básico de todas las relaciones interestatales. Creando los romanos el Pacta Sunt Servanda, el cual en la actualidad se encuentra por encima de las leyes, según el orden jerárquico de obligatoriedad.

2.2.1.10- LA IGLESIA:

En todo este proceso el papel de la Iglesia Católica fue significativo; efectúa su aporte por medio de las instituciones de la "Paz de Dios" y de la "Tregua de"²⁶

Dios”, establecidas contra la guerra; impulsa además las cruzadas que son realizadas contra los “infieles.”

2.2.1.11- EL COMERCIO MARÍTIMO:

Además el desarrollo del comercio marítimo contribuyó a la constitución de nuevas reglas internacionales; las más populares fueron:

- Las leyes de Rodes.
- Las tablas Almafetinas.
- Las leyes de Oleron.
- Las leyes de Wisby.
- Consolato del Mare.

2.2.2- ÉPOCA MODERNA:

A raíz del descubrimiento de América, España y Portugal expanden sus dominios y surge en 1494 el Tratado de Tordesillas como punto principal para regular las relaciones con América.

En Europa ya existían los diferentes Estados independientes, por lo cual se imponía la necesidad de reglamentar las relaciones mutuas y así nace el Derecho Internacional Público como ciencia. A inicios del siglo XVII el Derecho aparece como ciencia sistematizada y codificada. Nace una nueva era en Europa con los Tratados de Westfalia; ya que con la paz de Westfalia se puso fin a la guerra de los treinta años, en donde el principio de igualdad jurídica toma una importancia preponderante. Así es como en Europa aparecen los primeros ensayos de una reglamentación positiva y se aceleró considerablemente el desarrollo de las relaciones internacionales.

A fines del siglo XVII empezó a tomar el *ius Gentium* el significado de término técnico para designar al Derecho entre los Estados independientes.

En el siglo XVIII la Revolución Francesa propagó su gran movimiento de ideas

por toda Europa. Luego Napoleón es el hombre que, al mando de sus guerras y conquistas, destruye el sistema creado por los Tratados de Westfalia.

Con el Congreso de Viena, en los años 1814-1815 se crearon nuevos²⁷ principios de Derecho Internacional, con lo cual se establece un nuevo orden

político en Europa, confirmando la caída de Napoleón; se creó el principio de la prohibición de tráfico de negros, y asegura la libertad de navegación en ciertos ríos.

En el siglo XIX se destacan hechos positivos para el desarrollo de las relaciones internacionales como lo fue la primera Convención de la Cruz Roja en 1848, la Declaración de 1868 contra proyectiles y esclavos, la primera Conferencia Internacional de los Países Americanos de 1889 y la primera Conferencia de Paz de la Haya en 1889.

2.2.3-ÉPOCA CONTEMPORÁNEA:

En el siglo XX el Derecho en el ámbito económico alcanza un mayor desarrollo; sus principales hechos fueron los siguientes:

La Conferencia Internacional de Río de Janeiro en 1906.

La Conferencia Internacional de La Habana en 1928, de la cual surge como resultado el Código de Bustamante que es el código de Derecho Internacional Privado.

La constitución de la Liga de las Naciones.

La creación de la Corte Permanente de Justicia Internacional.

La Conferencia Mundial de San Francisco en 1945, de la cual surgió la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U).

La importancia del Derecho Internacional en la Época Contemporánea es eminente porque es la garantía más estable para que impere la paz entre las naciones.

2.3- EL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO

Se dice que la definición más difundida del Derecho Internacional Público es la que indica que es el Derecho que regula las relaciones entre los Estados independientes. Pero también regula las relaciones de la situación de otros

sujetos, como las organizaciones internacionales, la Santa Sede, la de personas jurídicas o físicas de ciertos grupos nacionales revolucionarios.

Los autores clásicos como Hugo Grocio y Francisco de Vittoria difundieron la denominación del *Ius Gentium* y en la actualidad se utiliza dicha denominación²⁸ como sinónimo de Derecho Internacional Público.

El autor Edmundo Vargas Carreño lo define como: “el conjunto de normas que, creadas mediante procedimientos apropiados por dos o más Estados o por la comunidad internacional, tienen un carácter jurídico para sus destinatarios.”⁽³⁾ Precisamente ese carácter jurídico es el que define que las normas sean de carácter obligatorio tanto para los Estados como para sus destinatarios.

El jurista brasileño Hildebrando Accioly lo define como: “el conjunto de reglas o principios destinados a regir los derechos y deberes internacionales, tanto de los Estados y de ciertos organismos internacionales, como de los individuos.”⁽⁴⁾

Daniel Antokoletz conceptualiza al Derecho Internacional Público como: “conjunto de reglas contractuales y consuetudinarias y de principios doctrinarios que los Estados admiten expresa o tácitamente, en sus relaciones mutuas, con las asociaciones de Estados, de éstos entre sí, y con las demás personas internacionales”. ⁽⁵⁾

El jurista chileno Andrés Bello expresa que “el Derecho Internacional Público o de Gentes es la colección de las leyes o reglas generales de conducta que las naciones o Estados deben observar entre sí para su seguridad y bienestar común”. ⁽⁶⁾

El jurista español José Ramón de Orué dice que el Derecho Internacional Público es “la rama jurídica reguladora de relaciones entre Estados”. ⁽⁷⁾

⁽³⁾ Vargas Carreño Edmundo, pág 27.

⁽⁴⁾ Arellano García Carlos, pág. 101.

⁽⁵⁾ Arellano García Carlos, pág 102.

⁽⁶⁾ Arellano García Carlos, pág 102

⁽⁷⁾ Arellano García Carlos, pág 103.

El jurista francés Charles Rousseau comenta que “el Derecho de Gentes o Derecho Internacional Público se ocupa esencialmente, de regular las relaciones entre los Estados o mejor entre los sujetos de Derecho Internacional puesto que ambos términos no son sinónimos”. ⁽⁸⁾

El jurista norteamericano Charles G. Fenwick expresa: “En términos amplios²⁹ puede definirse el Derecho Internacional Público como un cuerpo de principios

generales y reglas específicas que vinculan y obligan a los miembros de la comunidad internacional en el ejercicio de sus relaciones mutuas.” (9)

El jurista austriaco Hans Kelsen manifestó que “El Derecho Internacional, o Derecho de Gentes es el nombre de un conjunto de normas que –de acuerdo con la definición usual– reglan la conducta de los Estados en sus relaciones mutuas. A éstas normas se les denomina Derecho”. (10)

El jurista ruso Y. A. Korovin expresa que “el Derecho Internacional Público puede definirse como el conjunto de normas que regulan las relaciones entre los Estados en el proceso de sus conflictos y cooperación, y cuya meta reside en la salvaguardia de una coexistencia pacífica, al mismo tiempo que expresa la voluntad de las clases de dirigentes de tales Estados y en caso de necesidad es defendido coercitivamente por ellos ya individual, ya colectivamente”. (11)

El jurista alemán Franz Von Liszt conceptualiza que el Derecho Internacional Público es el que “determina los derechos y deberes recíprocos de los Estados pertenecientes a la comunidad internacional, sin limitarse el ejercicio de los derechos inherentes a la soberanía de cada uno de ellos”. (12)

(8) Hoyos Muñoz José, pág 26.

(9) Arellano García Carlos, pág 103.

(10) Hoyos Muñoz José, pág 26.

(11) Arellano García Carlos, pág 104.

(12) Arellano García Carlos, pág 104.

El jurista mexicano Manuel J. Sierra considera que el Derecho Internacional Público es “el conjunto de principios, normas y reglas adoptadas de cumplimiento obligatorio, que fijan los derechos y deberes de los Estados y rigen sus relaciones recíprocas. También algunas organizaciones internacionales y determinados individuos están sujetos al Derecho Internacional”. (13)

El jurista español Modesto Seara Vásquez manifiesta que “el Derecho Internacional Público es el conjunto normativo destinado a reglamentar las relaciones entre sujetos internacionales”. (14)

El profesor L. Oppenheim, de la Universidad inglesa de Cambridge, expresa que “el Derecho Internacional es el nombre dado al conjunto de reglas consuetudinarias o convenidas en tratados consideradas con fuerza jurídica obligatoria por todos los Estados en sus relaciones mutuas”. (15)

El Derecho Internacional Público cuenta con la característica de tener un carácter jurídico, y esto se comprueba en las diferentes ramas del Derecho porque reúne todos los elementos propios de todo el sistema normativo. De hecho, su carácter jurídico se comprueba en la práctica de éste.

El fundamento jurídico de la obligatoriedad de la norma internacional a la cual vemos plasmada en un tratado internacional, está en el consentimiento expreso de los Estados partes. Si éste no cumple con lo pactado se hará acreedor de una sanción internacional. Su fundamento es que la norma jurídica realiza un valor como: la justicia, la seguridad, el bien común o el orden.

Para que el Estado que ha consentido no retire ese consentimiento está normado en la regla Pacta Sunt Servanda el deber de cumplir con lo pactado, la cual es obligatoria para los países suscriptores y ratificantes de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Por otro lado,

(12) Arellano García Carlos, pág 104.

(13) Arellano García Carlos, pág 104.

(14) Arellano García Carlos, pág 104.

(15) Arellano García Carlos, pág 105, 106.

la norma consuetudinaria internacional consagra que los Tratados legalmente celebrados deben ser puntualmente cumplidos, o deben cumplirse.

La regla Pacta Sunt Servanda, puede estar fundada en la costumbre siendo así el consentimiento de los Estados tácito. También puede estar fundamentada en el consentimiento expreso de los Estados, como por ejemplo en caso de la firma de un Tratado Internacional Multilateral.

Los sujetos del Derecho Internacional Público son: los Estados; los organismos internacionales; el individuo, persona física ya sea individualmente o como integrante de grupos sociales; las personas morales, consideradas de forma individual o colectiva; las entidades con un régimen especializado como lo es el Vaticano, la soberana Orden de Malta, la Cruz Roja Internacional y las representaciones gubernamentales en el exilio.

La conducta de los Estados está regida por normas jurídicas y por normas morales. La moral internacional es la que establece si las acciones de los sujetos de la comunidad internacional se ejecutan con el fin de buscar el bien general. La moral es unilateral y el Derecho es bilateral, entonces en la norma moral frente al sujeto obligado no existe un sujeto pretensor como en el caso de la norma jurídica. Otra diferencia es que la norma moral es interna y la jurídica es externa. La norma moral no es coercitiva, ya que si un sujeto la desacata la consecuencia será recibir un reproche por parte de la sociedad; pero la norma jurídica sí presenta la coercibilidad, ya que si un sujeto la infringe el resultado será una sanción. Muchos principios morales han encontrado su consagración en el Derecho Internacional, como sucede en el caso de los principios que prohíben la trata de blancas y el uso de estupefacientes. Un ejemplo de moral internacional es que en caso de escasez el deber internacional es auxiliar a los pueblos afectados.

El objeto inmediato del Derecho Internacional Público es la regulación del comportamiento de los individuos de una determinada sociedad; el resultado de dicha regulación es el cumplimiento de ciertos efectos jurídicos, los cuales están conformados por los derechos y obligaciones.

El fin del Derecho Internacional Público es buscar la convivencia y la ayuda mutua entre los Estados (sujetos) de una forma pacífica.

Sobre la cortesía internacional o “Comitas Gentium” debemos identificarla como las reglas de conducta que manifiestan respeto, afecto y atención de un sujeto miembro de la comunidad internacional hacia otro miembro de la misma comunidad. Se diferencian de las reglas morales internacionales en que éstas son internas, unilaterales y las de cortesía internacional son externas, bilaterales. Se distinguen de las reglas jurídicas en que el objeto de las normas³² de cortesía es manifestar respeto, atención, afecto; el no acatar una regla de

cortesía internacional produce un acto descortés reprochable pero no sancionable; es de menor gravedad social la violación de un convencionalismo social y, en el caso de las normas jurídicas, su objeto es la realización de los valores de justicia, seguridad, bien común y orden; al incumplir la norma su resultado es la producción de un acto ilícito que debe ser sancionado según lo establezca la ley, por ello para la sociedad es de mayor gravedad su incumplimiento.

Las fuentes del Derecho Internacional Público se dividen en dos grupos: Las Fuentes Formales, que están compuestas por: los Tratados Internacionales, la costumbre internacional y los principios generales del Derecho. Éstas a su vez se subdividen en Expresas, las cuales son los Tratados Internacionales, porque el consentimiento de cada Estado se exterioriza y las otras son las Tácitas, como la costumbre, porque el consentimiento se deriva de la conducta de los Estados, pero no se expresa de manera abierta. El otro grupo son: Las Fuentes Auxiliares, que están compuestas por la equidad y la jurisprudencia.

Los Principios fundamentales del Derecho Internacional Público son normas de tipo universal que establecen las bases de conducta de los Estados en las relaciones internacionales. Se encuentran en la Carta de las Naciones Unidas y en la Resolución 2625/XXV del 24 de octubre de 1970 de la Asamblea General de las Naciones Unidas, que aprobó la Declaración sobre los principios de Derecho Internacional referentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre los Estados, de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas.

Tales principios son:

- Principio de la igualdad jurídica de los Estados: se encuentra en el artículo 2 numeral 1, y dice que la Organización está basada en el principio de igualdad soberana de todos sus miembros.
- Principio de la libre determinación de los pueblos: se encuentra en el artículo 1 numeral 2, y dice que todos los pueblos tienen el derecho de libre³³

determinación de su condición social, política, su desarrollo económico y cultural.

- Principio de la independencia: se encuentra en el artículo 2 numeral 2, y dice que en Derecho Internacional “independencia política” significa independencia respecto al poder de mando de otro Estado. La independencia exterior es la que indica que un Estado no depende políticamente de otro Estado. La independencia interior es la que tiene cada Estado respecto al poder de ejercer su plena autoridad sobre las personas y las cosas que se encuentren en su territorio.

- Principio de la no intervención: se encuentra en el artículo 2 numeral 7; establece que los asuntos son esencialmente de la jurisdicción interna de los Estados. De igual forma prohíbe la intervención de un Estado en asuntos de otro Estado. La intervención es una violación a la independencia del Estado mediante actos de fuerza o coacción.

- Principio del arreglo pacífico de las controversias internacionales: se encuentra en el artículo 2 numeral 3, el cual dice que los miembros de la Organización arreglarán las controversias internacionales por medios pacíficos para que así no se pongan en peligro la paz ni la seguridad internacional ni la justicia. Algunos ejemplos de estos medios para solucionar los conflictos son: la mediación, la negociación, la conciliación y el arbitraje, entre otros.

- Principio de la Buena Fe: se encuentra en el artículo 1 numeral 3: establece que los Estados miembros tienen el deber de adoptar las medidas en cooperación con las Naciones Unidas. Los Estados deben cooperar con otros Estados en el mantenimiento de la paz y seguridad internacional. Los Estados deben de cooperar en áreas como la económica, cultural y social; y promover el progreso de la cultura y la enseñanza en todo el mundo. Los Estados deben

cooperar para promover el respeto universal de los derechos humanos y las libertades fundamentales y así eliminar todas las formas de discriminación racial y de intolerancia religiosa. Asimismo deben conducir sus relaciones internacionales de conformidad con los principios de la igualdad soberana y de la no intervención.

2.2.2- EL DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO

El Derecho Internacional Privado tiene un carácter formal porque su función principal consiste en solucionar conflictos de leyes en los casos de una determinada situación en la cual intervienen uno o más elementos de orden extranjero de modo que existen varias legislaciones presentes. Entonces el Derecho Internacional Privado no brinda la solución de fondo al problema, sino que indica en cuál legislación nacional se encuentra la solución de fondo del problema.

Sus reglas están contenidas en las legislaciones internas de cada Estado, lo cual no implica que no puedan estar contenidas en tratados internacionales. Para lograr la unificación de normas existen instrumentos como las Convenciones de Panamá de 1975 y el Código de Bustamante de 1928, el cual abarca las siguientes ramas del Derecho:

- Derecho Civil Internacional: de las personas, de los bienes de varios modos de adquirir, de las obligaciones y contratos.
- Derecho Mercantil Internacional: de los comerciantes y del comercio en general, de los contratos especiales del comercio, del comercio marítimo y aéreo, de la prescripción.
- Derecho Penal Internacional: de las leyes penales, delitos cometidos en un Estado extranjero contratante, delitos cometidos fuera de todo territorio nacional.
- Derecho Procesal Internacional: principios generales, competencia, de la extradición, del derecho de comparecer en juicio y sus modalidades, exhortos o comisiones rogatorias, excepciones que tienen carácter internacional, de la prueba, del recurso de casación, de la quiebra o concurso, de la ejecución de

sentencias dictadas por tribunales extranjeros, declaraciones y reservas hechas por las delegaciones.

3- LAS FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

En Costa Rica, nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios indica las fuentes del Derecho Tributario, las cuales van en orden descendente:

- 1- Las Normas Constitucionales
- 2- Los Tratados Internacionales
- 3- Las Leyes
- 4- Los Decretos
- 5- Los Reglamentos y Circulares de los Órganos Administrativos
- 6- Los Usos o Costumbres

7- Los Principios Generales del Derecho

Las fuentes enumeradas anteriormente, correspondientes a los números 1, 2,3,4 y 5, son fuentes escritas. Los numerales 6 y 7 corresponden a las fuentes no escritas.

- Sobre la normativa constitucional podemos afirmar que el Derecho Tributario se encuentra delimitado por la Constitución Política, la cual cumple su función en nuestra sociedad como la base de la organización de ésta. En ella encontramos una serie de principios que son aplicados al Derecho Tributario; entre ellos tenemos:

*Artículo 7: Principio de Jerarquía de los Tratados Internacionales debidamente ratificados.

*Artículo 11: Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

*Artículo 18: la obligación de los sujetos de contribuir para los gastos públicos. Principio de Capacidad Económica.

*Artículo 19: otorga a los extranjeros los mismos deberes y derechos que los costarricenses poseen. Principio de Generalidad.

*Artículo 28: Principio de Autonomía de la Voluntad.

*Artículo 33: Principio de Igualdad.

*Artículo 40: Debido Proceso; este artículo se aplica en caso de sanciones administrativas. Principio de la No Confiscatoriedad.

*Artículo 45: Derecho de la Propiedad Privada (patrimonio).

*Artículo 50: distribución de riqueza

*Artículo 121 Inc. 11: Principio de Legalidad o Reserva de Ley de establecer los presupuestos ordinarios y extraordinarios de la Asamblea Legislativa.

*Artículo 121 Inc. 13: Principio de Legalidad o Reserva de Ley para establecer los impuestos y contribuciones nacionales.

*Artículo 169: Principio de Autonomía.

*Artículo 170: Principio de Autonomía, regulación de los impuestos locales.

*Artículo 177: Presupuesto de la República.

3.2- LAS LIMITACIONES AL PODER TRIBUTARIO

3.2.1- LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario juegan un papel muy importante en el contenido del Derecho Tributario, porque éstos lo delimitan, funcionando a la vez como garantías para el contribuyente sobre su patrimonio y su libre accionar.

Se pueden dividir en dos:

1- Los Principios Sustantivos, los cuales comprenden los siguientes principios:

Principio de Capacidad Económica, Principio de Igualdad, Principio de Generalidad, Principio de Progresividad, Principio de la No Confiscatoriedad, Principio del Poder Tributario del Estado.

2- El Principio Formal: Principio de Legalidad Tributaria.

3.2.1.1- PRINCIPIOS SUSTANTIVOS: DE CAPACIDAD ECONÓMICA

3.2.2.1.2- PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Este principio se considera como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, ya que manifiesta una aptitud para contribuir por parte de los sujetos pasivos.

Sus principales funciones son:

- 1) Sirve como fundamento de la imposición, o sea el deber de contribuir, el cual se establece en la Constitución Política; su fundamento principal va a ser ocupado por éste.
- 2) Funciona como límite para el legislador en la configuración de los tributos, ya que sería anticonstitucional aplicar un tributo en una circunstancia en la cual se compruebe que no existe capacidad económica para hacerle frente a dicha obligación.
- 3) Realiza una función de orientación para el legislador en cuanto al uso del poder,³⁹ para que éste no pueda abusar del mismo. Y así el legislador hace que

el sistema tributario sea una consecuencia de la capacidad económica global de los sujetos.

4) Este principio es el que va a determinar la progresividad del tributo basándose en la razonabilidad.

El jurista Alberto Tarsitano manifiesta “que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.” (16)

García Belsunce considera la capacidad contributiva como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.” (17)

Para Sainz de Bujanda “la ciencia económica suministrará criterios aptos para grabar las rentas, atendiendo a su origen o su altura, con arreglo, por ejemplo a un criterio de igualdad; pero ese criterio, en sí mismo considerado, no es un criterio económico sino jurídico.” (18)

En nuestra Constitución Política encontramos manifestado este principio en los

(16) García Belsunce Horacio, pág 303.

(17) García Belsunce Horacio, pág 310.

(18) García Belsunce Horacio, pág 310.

artículos 45, 46, 47, 56, 28, 50, 63, 65, 73.

3.2.1.1.3 - PRINCIPIO DE IGUALDAD

Constituye un valor del sistema tributario, presenta una conexidad con el Principio de Capacidad Económica representada por los ingresos y patrimonio, ya que funciona como valor para promover las medidas fiscales que corrigen las desigualdades existentes en la sociedad impulsando el Principio de Progresividad. Siendo así la obligación de que todos los sujetos deben⁴⁰

contribuir con los gastos del Estado pero su contribución debe ir de acuerdo con su capacidad económica.

Este principio lo encontramos en el Artículo 33 de la Constitución Política, pretendiendo que se traten como iguales a los iguales (o sea que los individuos reúnan los mismos elementos jurídicos, personales, fácticos) y como desiguales a los desiguales.

3.2.1.1.4 - PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Tiene la característica de que este principio se encuentra conectado con el Principio de Igualdad, ya que no está de acuerdo con los privilegios o con las discriminaciones en materia fiscal; también se identifica con el Principio de Capacidad Económica logrando así una equitativa distribución de la carga tributaria; se pueden destacar dos aspectos:

- 1) El deber de contribuir tanto de nacionales como de extranjeros.
- 2) Establecer el criterio de generalidad de la imposición que afectará a todas las personas que cuenten con capacidad económica. Este principio no implica que no deben existir las exenciones tributarias o los beneficios fiscales; lo que no es permitido son las exenciones a título personal.

3.2.1.1.5 - PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Se entiende como progresividad a la característica de un sistema tributario, en el cual conforme aumenta la capacidad contributiva de un individuo, así aumentará la contribución de éste pero en proporción al aumento de su riqueza.

La progresividad es un fenómeno que se encuentra ligado al desarrollo de los sistemas tributarios que le asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva.

Ésta afectará al conjunto del sistema tributario y no a un tributo determinado.

Presenta una muy grande conexión con el Principio de Igualdad, ya que la igualdad va enlazada al Principio de Capacidad Económica.

3.2.1.1.6 - PRINCIPIO DE LA NO CONFISCATORIEDAD

Este principio garantiza que el sistema tributario en ningún caso podrá ser confiscado, siendo una especie de concesión frente a los posibles abusos sobre la progresividad del sistema.

Existe una complementación entre el derecho de propiedad y el tributo; debe existir un límite al poder tributario, el cual se lo ha dado el Principio de No Confiscatoriedad de los impuestos. Tampoco puede la Administración alegar que desconoce el derecho de propiedad y la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Y funciona como garantía constitucional implícita aceptada por la doctrina y jurisprudencia en América Latina y España.

Se considerará confiscatorio un impuesto cuando un sujeto pasivo para poder pagarlo deba de disponer de parte de su patrimonio. Porque el Estado debe subsistir de la renta colectiva de sus ciudadanos y no de sus capitales. El impuesto debe recaer sobre la renta, y no sobre el capital. Porque no es justo que el impuesto absorba el capital y que un determinado período lo confisque, porque el patrimonio no debe sufrir detrimentos. Al hablar de confiscatoriedad, se puede equiparar a que ésta es una desproporción de impuestos porque éstos superan la capacidad económica del contribuyente; su patrimonio en lugar de aumentar, disminuye. El tributo que produzca el efecto de disminución del patrimonio del contribuyente, afectando el derecho de privada, perjudicando así la disposición y goce del bien.

La Sentencia de la Sala Constitucional Número 633-94 expone que “El Estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta.”

3.2.1.1.7 - PRINCIPIO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Es la potestad exclusiva que le otorga la ley al Estado para establecer los tributos. Su objetivo debe ser el de costear los gastos administrativos.

El poder tributario que le compete únicamente al Estado por su potestad de imperio, existe jurídicamente a razón de que la Constitución Política así lo determina, de la misma manera en que limita dicho poder.

De modo que el poder tributario se encuentra reservado a la ley. Y este⁴² menester le compete únicamente a la Asamblea Legislativa sin que pueda

delegar establecer los impuestos y contribuciones nacionales, según lo estipula el artículo 9 de la Constitución Política.

3.2.1.2- PRINCIPIO FORMAL

3.2.1.2.1- PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Este principio presenta las reglas formales para establecer los tributos. Al efecto de ello es necesario una ley formal, se habla de una reserva legal para efectuarla, para esto será únicamente el Poder Legislativo.

Es una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y en el esquema de la separación de poderes.

También funge como una garantía individual frente a la esfera de libertad y propiedad del ciudadano y también es una institución al servicio de un interés colectivo, el cual es asegurar la democracia en el procedimiento de imposición y reparto de las cargas tributarias.

Este principio se aplica tanto a los beneficios como a las exenciones fiscales.

Presenta una garantía de igualdad respecto a la carga fiscal y para ello es necesario que exista de manera previa una habilitación legal. Exige la certeza jurídica, ya que es necesario que el contribuyente conozca con mucha precisión sus obligaciones tributarias.

Adam Smith, un gran exponente de la doctrina clásica nos indica que brinda una función de seguridad jurídica, pues el contribuyente conoce el alcance de sus obligaciones fiscales de manera exacta.

Este principio se puede manifestar de manera absoluta, cuando delimita de forma completa la regulación de la materia sin que otra fuente la complete; o como reserva relativa, cuando posteriormente pueda presentarse una fuente secundaria para complementar la materia específica. Cuando la ley no regula directamente el tributo remite esta tarea a una fuente secundaria. Al remitir dicho cometido deben determinarse los límites y criterios dentro de los cuales va a actuar la fuente secundaria, para que el tributo sea establecido conforme a la ley.

3.2.1.2.1.2- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL CONCEPTO DE LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO

El Principio de Legalidad abarca las prestaciones patrimoniales públicas impuestas de forma unilateral, lo cual coincide con el concepto de tributo, por ello es que cubre este concepto a los tributos.

La imposición coactiva de la prestación patrimonial es el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley. Podemos concluir que los tributos constituyen las prestaciones de carácter público.

3.2.1.2.1.3- LOS ELEMENTOS DEL TRIBUTO CUBIERTOS POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El Principio de Legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo, entonces comprende los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, los elementos relativos a su entidad (cuantificación).

La ley debe regular el deber de pagar el tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota).

Recapitulando tenemos que los elementos del tributo cubiertos por el Principio de Legalidad son:

- Los elementos de identificación de la prestación.
- Los elementos relativos a su cuantificación.
- El hecho imponible.

- Los sujetos pasivos.
- La base, el tipo, la cuota.
- Los beneficios fiscales y las exenciones.

Por lo tanto, no comprende los aspectos de la regulación relativos a los elementos procedimentales o formales, como lo son: el lugar del pago, los plazos, etc.

3.2.2 - LA DOBLE IMPOSICIÓN

Al encontrarnos con un marco tan amplio de relaciones jurídicas sobre la internacionalización del comercio, podemos ver cómo se ejecuta una doble imposición, o sea el mismo sujeto pasivo tendrá que tributar dos veces el mismo tributo o que grave dos veces la misma cosa.

Generalmente, lo anterior ocurre cuando dos o más legislaciones de países distintos divergen respecto al tema de la obligación tributaria, entonces se ven en la necesidad de efectuar una normativa que se adecue a sus intereses; por esta razón es que se crean los Tratados Internacionales donde las partes firmantes llegan a un acuerdo sobre ello.

La doble imposición puede darse a nivel nacional, como en el caso de los países federales cuyos Estados contienen normas distintas y por supuesto también se puede dar a nivel internacional.

3.3- LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Varios juristas ilustres han definido los Tratados Internacionales:

-Díez de Velasco, "Toda concordancia entre dos o más sujetos del Derecho Internacional, destinada a producir efectos jurídicos, es decir, a crear, modificar o extinguir un derecho." (19)

(19) Hoyos Muñoz José, pág 125.

-Max Sorensen, "el tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales y que está regido por el Derecho Internacional". (20)

-Hans Kelsen, "un tratado es un acuerdo concertado normalmente por dos o más Estados conforme al Derecho Internacional General". (21)

-Yo lo defino como el instrumento por medio del cual se van a generar efectos jurídicos donde las partes están conformadas por dos o más Estados o cualquier personal internacional, regulado ello por el Derecho Internacional.

Existen diferentes denominaciones para los tratados, entre ellas:

-Convenciones, como la Convención de Viena de 1969; declaraciones, como la Declaración de París de 1856; estatutos, como el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia; convenios, como los Convenios de la Organización Internacional del Trabajo; pactos, como los Pactos Internacionales de Derechos Humanos de las Naciones Unidas de 1966; protocolos, como el firmado en Ginebra en 1925.

La norma que regula todo lo relacionado con la celebración de los Tratados Internacionales es la Convención de Viena, la cual fue firmada tal ciudad el día 23 de mayo de 1969.

La definición de Tratado Internacional la encontramos en el artículo 2, inciso 1: "Se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre los Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular." (22)

(20) Hoyos Muñoz José, pág 125.

(21) Hoyos Muñoz José, pág 126.

(22) Hoyos Muñoz José, pág 127.

Las características fundamentales descritas en el artículo anterior son:

- 1) Es un acuerdo celebrado entre Estados y otros sujetos de Derecho Internacional o entre esos otros sujetos de Derecho Internacional.
- 2) Su forma es la escritura; por lo tanto, no serán validos los acuerdos verbales.
- 3) Su régimen jurídico es únicamente el Derecho Internacional.

Existen diferentes clasificaciones de los Tratados Internacionales:

A) Desde el punto de vista de su duración:

-Permanente: rige indefinidamente hacia el futuro.

-Transitorio: rige por un tiempo determinado.

B) Desde el punto de vista de la posible y futura adhesión de otros Estados:

- Abiertos: permiten que los Estados que no participaron en la celebración del Tratado.

C) Desde el punto de vista normativo:

- Tratado-contrato: establece derechos y obligaciones de forma recíproca.

- Tratado-ley: crea normas jurídicas generales para los Estados.

D) Desde el punto de vista del número de partes contratantes: Bilateral: es realizado entre dos sujetos de Derecho Internacional.

Multilateral o Plurilateral: es efectuado entre más de dos sujetos de Derecho Internacional.

Cabe destacar la importancia de la regla consuetudinaria Pacta Sunt Servanda, la cual especifica la obligatoriedad de los Tratados y está consagrada en el artículo 26 de la Convención de Viena: "Pacta Sunt Servando: todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe." (23)

En esta misma Convención, en el numeral 27, encontramos: "El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de

(23) Hoyos Muñoz José, pág 129.

un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46." (24)

"Artículo 46: Las disposiciones de derecho interno concernientes a la competencia para celebrar tratados no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento a menos que esa violación afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno." (25)

Para la celebración de tratados debe haber:

-Capacidad: es la actitud o competencia para la celebración de los tratados.

En el lenguaje internacional se le conoce como "treaty making power". El⁴⁷ artículo 6 de la Convención de Viena establece que todo Estado (y otros

sujetos de Derecho Internacional Público) tiene capacidad para celebrar tratados.

-El consentimiento: es la declaración de voluntad en la cual un Estado o sujeto de Derecho Internacional Público expresa su adhesión por aceptación a un acto jurídico.

Los tratados vienen a representar a los Estados para manifestar su voluntad en la adhesión de un acto jurídico.

El artículo 7 de la Convención de Viena establece los representantes: “una persona representa al Estado en los siguientes casos:

- 1) Cuando presenta los adecuados poderes.
- 2) Cuando se deduce de una práctica seguida por los Estados que la intención de esos Estados es considerar a esa persona como representante del Estado para la celebración del tratado.
- 3) Son representantes del Estado las siguientes personas:
 - A) Los jefes de Estado.
 - B) Los jefes de Gobierno.
 - C) Los ministros de Relaciones Exteriores
 - D) Los jefes de Misión Diplomática.

(24) Hoyos Muñoz José, pág 129.

(25) Hoyos Muñoz José, pág 129.

E) Los representantes acreditados por los Estados ante una Conferencia Internacional o ante una Organización Internacional.” (26)

Existen formas de manifestar el consentimiento de las partes en un Tratado:

- 1) Mediante la firma (artículo 12 de la Convención de Viena).
- 2) Mediante el canje de instrumentos que constituyen el Tratado (artículo 13 de la Convención de Viena).
- 3) Mediante la ratificación, la aceptación o la aprobación (artículo 14 de la Convención de Viena).
- 4) Mediante la adhesión (artículo 15 de la Convención de Viena).

5) Mediante el consentimiento de obligarse solamente sobre una parte o sección de Tratado, mientras que el Tratado establezca esa opción (artículo 17 de la Convención de Viena).

El objeto de los tratados es que por medio de su licitud se lleven a cabo todas las disposiciones recogidas en él. Para ello la Convención de Viena indica en su artículo 53 que: “Los Tratados que estén en oposición con una norma imperativa de Derecho Internacional (*ius cogens*) son nulos, una norma imperativa de Derecho Internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de los Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario, sólo puede ser modificada por una norma ulterior de Derecho Internacional general que tenga el mismo carácter.”⁽²⁷⁾

La causa de los Tratados es el motivo que incita a un Estado a celebrar un tratado internacional.

Al celebrarse un tratado internacional, el procedimiento para darle vida jurídica al tratado es el siguiente:

1) La negociación. Es la manifestación de voluntad de los representantes de los Estados; por medio de ella expresan sus intereses y posiciones brindando propuestas y contrapropuestas. Existen diferentes formas en que la negociación puede producirse: como en las conversaciones directas entre los

(26) Hoyos Muñoz José, pág 131.

(27) Hoyos Muñoz José, pág 139.

representantes de los Estados, en una conferencia diplomática convocada por un Estado, o en el seno de una organización internacional.

2) La adopción del texto, es la manifestación de que el texto adoptado es el convenido. El artículo 9 de la Convención de Viena establece dos procedimientos para que se lleve a cabo la adopción:

A) Por el consentimiento de todos los Estados.

B) Por el voto de la mayoría de dos tercios de los Estados presentes y votantes cuando el texto haya de adoptarse dentro de una conferencia internacional.

3) La autenticación del texto. Significa que el texto del Tratado queda definitivo y auténtico. Las formas de autenticación están consagradas en el artículo 10 de la Convención de Viena y son las siguientes:

A) La que prescriba el mismo tratado.

B) Las que convengan los Estados participantes.

C) Con la firma, la firma del referéndum o la rúbrica puesta por los representantes en el texto del tratado o en el acta final de la conferencia.

4) La ratificación. Es la aprobación o confirmación de los actos, dándolos por ciertos. Cabe la posibilidad de que no se efectúe en caso de que el Tratado disponga que no es necesaria su ratificación. El Derecho interno de cada Estado establecerá quién es el competente para efectuar la ratificación, su procedimiento y si es necesario o no efectuarla. Por ello es que no existe norma internacional que obligue a un Estado a producir la ratificación de un Tratado que ya haya firmado.

5) El Canje y/o depósito de instrumentos de ratificación. Luego de la ratificación del Tratado, ésta entra en vigencia luego de que se efectúe el canje de instrumentos de ratificación en caso de que el tratado sea bilateral. Cuando el tratado es multilateral debe efectuarse el depósito de los instrumentos en la persona u organización que ha sido elegida previamente como depositaria.

4-CONCEPTO DE TRIBUTO

- Es una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, en la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación.

- Es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.

El tributo va a estar caracterizado por dos aspectos:⁵⁰
la coactividad y el carácter contributivo.

La coactividad, la va a ordenar el Estado de manera unilateral al establecer un tributo por medio de las leyes.

El carácter contributivo es la razón de ser de la obligación tributaria y caracteriza al tributo como institución.

Luego de definir el concepto de tributo es fundamental destacar la importancia que tiene el Poder Tributario para que la obligación tributaria sea efectiva.

4.1- EL PODER TRIBUTARIO Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria será la encargada de hacer efectivas las normas jurídicas en cuanto al cumplimiento de la obligación tributaria que tienen los sujetos de un Estado determinado; por ello es que se dice que la Administración Estatal realiza una función de poder-deber porque puede y debe ejercer la actividad financiera.

El ordenamiento jurídico va a facultar al Estado para que sea éste el único titular de derechos subjetivos, facultades jurídicas y potestades. Mientras que los sujetos que componen la sociedad de determinado Estado tendrán una función de deber hacer o no hacer, dar aquello que están obligados, lo cual implica cumplir con la obligación tributaria.

Existen vínculos entre la Administración y los administrados que estarán regulados por la normativa jurídica tributaria, entonces siempre que existe un vínculo jurídico entre sujetos habrá un titular y un obligado; por ejemplo, por disposición legal los particulares están obligados a pagar impuestos y el Estado puede exigir estos pagos. La Administración que haya exigido y haya hecho efectivo el cobro de un tributo y se haya equivocado, tiene el deber de

devolverle la cantidad cobrada al sujeto que ha sido obligado a cancelar dicho monto.

La obligación tributaria es la obligación de pagar una suma determinada de dinero, el cual es denominado tributo, establecida por ley, conforme al principio de capacidad a favor de un ente público para sustentar sus gastos; será la relación obligatoria fundamental en el ámbito del Derecho Tributario. También puede ser una obligación de dar cantidades de cosas en los casos en que el tributo haya sido fijado en especie.

Encontramos también diferentes tipos de obligaciones de tipo tributario, las cuales serán distintas a la obligación tributaria, la cual expliqué antes; seguidamente enumeraré éstos tipos de obligaciones de naturaleza tributaria:

1- De la obligación tributaria principal se derivan otras obligaciones de carácter pecuniario como por ejemplo: la obligación de pagar intereses por demora, los recargos por ingresos extemporáneos, las sanciones pecuniarias, las obligaciones que se derivan de las garantías reales, como lo son la hipoteca y la prenda, y las obligaciones que se originan de las garantías personales, como en el caso del aval bancario.

2- Las obligaciones de aspecto no pecuniario que son regladas por la normativa tributaria y su finalidad es asegurar la efectividad de la obligación tributaria; por ejemplo, la obligación de que cada empresa debe llevar y presentar los libros de contabilidad, la obligación de presentar el libro de facturas emitidas y recibidas, y la obligación de introducir las mercancías al territorio nacional por los puntos indicados para ello.

3- La Administración tributaria puede desempeñar una amplia serie de facultades y potestades para mejorar el desarrollo de sus actividades; por ejemplo, la Administración puede condonar una deuda tributaria, examinar la contabilidad de un comerciante, inspeccionar los locales en que se ejercita una industria, está facultada para interponer recursos, etc.

Los vínculos y relaciones diferentes de la obligación tributaria tratan de garantizar el efectivo cumplimiento de dicha obligación; por otro lado, se van a diferenciar de ella en que el fin primordial de la obligación tributaria es procurar un ingreso al Estado, mientras que el objetivo de los vínculos y relaciones es

asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria.

El poder tributario es, según el señor Enrique Villalobos Quirós, la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Su fundamento es el poder de imperio.

Berliri dice que es “el poder de sancionar las normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar a cargo de determinados individuos, la obligación de⁵² pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.” (28)

Entre las características del poder tributario tenemos:

Abstracta, Permanente, Irrenunciable, Indelegable.

Es Indelegable porque en caso de que un Estado delegue su potestad tributaria estaría renunciando a ella; por lo tanto, notamos un nexo muy fuerte con la característica de la irrenunciabilidad.

La obligación tributaria es una relación jurídica entre el Estado o Administración y el contribuyente o administrado, la cual va a servir de modelo de vida social organizada; y también cumple una función social, ya que sirve para que el Estado recaude el dinero necesario para que pueda efectuar sus actividades. El Estado no “puede” aplicar únicamente los tributos sino que también debe hacerlos efectivos.

4.2- CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

4.2.2- ES UNA OBLIGACIÓN DE DAR

La obligación tributaria es una obligación de dar una suma determinada de dinero. Esta es la única manera de que el Estado pueda satisfacer el fin para el cual fue creado, o sea para proporcionar los medios financieros al Estado a efecto de que pueda alcanzar sus fines.

(28) Citado por Fernando A. Gamboa Calvo, pág 14.

4.2.3- ES UNA OBLIGACIÓN EX LEGE

La obligación tributaria es una obligación de Derecho Público. Es establecida por ley con el fin de que sea un medio para el sostenimiento del gasto público.

Entra a regir la figura de la Autodeterminación, la cual es el deber de iniciativa que tiene el contribuyente y los responsables para cancelar la obligación tributaria.

Por otro lado, tenemos que la Administración Tributaria va a emitir una⁵³ Determinación Oficiosa, la cual consiste que por medio de la estimación de la

cuantía y existencia de la obligación que debe cumplir el contribuyente, esto lo efectúa la Administración en caso de que el sujeto pasivo no presente las declaraciones, o que la Administración las haya objetado por falsedad, o porque se encuentran incompletas, o sean ilegales, etc.

Seguidamente algunas causas por las cuales rige la determinación oficiosa:

- Que el contribuyente no presente los libros de contabilidad.
- Que no presente los documentos justificativos de las operaciones contables o no proporcione la información que haya solicitado la Administración.
- Cuando la contabilidad no se ha llevado de la mejor manera y por lo tanto presenta defectos o no se ha llevado de forma regular. También en caso de que se presentaren los libros de contabilidad, pero que tengan seis meses de atraso.

5- NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como la obligación tributaria es una obligación ex lege, o sea su fuente es la ley, ésta va a nacer de la voluntad de la ley. Entonces la ley va a ligar a los contribuyentes para que éstos paguen una cantidad determinada de dinero al Estado, lo cual es un hecho imponible.

El hecho imponible será el que determina el nacimiento de la obligación tributaria y que devengue el tributo en ese mismo momento.

Aparte de determinar el hecho imponible, se hace necesario que el legislador indique en la ley, la cuantía de la obligación tributaria de la cantidad por pagar. La ley va a delimitar el hecho imponible; con su efecto nace la obligación tributaria, delega a la Administración para que reconozca y declare la

existencia de la obligación tributaria y que fije su cuantía.

5.1- PERCEPCIÓN Y EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Con el devengo el Estado va a percibir el tributo, pero primero debe de haberse efectuado el hecho imponible y por ende el nacimiento de la obligación tributaria.

Podemos ver como el devengo o percepción del tributo va a fungir como⁵⁴

punto entre el hecho imponible (nacimiento de la obligación) y la exigibilidad del tributo.

Respecto a la obligación de pago anticipado, ésta tiene un carácter accesorio y no definitivo como en el caso de la obligación tributaria; entonces al contribuyente se le va a devolver el pago anticipado en caso de que el hecho imponible no se efectúe.

5.1.2- EL HECHO IMPONIBLE

5.1.2.1- CONCEPTO DEL HECHO IMPONIBLE SEGÚN CIERTOS AUTORES

Sainz de Bujanda define al hecho imponible como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.” (29)

Hensel dice que “indicamos con el nombre de presupuesto de hecho al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de Derecho Tributario material, de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos, crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión tributaria por parte del

(29) Ferreiro Lapatza José Juan, pág 360.

Estado.”(30)

5.1.2.2. ELEMENTO OBJETIVO Y SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE

Se tomarán como sinónimos las frases Presupuesto de hecho del tributo y Hecho Imponible, ya que ambos términos se refieren a designar el hecho cuya realización va a determinar el nacimiento de la obligación tributaria.

Podemos encontrar dentro de la figura del Presupuesto de hecho del tributo dos elementos:

1- El Elemento Objetivo o Material, el cual está conformado por un hecho considerado en sí mismo, aislado de cualquier vinculación personal. Por ejemplo: la producción de rentas derivadas de una finca, la transmisión de un bien, la producción de un bien, la introducción de un bien en territorio nacional, la realización de una actividad administrativa, etc.

2- El Elemento Subjetivo o Personal, que es el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo. Por ejemplo, el ser propietario de una finca, ser titular de una industria, realizar un trabajo, ser el titular de un patrimonio.

5.1.2.3- LA RELACIÓN DEL OBJETO DEL TRIBUTO CON EL HECHO IMPONIBLE

No debemos confundir el objeto del tributo con el Elemento Objetivo del Hecho Imponible; el objeto del tributo será el soporte material de la imposición, es la materia imponible o la riqueza gravada. Tenemos que podrá ser objeto del tributo, la renta derivada de un bien, de un trabajo, de una industria, la renta obtenida por una persona, el patrimonio de un individuo, la riqueza producida o transmitida, etc.

Será el objeto del tributo gravar la renta, el patrimonio o la riqueza del administrado.

La riqueza que el legislador quiere gravar forma parte de los fines del tributo. Y el Objeto Material del Tributo será la cosa o bien sobre el que recae el tributo, o sea los bienes gravados. Moliner especifica que “gravar” es imponer sobre una

(30) Ferreiro Lapatza José Juan, pág 360.

cosa una carga o contribución o cualquier clase de pago.

El objeto material de cada tributo es un bien económico, cada tributo gravará uno o varios bienes determinados

El objeto de la obligación tributaria es, en todo tipo de obligaciones, la prestación que debe realizar el sujeto pasivo.

5.1.2.4- EL HECHO IMPONIBLE Y LA CONFORMACIÓN DEL TRIBUTO

Primero debe nacer la obligación tributaria y luego se configura el tributo y para ello se necesita delimitar y determinar el hecho imponible para que se pueda establecer el tributo. Así se va a poder identificar y diferenciar los diferentes tipos de tributos para que luego surja la categorización de los mismos.

Contamos con tres clases de éstos:

- 1-Los impuestos
- 2-Las tasas
- 3-Las contribuciones especiales

Cuando la normativa legal nos indique que, a pesar de efectuarse el hecho imponible, no nace la obligación tributaria es cuando estamos frente a una exención.

Destacamos la importancia de los supuestos de no sujeción y de las exenciones, ya que delimitan los límites de los hechos.

Para comprender mejor los supuestos de sujeción, no sujeción y exención del tributo Berliri ha dado un criterio de ello:

En cuanto al supuesto de sujeción, es cuando se dan todos los elementos del hecho imponible, el cual es un “hecho sujeto”.

Sobre el supuesto de no sujeción, es cuando no se dan todos los elementos del hecho imponible, el cual es un “hecho no sujeto”.

Respecto a la exención, es cuando se dan todos los elementos del hecho imponible y además un hecho al que la ley liga el no nacimiento de la obligación tributaria, el cual es un “hecho exento”. Estas son normas que contienen una disposición muy específica, que es privar al hecho imponible de su eficacia para generar la obligación tributaria.

5.1.2.5 EL FUNDAMENTO Y LA NATURALEZA DEL HECHO IMPONIBLE

Como vimos antes en el punto 5 por el poder que tiene el Estado a la hora de determinar los hechos para que luego sea efectiva la realización de la obligación de tributar que tienen todos los contribuyentes que forman parte de determinado Estado. Aunque éste es libre de determinar estos hechos que⁵⁷ posteriormente serán los tributos, no debe contrariar los Principios de Legalidad

y de Capacidad Contributiva. El primero de éstos se caracteriza porque el hecho imponible debe contar con su tipicidad legal y debe estar delimitado en ésta también. Por su parte, el Principio de Capacidad Contributiva, indica que para que el Estado pueda imponer un tributo debe primero estar conciente de que los contribuyentes cuentan con la capacidad contributiva para poder cumplir con la obligación tributaria.

Los juristas Archer y Sainz de Bujanda afirman que el hecho imponible es un hecho que tiene un significado fáctico, por una de las características que presenta la obligación tributaria, de ser ex lege. No importa cuál sea el contenido del hecho imponible ya que los efectos de éste serán determinados únicamente por ley. Por ello es que tiene naturaleza jurídica ya que es un hecho jurídico previsto, descrito y configurado por la norma jurídica.

6- EL IMPUESTO

Esta figura representa la carga tributaria fundamental. Parece como sinónimo del tributo.

Se considera como tributo porque al igual que éste se emplea para financiar los servicios públicos necesarios en determinado Estado.

El impuesto aparece como tributo aplicado en función del principio o criterio de capacidad de pago entendido como descriptivo.

Se caracteriza porque en la estructura del hecho imponible se encuentra ausente cualquier referencia a una actividad del ente público; entonces el impuesto se exige sin ninguna contraprestación, lo cual concierne solamente a situaciones del sujeto pasivo sin ninguna conexión con servicios o actividades de la Administración.

Su legalidad se controla si éstos han sido establecidos por ley.

6.1- CLASES DE TRIBUTOS

1) Los Impuestos. Contamos con cuatro categorías de impuestos:

- 1-Impuestos Directos e Indirectos.
- 2-Impuestos Personales y Reales.
- 3-Impuestos Objetivos y Subjetivos.
- 4-Impuestos Instantáneos y Periódicos.

2) La Tasa.

3) Las Contribuciones Especiales.

6.1.1- IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

Son Impuestos Directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como por ejemplo la obtención de renta, la posesión de un patrimonio.

Son Impuestos Indirectos los que se basan en un índice indirecto como el consumo. Sainz de Bujanda indica que en el caso de los Impuestos Indirectos su propia normativa es la repercusión legal de la cuota hacia un tercero.

Estos se distinguen entre sí porque el fenómeno económico de la translación de la carga tributaria hacia terceras personas, se produce con mayor facilidad en los impuestos indirectos.

6.1.2- IMPUESTOS PERSONALES Y REALES

Son Impuestos Personales aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación con determinadas personas. También son Personales los que incluyen en la definición de su hecho imponible algún requisito relativo a la condición de los sujetos, como en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, el cual se refiere únicamente a las personas físicas.

Son Impuestos Reales los impuestos cuyo hecho imponible no va dirigido en relación con determinadas personas, o sea no cuenta con la condición de los sujetos.

6.1.3- IMPUESTOS SUBJETIVOS Y OBJETIVOS

Son Impuestos Objetivos los impuestos que se refieren al hecho de que la regulación del impuesto tenga en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo.

Son Impuestos Subjetivos los impuestos personales que recaen sobre las⁵⁹ personas físicas, los cuales suelen tener carácter progresivo.

6.1.4- IMPUESTOS INSTANTÁNEOS, IMPUESTOS PERIÓDICOS, IMPUESTOS DE DECLARACIÓN PERIÓDICA

Son Impuestos Instantáneos aquellos en los que el hecho imponible se agota con su propia realización, por ejemplo el Impuesto de Sucesiones, cuyo hecho imponible consiste en la adquisición de bienes o derechos por herencia o legado.

Son Impuestos Periódicos, aquellos en los que el hecho imponible consiste en una situación que se prolonga en el tiempo y no en un acto; por ejemplo la posesión de un inmueble, o también en los que el hecho imponible es de realización progresiva (la obtención de la renta durante un determinado período y el hecho imponible se reproducirá periódicamente).

Son Impuestos de Declaración Periódica los que abarcan a los impuestos periódicos en sentido estricto y aquellos que siendo instantáneos por su hecho imponible, al producirse éste de forma repetida son aplicados mediante una declaración periódica que abarca todos los supuestos producidos en el período establecido; como por ejemplo el IVA.

6.2- LA TASA

Ésta es un instrumento tributario adecuado para la financiación del costo de los servicios públicos de carácter divisible, o sea cuenta con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso.

Su diferencia respecto a los impuestos radica en que ésta se basa en el principio del beneficio dependiendo del costo de los servicios, y se debe satisfacer en forma total o parcial por medio de una prestación exigida a sus usuarios.

Su hecho imponible incluye como elemento central la efectiva prestación de un servicio público o la realización de actividades de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos y se relaciona con la financiación del costo corriente del servicio. Tenemos así que los gastos del Estado se financian con las tasas.

La Tasa también se encuentra sometida al Principio de Legalidad, y su legalidad se controla por medio del Ente público que la establece, el cual lo hace como derivación de la atribución de la competencia para prestar un determinado servicio. El Ente podrá establecer una carga a los usuarios, el control de legalidad deberá partir de la confrontación entre la norma que crea la tasa por un determinado servicio y los requisitos necesarios para que sea una tasa. Se necesita controlar que su cuantía no exceda el costo del servicio.

Respecto a la aplicación del Principio de Capacidad Económica puede reflejarse en la cuantificación, y así se combina el principio de equivalencia con el de la capacidad económica, entonces la tasa tiende a cubrir el costo del servicio o de la actividad que conforma su hecho imponible.

En nuestra jurisprudencia existen diferentes resoluciones que nos demuestran ejemplos de tasas:

1) Resolución No. 158-F-91. Juicio Contencioso Administrativo Especial Tributario, Tribunal Superior Contencioso Administrativo Sección Segunda, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. -San José, a las dieciséis horas del once de setiembre de mil novecientos noventa y uno: "V.- Las tarifas que cobra JAPDEVA por los servicios públicos que presta, pueden denominarse, para los efectos que aquí interesan, como "tasas". El concepto de tasa como ingreso público, es uno de los más debatidos. La concepción tradicional de este tributo lo vincula con el elemento "contra-prestación", es decir la tasa como ingreso que se paga al Estado -lato sensu-, como retribución de un servicio público que de él se recibe. Ese criterio ha servido para delimitarla del "impuesto", en el cual no existe contraprestación. Se liga así a la tasa con el pago de un servicio, y éste a su vez como algo útil al sujeto que lo recibe y lo paga. Definir la tasa en estos términos equivale a dar una conceptualización subjetivista de ella, en el entendido de que lo que se recibe del "Estado" es un

beneficio individual. La tasa, entendida así, sirve como categoría económica, pero no necesariamente como categoría jurídica pública, conforme a la perspectiva en que debe ser ubicada, puede llevar a la configuración de la tasa como un "precio", y a la relación jurídica que se establece entre el Estado y el⁶¹ obligado a pagar, como una relación de "Derecho Privado", basada en la

voluntad del sujeto de demandar y pagar el servicio, lo que no es posible admitir, pues la tasa es indudablemente un ingreso de "Derecho Público". Posteriormente es considerada la tasa no como pago de un servicio, que es prestado individualmente a un sujeto, sino como un tributo que se exige "con ocasión" de la prestación de un servicio que se define en la ley como presupuesto de hecho para cobrarlo. El tributo se cobra porque existe una ley que define el deber de pagarlo, y se aplica a todo sujeto que se encuentre en el presupuesto de hecho tipificado, y es que este elemento de la tipificación legal que es fundamental en la teoría de la relación jurídica tributaria, también lo es para la definición de la tasa. En la evolución conceptual de la tasa todavía algunos sostienen que la tasa consiste en la retribución de una ventaja o beneficio especial obtenido por el particular, señalando que en tanto la medida del impuesto es la riqueza, esto es, la capacidad contributiva, la medida de la tasa consistiría en el valor de esa ventaja, aunque en ciertos casos podía graduarse por el costo del servicio, pero hoy la doctrina y la jurisprudencia se orientan hacia una conceptualización más allá de las expuestas, pues cada vez se tiende a considerar la tasa no con respecto al servicio y al beneficio obtenido, sino con respecto a la capacidad contributiva del contribuyente, sobre la productividad económica de la explotación que determina y soporta el servicio o la entidad económica de la actividad o del bien a propósito de los cuales se presta el servicio, con ello se ha querido elevar la tasa en igualdad de condiciones que el impuesto. Se atiende entonces a la existencia de un servicio organizado o creado por el ente administrativo y a que no resulten vulnerados los principios de igualdad y de respeto a la propiedad privada -confiscación- en armonía con el principio de razonabilidad del tributo."

2) Resolución: 2001-01613 -Recurso de Amparo interpuesto por Ricardo Alfonso Orozco Saborío, contra la Municipalidad de San José, Sala

Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. -San José, a las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del veintisiete de febrero del dos mil uno: "b) que el servicio de la policía municipal se financia con la imposición de una tasa, lo que resulta improcedente, pues en la realidad se trata de un impuesto y como tal, debe ser aprobado por la Asamblea Legislativa. "VI.- Del cobro por la⁶² prestación del servicio de la Policía Municipal, como fue acordado.- La doctrina

jurídica costarricense ha seguido, tradicionalmente, las posiciones más generalizadas en torno a la definición del concepto de tributo y a su clasificación tripartita (impuestos, tasas y contribuciones especiales). En sentido genérico, se ha considerado, desde la óptica de la doctrina del Derecho financiero, que el tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público. La legislación nacional siguió el modelo de Código Tributario para América Latina y en el Artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario), se basó en el concepto clásico para expresar que los tributos son prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Luego, definió las tres modalidades posibles del tributo, de la siguiente manera:

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa, la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución Especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación."

También se afirma por la doctrina del Derecho Financiero, que "La actuación de la Administración, dirigida a proporcionar un beneficio, una utilidad, una ventaja a un particular o simplemente la actuación dirigida a él particularmente, considerado aisladamente, constituye el hecho imponible de la tasa. La actuación de la Administración, dirigida a proporcionar una ventaja a toda la comunidad, pero que indudablemente proporciona un beneficio mayor y⁶³ medible a ciertos sujetos, constituye el hecho imponible de las contribuciones

especiales. En el impuesto el hecho imponible se desliga de cualquier actuación administrativa. Creemos conforme a cuanto llevamos dicho, que esta nota negativa es la que mejor lo define." La Municipalidad de San José ha expresado que el de policía es claramente un servicio que no es individual, pero individualizable, y se refiere a que el Código Municipal tiene otros casos similares, como el alumbrado público, el mantenimiento de parques, la construcción y mantenimiento de aceras, de manera que si no procediera la tasa de policía, tampoco procederían éstas otras. Hecho este planteamiento general sobre la materia tributaria y con la advertencia de que la Sala no entra a examinar temas diversos de los planteados en las acciones, que tienen que ver, exclusivamente, con el servicio de la policía municipal y con fundamento en lo dicho anteriormente, y analizado el caso bajo examen, llega a la conclusión de que debe determinar cuál es la naturaleza jurídica del servicio de la policía municipal y del correspondiente cobro que se les hace a los vecinos del municipio que se benefician con ese servicio.

VII.- RÉGIMEN DE LAS TASAS MUNICIPALES.-

"Calificada doctrina del Derecho Financiero habla de tasa cuando la Administración trata de satisfacer una necesidad colectiva, por medio de una actividad que despliega en prestaciones individualizadas, dirigidas a sujetos determinados y que deben ser pagadas por éstos. La actividad la realiza la Administración por la utilización del dominio público o por otros medios que afecte o beneficie, de modo particular al sujeto pasivo. El hecho imponible consiste en la prestación de los servicios, sea por requerirlo así el sujeto o por la recepción obligatoria del mismo, como por ejemplo en el caso de la recolección de basura, en que se puede o no requerir del servicio, pero

siempre se está obligado a pagarlo; y por otro lado, la Administración debe estar habilitada, por ley, para prestar el servicio y cobrar por él." Desde la perspectiva de nuestro Derecho positivo, la tasa se enmarca como un tributo (Art. 4 Código Tributario), sin embargo, es de relevancia el trato que la jurisprudencia nacional le ha dado a este tributo y que, como síntesis, fue desarrollado en el considerando XXXV de la sentencia 2197-92, de las 14:30 horas del 14 de julio de 1999, al expresar:

"II.- DE LA APROBACIÓN DE LAS TASAS MUNICIPALES. Los tributos que pueden tener distinto hecho generador, dependiendo de la corporación local de que se trate, cuya aprobación corresponde a la Asamblea Legislativa, según se anotó en el Considerando de esta sentencia, de las tasas municipales, que son las contribuciones que se pagan a los gobiernos locales por los servicios urbanos que éstos prestan a la comunidad (agua, recolección de basura, limpieza de cunetas, mantenimiento de parques), cuya tarifa está en relación directa con el costo efectivo invertido por estas autoridades y cuyo pago no puede ser excepcional aunque el usuario no esté interesado en la prestación efectiva y particular de estos servicios, en los términos establecidos en el artículo 74 del vigente Código Municipal: "se cobrarán tasas por los servicios de policía municipal y mantenimiento de parques, zonas verdes y sus respectivos servicios. Los montos se fijarán tomando en consideración el costo efectivo de lo invertido por la municipalidad para mantener cada uno de los servicios urbanos. Dicho monto se incrementará en un diez por ciento (10%) de utilidad para su desarrollo; tal suma se cobrará proporcionalmente entre los contribuyentes del distrito, según la medida lineal de frente de propiedad. La municipalidad queda autorizada para emanar el reglamento correspondiente, que norme en qué forma se procederá para organizar y cobrar cada tasa."

En este sentido, cabe advertir que la única participación constitucionalmente posible por parte de la Contraloría en la fijación de las tasas municipales, es ese control de legalidad, en el que podría objetar la tasa que sea desproporcionada al costo del servicio que se pretende cobrar, y obviamente, estaría legitimada para señalar el límite para modificar la tasa a efecto de que

guarde relación con el costo efectivo del servicio.

3) Resolución N°: 6416 -Proceso Contencioso Administrativo- Tribunal Superior Contencioso Administrativo, Sección Tercera -San José, a las catorce horas y treinta y cinco minutos del nueve de abril de mil novecientos noventa y siete. Define la tasa como "la prestación pecuniaria que se exige compulsivamente está relacionada directamente con la prestación efectiva o potencial de una⁶⁵ actividad de interés público que afecta al obligado, obedece al ejercicio, por

parte del Estado, del Poder Tributario, razón por la que su naturaleza jurídica es tributaria y por ende su aplicación se encuentra también sujeta al principio de legalidad o reserva de ley.”

6.3- LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Su funcionalidad es que se emplean para la financiación de actividades o actuaciones de la Administración, se trata de sufragar gastos de inversión y no de gastos corrientes. Ya sea que su inversión se materialice en obras públicas, en el establecimiento o ampliación de servicios. Donde se puede identificar los beneficiarios de estos gastos y que se pueda repartir entre ellos el costo de la inversión o parte de ella.

El hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento del valor de sus bienes y debe contener dos elementos, los cuales son:

- A) Una actividad de la administración que consista en una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio. Los gastos de inversión relacionados con la prestación de servicios que se van a financiar por medio de las contribuciones especiales.
- B) El gasto debe efectuarse en un beneficio especial para una persona o categoría de personas, aparte del beneficio general para la colectividad.

7- LA EXENCIÓN TRIBUTARIA

Así como el Estado tiene el poder de imponer las cargas tributarias, también tiene la potestad de eximir a los sujetos de dichas cargas, lo cual hace por medio de la creación de una ley.

Una exención Tributaria se hace efectiva cuando la ley señala que los sujetos pasivos no tienen la obligación de pagar tributos aunque ya se haya realizado⁶⁶

el hecho imponible; por lo tanto, no se desarrolla el efecto principal del hecho imponible el cual es el deber de pagar el tributo.

Ésta forma parte de uno de los beneficios fiscales; es el resultado de una norma de favor.

Se puede dar una exención total del hecho imponible o reducir la carga tributaria, como es el caso de las bonificaciones, las deducciones, etc.

Se trata de un derecho subjetivo, el cual se desarrolla en el marco de la relación jurídica tributaria y no tiene incidencia patrimonial fuera de dicha relación. Éstas en el fondo implican una limitación a los Principios de Generalidad y de Igualdad en la relación tributaria.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios en el numeral 61 define a la exención como “la dispensa legal de la obligación tributaria.”⁽³¹⁾

Al ver la exención como una dispensa legal, ésta afecta la obligación desde el momento de su exigibilidad; independizando totalmente el hecho generador (el cual es el que origina el nacimiento de la obligación) de la exención, la cual define que la obligación que se deriva del hecho generador no es exigible. Sin que ésto signifique que la obligación no haya nacido, simplemente nació pero no es efectiva su exigibilidad. La Administración Pública no le puede exigir al contribuyente que cumpla con la obligación respectiva, pero en caso de que el contribuyente cumpliera con el pago, esta Administración no puede reintegrar su dinero.

Actualmente se considera a la exención tributaria como una modalidad del hecho generador porque existen los supuestos gravados que dan como

(31) Carazo Gallardo Ana Elena.

resultado el nacimiento de una obligación tributaria. Por su parte, los supuestos exentos dan lugar al no nacimiento (total o parcial) de una obligación tributaria, el cual siempre estará ligado a una manifestación del deber de contribuir (el nacimiento de la obligación tributaria). Para ello existen dos tipos de obligación contributiva:

- 1- La obligación para satisfacer los fines públicos por medio de⁶⁷ mecanismos diferentes al procedimiento tradicional de recaudación del

Fisco en el cual éste por medio del Presupuesto cubre los gastos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, entregando el dinero a una finalidad específica, como por ejemplo a una Fundación.

- 2- La obligación de contribuir para satisfacer los fines propios considerados como relevantes, como por ejemplo los gastos médicos, gastos educativos, etc.

7.1- CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

Las exenciones se dividen en:

- 1- Exenciones Objetivas y Exenciones Subjetivas.

Las primeras son aquellas en las que el hecho o la circunstancia que determina el nacimiento de la obligación afecta al hecho, ya que si no es así el sujeto debe cancelar el tributo.

La Exención subjetiva es aquella en que el hecho afecta al sujeto, que de no concurrir tal hecho se vería obligado a pagar el tributo.

- 2- Exenciones Permanentes o Transitorias, las cuales van a depender del tiempo otorgado para efectuar el beneficio de la exención.

- 3- Exenciones Condicionales o Absolutas, van a depender del hecho de que éstas se encuentren supeditadas a determinadas circunstancias.

- 4- Exenciones Totales o Parciales, implica si va a eximir de la obligación a uno, varios o todos los tributos.

Existe una clasificación más moderna a la anterior:

- 1- Presupuesto de Hecho Simple. Se realizará cuando entren en juego determinadas circunstancias objetivas o subjetivas en el hecho generador, por lo tanto en un impuesto su hecho generador es obtener la renta por medio de la ejecución de una actividad lucrativa; la excepción va a dirigir su exención a algunos de los sujetos que efectúen⁶⁸ dicha actividad; también puede escoger las actividades lucrativas y las

exonera. Presentando un trato favorable para con el contribuyente, puede ocurrir antes de que se presente la exención del hecho generador, por lo cual la obligación tributaria ni siquiera ha nacido.

2- Presupuesto de Hecho Complejo. La exención será el resultado del supuesto previsto en el hecho generador y en el hecho legitimador; puede suceder que el hecho legitimador se realice antes de que exista la exención del hecho generador (la exención ni la obligación tributaria han nacido).

En caso de que el hecho generador se encuentre exento pero el hecho legitimador no se ha efectuado, la exención no llega a nacer y surge la obligación tributaria.

En caso de que se realice la exención del hecho legitimador, la exención no nace, esto por el faltante del hecho legitimador.

Primero se verificará el hecho generador y luego el hecho legitimador.

La doctrina expresa que: cuando se verifique el hecho imponible nacerá la obligación tributaria, lo cual conllevará a una relación jurídica interna y no será exigible el tributo. Cuando se realiza el hecho imponible necesariamente no quiere decir que la exención ha nacido, ya que con la verificación del hecho legitimador muere la exención que ha nacido, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

8- LOS ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

8.1- LOS SUJETOS

8.1.1- EL SUJETO ACTIVO

Estará compuesto únicamente por el Estado ya que éste es el único que posee⁶⁹

el poder de imposición tributaria. Se convertirá en el Acreedor de la obligación tributaria.

8.1.2- EL SUJETO PASIVO

Será la persona o grupo de personas que tienen la obligación de cumplir con el pago del tributo; esto es impuesto por medio de la ley y el contribuyente será el deudor de dicha obligación; en todo caso, un tercero también puede ser el deudor ya que éste funge como responsable de cancelar determinado tributo.

El Artículo 17 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios explica que las personas obligadas por deuda propia pueden ser: personas naturales, personas jurídicas, fideicomisos, entes colectivos considerados como sujetos de derecho, las entidades que conformen una unidad económica o que dispongan de un patrimonio o que posean autonomía funcional.

En el Artículo 21 de la misma normativa encontramos que son responsables: los padres, tutores y curadores de los incapaces, los restantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida, los fiduciarios de los fideicomisos, los que administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que no cuenten con personalidad jurídica, los mandatarios, los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades en liquidación, los albaceas de las sucesiones.

Existirá solidaridad cuando dos o más personas se encuentren obligadas por la misma prestación tributaria, por lo tanto, el Estado que funge como sujeto activo puede exigir, ya sea de forma total o parcial, la cancelación de la obligación a cualquiera de los obligados y, si alguno cancela, entonces todos los deudores se liberan de la obligación o deuda.

Sobre el domicilio fiscal, es el lugar donde el contribuyente desarrolla la mayor

parte de sus actividades comerciales o económicas.

El Artículo 26 del Código de Procedimientos Tributarios indica en su inciso a) que las personas físicas deberán considerar como domicilio fiscal el lugar de residencia habitual y se va a presumir cuando el individuo permanezca allí por más de seis meses en el período fiscal.

En su inciso b) aclara que en caso de que no pueda determinarse el domicilio fiscal, entonces será el lugar donde el sujeto desarrolle sus actividades comerciales o civiles, o donde se encuentre la mayor parte de sus bienes.

El inciso c) nos dice que si el sujeto no cuenta con residencia habitual ni posee bienes susceptibles de tributos, su domicilio fiscal será el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

En el inciso d) encontramos que si el sujeto tuviere más de un domicilio, la Administración será la competente para fijar dicho domicilio.

Sobre las personas jurídicas, sociedades de hecho y sucesiones, en el Artículo 27 se nos indica que tendrán su domicilio fiscal en el lugar donde se encuentre su administración central (inciso a), en caso de que no fuere así, será donde se encuentre el centro principal de su actividad en Costa Rica; el inciso c) dice que si no contare con ninguno de los dos anteriores el domicilio fiscal será el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación.

En el caso de las personas que tienen su domicilio en el extranjero, en el Artículo 28 del mismo Código, tenemos que si su establecimiento es permanente en el extranjero se aplica la disposición para las personas físicas o jurídicas en cuanto al domicilio fiscal. Y si no tuviere, entonces su domicilio será el de su representante legal y si no contare con uno entonces será el lugar donde el hecho generador ocurra.

En el caso de las personas que tienen su domicilio en el extranjero, en el Artículo 28 del mismo Código tenemos que, si su establecimiento es permanente en el extranjero, se aplica la disposición para las personas físicas o jurídicas en cuanto al domicilio fiscal. Y si no tuviere, entonces su domicilio será el de su representante legal y, si no contare con uno, entonces será el lugar donde el hecho generador ocurra.

8.2- EL OBJETO

El objeto de la obligación tributaria es el pago de una cantidad determinada de dinero o la entrega de alguna cosa si se ha fijado en especie por parte del sujeto pasivo, ya sea el contribuyente o el responsable.

71

Es una obligación de deber dar, ya sea dinero o alguna cosa.

8.3- LA CAUSA

Básicamente encontramos dos posiciones doctrinales:

Primero, están los autores causalistas, los cuales manifiestan que existe una causa en la obligación tributaria; dicha causa no se encuentra establecida entre los juristas, ya que difieren en ella, como por ejemplo Raneletti indica que el servicio que brinda el Estado a la sociedad es la causa; para Graziotti y Jarach la causa es la ley; Scoca, Tesoro, Sousa y Pesenti indican que está conformada por el principio legal y constitucional.

Los anticausalistas consideran que la causa no conforma parte de la obligación tributaria, alegando en términos generales que la causa es inoperante; Giannini, Peirano Facio, Giuliani Fonrouge y Rossy consideran que la causa no tiene relevancia jurídica; Sainz de Bujanda indica que no calza dentro del Derecho Financiero.

Es necesario aclarar que todavía no se ha llegado a un acuerdo doctrinal sobre el punto de considerar a la causa como un elemento de la obligación tributaria.

9- ELEMENTOS CUANTITATIVOS DEL TRIBUTO

Los elementos cuantitativos del tributo van a venir señalados en la ley.

Su clasificación distingue entre tributos de cuota fija y los tributos de cuota variable.

En los tributos de cuota fija la cuantía viene establecida directamente por la ley o por una norma reguladora; a cada hecho imponible real corresponde la cuota que para el hecho establece la cuota.

En los tributos de cuota variable la cuantía de la prestación va a depender de la “intensidad” del hecho imponible. La ley no va a señalar en forma expresa el monto de la cuota, sino que mostrará la regulación de los elementos de dicha cuota; los cuales son: la base y el tipo de gravamen.

9.1- LA BASE IMPONIBLE

La base es la expresión numérica del hecho imponible. La cual se encuentra definida por ley y su elemento material será el hecho imponible. Debe representar una manifestación del Principio de Capacidad Económica en el⁷²

cual se pueda deducir la graduación de la capacidad económica en cada hecho imponible real.

Debe guardar una coherencia con respecto al hecho imponible.

9.1.1- MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE BASES

Para determinar la base imponible la ley propia de cada tributo especificará cuál de los siguientes métodos utilizará:

- A) Estimación Directa
- B) Estimación Objetiva
- C) Estimación Indirecta

La ley debe escoger entre la Estimación Directa y la Estimación Objetiva, porque la Estimación Indirecta es un método subsidiario de los otros dos métodos anteriores.

9.1.1.- LA ESTIMACIÓN DIRECTA

Este es el método más normal, el que mide la magnitud en que consiste la base imponible.

La Administración la aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en los libros y registros comprobados administrativamente.

La determinación de la base corresponde siempre a la Administración y cuenta con la independencia de las operaciones materiales de determinación sobre la estimación directa y sobre la estimación objetiva.

La característica principal de la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición. Ésta se sirve de datos reales.

No presenta ninguna diferencia respecto a la Estimación Objetiva en el sentido

de que en ambas existen deberes formales o de contabilidad. Y lo que sí es característico de la Estimación Directa es que los deberes formales o contables deben adecuarse a la inmediata cuantificación de la base.

9.1.2- LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

La ley va a especificar expresamente los casos en que opere este tipo de estimación.

Se caracteriza por tener un carácter opcional o voluntario que puede proceder por previsión expresa de la ley propia de cada tributo.

Lo que se cuantifica no es la base sino la cuota.

Respecto a las obligaciones formales, tenemos que son menos estrictas que las de la Estimación Directa.

9.1.3- LA ESTIMACIÓN INDIRECTA

Se utiliza cuando los tributos se cancelan con la colaboración de los sujetos pasivos, para aquellos casos en que esta colaboración es rehusada y no tiene lugar un sistema alternativo mediante el cual la Administración fija por sí misma la base imponible recurriendo a métodos presuntivos. La estimación indirecta se basa en la contabilidad del sujeto pasivo.

Para implementar este tipo de estimación, la Administración utilizará cualquiera de los siguientes medios:

- 1) Según los antecedentes que posean de actuaciones anteriores respecto del mismo bien sobre la base de informaciones obtenidas de terceros.
- 2) El conjunto de elementos indiciarios como: el nivel medio de precios, el margen normal de beneficio por unidad de producto, etc.
- 3) La enumeración por su propia índole, la valoración de módulos o índices.

9.2- EL TIPO DE GRAVAMEN

Luego de que se encuentren fijadas la base imponible y la base liquidable, es necesario para obtener la cuota en los tributos de cuota variable, aplicar el tipo de gravamen. Éste va a depender de la base imponible.

El tipo de gravamen será el porcentaje aplicable sobre la base para obtener la cuota. También pueden ser los tipos expresados como un porcentaje a aplicar sobre la base, la cual estará expresada en dinero.

Se habla también de alícuotas, las cuales pueden ser de carácter proporcional o progresivo.

Las alícuotas proporcionales. Es la alícuota por aplicar a la base; consiste en un porcentaje o tipo fijo o único con independencia de cual sea la cuantía de la base.

Los tipos específicos. Consisten en una cantidad de dinero que la ley conecta con bases expresadas con una magnitud diferente al dinero.

Los tipos graduales. Son aquellos que consisten en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria pero dividida en tramos, según en qué tramo de la escala sea encajable la base en cada caso concreto, corresponderá la aplicación de un tipo u otro de los establecidos en la propia escala.

9.3- LA CUOTA

En los tributos de cuota fija, ésta resulta directamente de la ley y en los de cuota variable se obtiene por la conjunción de base y tipo de gravamen.

Luego de establecida la cuota será necesario hacer las deducciones que establezca la ley de cada impuesto.

Es una cuota íntegra la cantidad resultante de la aplicación del tipo o la tarifa.

Es una cuota líquida cuando es la resultante de aplicar a las deducciones previstas por ley.

Es una cuota diferencial la resultante de restar a la cuota líquida las retenciones y demás pagos a cuenta realizados a lo largo del período impositivo o con anterioridad a la declaración anual.

10- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En el Artículo 35 de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios encontramos que la extinción de la obligación tributaria puede darse cuando exista pago, compensación, confusión, condonación, prescripción.

10.1- EL PAGO

Es el cumplimiento de la obligación tributaria como obligación de dar una suma de dinero o una cosa, en caso de que sea el pago en especie. Los sujetos que deben realizar dicho pago son los sujetos pasivos de la obligación tributaria, son los contribuyentes o responsables; el artículo 36 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no indica que es válido que efectúe el pago un tercero que no sea parte de la obligación y entonces estaríamos frente a la figura de la prestación.

El artículo 39 del mismo cuerpo legal, nos indica que en cuanto al lugar de pago la ley será la que indique dónde debe realizarse, lo mismo sucede con la fecha de pago y queda la Administración obligada a recibir pagos parciales. En caso de que la ley no especifique el hecho generador, ni la fecha de pago, el contribuyente o responsable tendrá que pagar su obligación tributaria treinta días después que éste sea notificado por parte de la Administración y esta le haya determinado el monto de su obligación.

Si el contribuyente paga su obligación de forma extemporánea, deberá pagar un monto extra por concepto del interés moratorio.

10.2- LA COMPENSACIÓN

Giuliani Fonrouge define ésta figura como: “un medio normal de extinción y tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.” (32)

Nuestro ordenamiento jurídico permite que se efectúe la compensación en: los créditos aunque éstos contengan recargos y multas, también sobre las deudas del contribuyente o responsable y cuando exista una cesión de créditos

(32) Founrouge Giuliani, pág 127.

tributarios, ya sea de oficio o a petición de parte. Pero ambas deudas deben ser líquidas y exigibles.

El Artículo 46 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios indica que cuando el sujeto pasivo cancele un monto mayor al de la obligación tributaria, antes de que la administración le devuelva el dinero (el exceso), se tienen que⁷⁶ seguir las reglas de la compensación, las cuales son:

1) “Inciso a) El exceso se le aplica a cualquier deuda por concepto de tributos, intereses, recargos por mora o multas.

Inciso b) Si luego de aplicarle el inciso a), y todavía tiene un remanente a favor, se deben cancelar los pagos parciales de las obligaciones vencidas al período fiscal del momento.

2) Si aún efectuados los pasos anteriores y el contribuyente sigue contando con un remanente a su favor, se puede acreditar al pago de cualquier deuda por tributos, o si éste prefiere que se le devuelva el dinero se le devolverá.” (33)

10.3- LA CONFUSIÓN

Existe confusión cuando la Administración, que funciona como sujeto activo de la obligación tributaria por la transmisión de los bienes o derechos, afecta al tributo y como consecuencia va a estar en la posición de deudor. El Artículo 826 del Código Civil, especifica que en caso de que opere la confusión, se dará una confusión de derechos y por lo tanto se extinguirá la deuda y el crédito.

10.4- LA CONDONACIÓN

La condonación fiscal puede ser únicamente dictada por ley de alcance general. Respecto a los intereses, recargos y multas se condonarán por medio de una resolución administrativa.

(33) Carazo Gallardo Ana Elena, pág 27.

10.5- LA PRESCRIPCIÓN

La Prescripción será el plazo de tiempo con que cuenta la Administración para cobrar la obligación tributaria a los sujetos pasivos.

El plazo de prescripción que opera actualmente, lo vemos especificado en la Ley de Justicia Tributaria Número 7535, el cual es de cuatro años.

El plazo puede ser interrumpido cuando la determinación del tributo se haya hecho por parte de la Administración Tributaria, o por el Contribuyente o Responsable, en caso de que éste reconociera su obligación o que haya pedido prórroga o un arreglo de pago.

El Artículo 55 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, revela que una vez que la obligación tributaria opere la extinción de ésta, no podrá el Estado cobrar los intereses.

El artículo 56 del mismo Código expresa que “lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con anterioridad o sin conocimiento de la prescripción”. (34) entonces implica que la Administración Tributaria no devolverá el dinero a los sujetos pasivos si éstos han pagado el tributo sin saber que ya había operado la prescripción.

(34) Carazo Gallardo Ana Elena, pág 27.

11- LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Se consideran infracciones tributarias todas las violaciones que contraríen a la normativa tributaria.

Las infracciones son:

- Las multas de un salario base por:

Los que no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria.

Los que no mantengan sus registros contables y los comprobantes en su domicilio fiscal o en el lugar autorizado por la Administración Tributaria.

No permitir la inspección de los locales ocupados a cualquier título por el administrado cuando exista una orden de allanamiento en que la Administración esté facultada para efectuarlo.

-Las multas de tres salarios base por:

Los sujetos que no presenten las declaraciones juradas, o presentarlas en forma extemporánea.

Los que omitan o atrasen la comunicación formal de haber iniciado un hecho generador.

Los que incumplan el deber de retener y percibir tributos.

-Existirá responsabilidad Penal si hay una ilicitud penal, o por ilicitud civil o administrativa.

Las infracciones tributarias se extinguen: por muerte del infractor, por amnistía dispuesta por ley, por prescripción.

La responsabilidad por infracción tributaria es personal, o sea se va a perseguir a la persona que ha efectuado el ilícito.

11.1- DELITOS TRIBUTARIOS

La acción que vaya en contra del bien jurídico tutelado en los delitos tributarios; lo cual consiste en la recaudación de los tributos por parte del Estado. Ello lo vemos tipificado en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Entre ellos tenemos los siguientes:

- Inducir a error a la Administración Tributaria, por medio de datos de deformación u ocultamiento de verdadera información, con el propósito de obtener para sí o

para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución, en perjuicio de la Hacienda Pública, la pena es: prisión de uno a tres años, si el monto defraudado no excede cincuenta veces el salario base. Prisión de tres a cinco años si excede cincuenta veces el salario base.

- Quien por ser agente retenedor o preceptor de tributos, habiéndolos retenido⁷⁹ o percibido, no los entregue al Fisco en el plazo que por ley tenga que hacerlo.

La pena es de tres a cinco años o de cinco a diez años de prisión dependiendo de si el monto retenido excede o no cincuenta veces el salario base.

- La negación, el ocultar o aportar, de forma incompleta o falsa, la información de trascendencia tributaria, sobre hechos o actuaciones de terceros; la pena es: prisión de uno a tres años, siempre que la información mencionada le conste por mantener relaciones económicas y financieras con terceros.

- Ocultar o destruir información, libros contables, bienes, documentos, registros, sistemas y programas de computación, soportes magnéticos y otros medios de trascendencia tributaria en las investigaciones y procedimientos tributarios; la pena es: prisión de uno a tres años.

- Quien acceda sin autorización y por cualquier medio tecnológico a los sistemas de información y bases de datos de la Administración Tributaria; la pena es: prisión de uno a tres años.

- Facilitar o prestar el código y la clave de acceso para los sistemas de datos de información y bases de datos para los sistemas de información tributaria, para que otra persona los utilice; en el caso de facilitación, la pena es: prisión de tres a cinco años y, si se presta, la pena es: prisión de seis meses a un año.

- Cuando un servidor público de la Administración Tributaria, directa o indirectamente, por acción u omisión dolosa colabore o facilite el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo de la obligación; la pena es: prisión de tres a diez años. Capítulo II “La aplicación del Derecho Tributario en Estados Unidos y Europa”

Capítulo II

“La aplicación del Derecho Internacional Tributario en Estados Unidos y Europa”

1- CONCEPTO DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Este es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional la cual va a desarrollar un papel muy importante en las grandes sociedades con derivaciones internacionales.

La base del Derecho Tributario Internacional está conformada por los tratados⁸¹ de doble imposición, los cuales a su vez son fuentes de Derecho Internacional.

Su desarrollo surge a partir de la Primera Guerra Mundial, la cual se desató en el año 1914 y culminó en 1918, dejando como resultado la muerte de nueve millones de personas e innumerables destrucciones. Respecto a las repercusiones de este drama bélico en el Derecho Internacional se pueden citar las siguientes:

1- La moral internacional intenta explicar y justificar el por qué de una declaración de guerra. Se repetían continuamente frases como “ensancharse o estallar (la guerra)”; la “necesidad de un lugar bajo el sol”, “misión histórica”, la famosa frase de Heráclito “de la guerra derivan todos los bienes”. (34)

2- Al invadir y ocupar Alemania a Bélgica, se dio el hecho de no obedecer el tratado internacional, el cual determinaba la neutralidad permanente de Bélgica. De igual forma sucedió con los convenios establecidos en la Segunda Conferencia de La Haya en 1907, en el cual no se rindió respeto a lo decretado.

3- Los signatarios del Tratado de Versalles el 28 de junio de 1919 fueron las partes aliadas victoriosas y los alemanes, en el cual se incluyeron disposiciones modificadoras del Derecho Internacional y se efectuaron acuerdos sobre la creación de la Liga o Sociedad de las Naciones. Firmaron el Tratado como principales potencias aliadas: Estados Unidos, el Imperio Británico, Francia, Italia, Japón; y como países asociados: Bélgica, Bolivia, Brasil, China, Cuba, Ecuador, Grecia, Guatemala, Haití, Hedjaz, Honduras, Liberia, Nicaragua, Panamá, Perú, Polonia, Portugal, Rumania, Estado Servo-Croato-Esloveno, Siam, Checoslovaquia y Uruguay.

(34) Arellano García Carlos, pág 53.

- Existía un principio que era característico de los países europeos y era el principio de equilibrio de poder, pero al convertirse la primera guerra europea, en la Primera Guerra Mundial este principio dejó de existir para los países europeos.

- El Pacto de la Sociedad de las Naciones Unidas surge a raíz de la repercusión de la guerra a nivel mundial, así hubo un aporte mundial de lograr⁸² una organización jurídica de la comunidad internacional.

- Entre sus fines encontramos la lucha contra la doble imposición.

En cuanto a la Segunda Guerra Mundial tuvo las siguientes repercusiones desde el punto de vista del Derecho Internacional:

- La humanidad demuestra su interés en salvaguardar la paz en el futuro esto a causa de las situaciones de horror que se vivieron en la guerra.
- En el Derecho Internacional Público el tema de los derechos humanos tuvo mayor auge a partir de la Segunda Guerra Mundial, ya que el régimen alemán llevó a la muerte a seis millones de deportados por motivos raciales, y a cuatro o cinco millones por motivos políticos.
- Al contemplar la Segunda Guerra Mundial un período de 1939 a 1945, ello demuestra que el papel que jugó la Sociedad de las Naciones Unidas no fue el mejor y por ello es que debe ser sustituida por la Organización de las Naciones Unidas, hasta el día de hoy.

La controversia sobre el desarrollo del Derecho Tributario Internacional es si en determinadas circunstancias es mejor optar por el Tratado de Derecho Internacional o por la normativa interna de cada país.

Hay que diferenciar el Derecho Internacional Tributario en sentido estricto y sentido amplio.

* Derecho Internacional en Sentido Estricto: son normas de conflicto de origen internacional, las cuales comprenden los Tratados de Derecho Internacional, principios y conceptos del Derecho Internacional Público general, las disposiciones de Derecho Tributario de las comunidades de Estados; o sea, son nociones del concepto de soberanía. También encontramos dentro de

dicho sentido los principios generales del Estatuto de La Haya comprendidos en el artículo número tres.

* Derecho Internacional en Sentido Amplio: son las normas de origen internacional y las nacionales que constituyen normas de conflicto.

Las normas de colisión en el Derecho Internacional Tributario se diferencian del Derecho Internacional Privado, porque el conflicto se da por la concurrencia de varias normas materiales de diferentes Estados, frente a las que no tienen un carácter absoluto, y lo que conlleva a dichos conflictos son las “repercusiones”⁸³

de los actos jurídicos de las sociedades, tanto sobre los aspectos contables de sociedades matrices y las normas jurídico- tributarias de cada Estado o país.

2-DERECHO INTERNACIONAL, SUPRANACIONAL Y TRANSNACIONAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Las normas de carácter supranacional son: las normas contenidas en los Tratados de Derecho Internacional, las normas dictadas por comunidades de Estados y los Organismos Internacionales Oficiales; tienen la particularidad de que el grupo de normas dentro del Derecho Internacional proceden de organizaciones supraestatales, con base en un acuerdo de Derecho Internacional y de un poder de legislar en él.

En la rama fiscal tenemos las normas sobre facultades de distribución de cuotas de las organizaciones internacionales, y ello conforma un derecho de imposición supranacional en sentido propio tanto por su origen, como por su contenido.

El estadounidense Philip G. Jessup introdujo la expresión “Transnational Law”, la cual argumenta que el objetivo principal del Derecho Internacional son las relaciones entre organismos de carácter “intergubernamental” y “no gubernamental”, no las relaciones jurídicas entre Estados. Indica que no procede el calificativo de “internacional” y el que calza es el calificativo de “transnacional”, ya que describe a los grupos cuyas actividades van a sobrepasar a las fronteras nacionales.

3- LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Habrá doble imposición cuando ya sea el mismo o cuando un impuesto similar va a ser percibido por varios Estados en un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. El hecho imponible resultará sometido al poder fiscal de más de un Estado.

Los requisitos para que se dé la doble imposición son: la unidad del sujeto pasivo, la unidad del objeto, la unidad del tiempo y la unidad del título.

La causa principal para que se produzca la imposición múltiple o doble imposición internacional es que los Estados utilicen criterios exactos o⁸⁴ análogos para lograr que los sujetos pasivos estén bajo su poder impositivo.

La doble imposición constituye un problema para las inversiones de capital extranjero. La intención de luchar contra este problema es que así puede existir un mayor estímulo a la inversión y al comercio internacional.

Existen dos tipos de doble imposición: la doble imposición en Sentido Estricto y la doble imposición en Sentido Amplio.

- La doble imposición en sentido Estricto se presenta cuando, ya sea el mismo o un impuesto similar, va a ser percibido por varios Estados en un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo “de la misma persona.”

- La doble imposición en sentido Amplio se presenta cuando la imposición recae sobre el sujeto de forma indirecta –económicamente-, al ser obedecido el impuesto que le grava por otra persona. Ejemplo: cuando se obliga a un accionista al pago del impuesto normal de la sociedad y luego al mismo accionista se le grava por los mismos dividendos en otro país.

Tanto la doble imposición en sentido Estricto como la doble imposición en sentido Amplio, deben enfrentarse a la sujeción de los mismos fenómenos económicos por el mismo poder tributario interno -con impuestos semejantes. Ejemplo: el gravamen de las sociedades anónimas por el impuesto sobre sociedades. Luego, el de los beneficios distribuidos del accionista a través del impuesto sobre la renta; estos casos están bajo la denominación de “doble

gravamen”, lo cual no conforma un problema propio del Derecho Internacional Tributario.

La reserva de progresividad no se considera como doble imposición porque el contribuyente debe cumplir las obligaciones respecto a las dos administraciones fiscales interesadas.

Hay algo que sí debemos tener en claro y es que hay que evitar tanto la doble imposición en sentido estricto como la de sentido amplio.

A nivel histórico, la actuación de los organismos internacionales en el mundo tributario ha tenido gran importancia, especialmente en materia de evitar la doble imposición internacional. Pionera de este fin fue la Sociedad de Naciones en 1929 que, por medio de comisiones de expertos, formuló principios básicos para evitar la doble imposición, perfeccionando los tratados-tipo, aconsejó⁸⁵ además el procedimiento de que cada país gravara las diferentes categorías de

renta, teniendo en cuenta el domicilio de la fuente; pero reconociendo el derecho al país del domicilio a gravar la totalidad de la renta, deduciendo así los impuestos que se hubieran pagado en el otro país contratante para así fomentar la cooperación internacional de una manera más segura.

A partir de la Primera Guerra Mundial, se han incrementado las soluciones para atenuar o evitar los problemas que se derivan de la doble tributación.

En 1964 el Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas instituyó la Comisión Fiscal, la cual tenía a su cargo todo lo referente a los problemas fiscales internacionales, celebró diversos tratados en los cuales se delimitaron diferentes principios, como lo son:

A) El tema de los impuestos sobre la renta y sucesorios, la tendencia en los países europeos hacia el sistema de atribuir el poder impositivo de modo exclusivo a uno de los contratantes, otorgando preferencia a la vinculación económica. Por otro lado, los acuerdos o tratados angloamericanos utilizan el método de deducción de impuestos, éste implica una “reducción” de tipos de gravamen y exenciones.

B) Tiende a desarrollarse la inclusión de disposiciones sobre asistencia administrativa recíproca, por medio del canje de información y ayuda en la percepción de los impuestos por vía ejecutiva, para así evitar la evasión fiscal.

La doctrina ha recomendado una solución, como lo es la Ley Uniforme, la cual consiste en que los Estados adopten un único y común sistema para determinar el hecho imponible y su soberanía fiscal. Pero por razones de política económica, no puede aceptarse por la aplicación práctica de los mecanismos de imposición y excepciones dentro del sistema adoptado.

Actualmente por el proceso de integración europeo, primordialmente existe la posibilidad de crear fórmulas más avanzadas que las limitaciones del poder de cada Estado que se pueden incorporar a un ejercicio común del poder de varios Estados, actuando de forma conjunta para unificar o armonizar los sistemas tributarios.

El hecho de crear organizaciones internacionales de integración, ha resultado en la formación de un derecho de eficacia supranacional, lo cual afecta de forma directa a los nacionales de los diferentes Estados. La elección de los⁸⁶ sistemas va a depender de la estructura económica de cada país.

Los países exportadores de capitales buscan proteger las fuentes de sus recursos aplicando la imposición de los beneficios que sean generados por las inversiones en el exterior.

Los países exportadores de capital aplican el Principio Territorial o de la fuente, el cual se caracteriza por ser el lugar donde se encuentran los capitales.

Otra solución para prevenir la doble imposición, es la creación de tratados bilaterales o multilaterales, en los cuales las partes contratantes convenirán las bases para gravar, ya sea utilizando el Principio Territorial o el Principio de la Nacionalidad (como en el caso de los Estados Unidos); dentro de éstos se pueden incorporar cláusulas especiales, las cuales van a determinar aspectos más específicos; este tipo de normativa forma parte del Derecho Internacional Tributario.

Por otra parte, existen las medidas unilaterales, que son aquellas que cada Estado en particular adopta en su propio ordenamiento interno y éstas forman parte del Derecho Tributario Internacional.

En el Convenio Tipo de la OCDE, de 1977, en sus artículos 23 a) y 23 b) se estipula dos métodos para evitar la doble imposición, los cuales son:

A) Sistema de Exención: con este sistema el Estado al que el convenio no le

atribuya el derecho a gravar determinadas rentas, no las tiene en cuenta al calcular la base de su impuesto sobre las rentas. El sistema se puede manifestar en dos tipos:

- 1) El Método de Exención Íntegra: prescindiendo completamente de la renta, donde el Estado no puede tomar en cuenta esta renta a la hora de calcular el tipo del impuesto aplicable al resto de la renta del mismo contribuyente.
- 2) El Método de Exención con Progresividad: la renta no va a ser incluida en la base, pero puede ser tomada en cuenta para calcular el tipo aplicable al resto de la renta imponible en el país.

B) Sistema de Imputación: el Estado calcula el impuesto tomando como base el importe de todas las rentas del contribuyente, incluyendo las que obtuvo en el extranjero, pero de la cuota de su impuesto deduce el impuesto cancelado en el extranjero. Este sistema puede manifestarse de las siguientes formas:

- 1) Método de imputación ordinaria: en el cual el Estado de residencia puede consentir únicamente una deducción limitada que no exceda de la fracción del impuesto que corresponda a las rentas procedentes del otro Estado.
- 2) Método de imputación íntegra: cuando el Estado de residencia permite una deducción del importe total del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente.

La diferencia básica entre el sistema de exención y el de imputación es que el de exención actúa sobre la base y el de imputación actúa sobre la cuota.

4- PROTAGONISTAS DE LA EVOLUCIÓN DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Los protagonistas de la evolución del Derecho Internacional Tributario son todos los países que se envuelven en el tráfico económico mundial, o sea son los 120 Estados miembros de la ONU.

Tenemos que los países industrializados son:

Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Holanda, Hong-Kong (ciudad), Italia, Japón, Liechtenstein

(principados), Luxemburgo, Mónaco (principados), Nueva Zelanda, Noruega, Reino Unido, San Marino (principados), Suecia, Suiza, Unión Sudafricana.

Por otra parte nos encontramos con que los países en desarrollo son:

Los 20 Estados latinoamericanos y los Estados africanos (excepto la Unión Sudafricana), la mayoría de países asiáticos, los países del subcontinente indio, Pakistán, Indonesia, Birmania, Israel.

En las relaciones entre países industrializados y en desarrollo respecto al flujo de capitales y el tráfico de mercancías; podemos apreciar que no hay concordancia entre las partes, ya que estas relaciones están determinadas por razones de equidad y no por razones de tipo económico.

Por ende, tenemos que al utilizar los beneficios fiscales, el régimen de dividendos, intereses y licencias, esto conlleva al desarrollo del Principio del país de origen frente al de país de residencia.

Nota: En la clasificación de países industrializados y países en desarrollo, no se incluyeron los países soviético y chino ya que su desarrollo económico se desenvuelve de acuerdo con su naturaleza de partes integrantes de un orden central de Estado de fuerza.

5- PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

5.1-PRINCIPIO DE SOBERANÍA EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Podemos definir al Principio de Soberanía como la jurisdicción que tiene un determinado Estado, ya que éste va a tener de forma total y de forma única la potestad para ordenar y realizar actos relativos a las funciones que tienen encomendadas los diferentes poderes del gobierno, los cuales son el Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, frente a los diferentes Estados.

Con la evolución que se ha presentado en el Derecho Internacional vemos como hay inclinación a limitar la soberanía estatal por medio de las figuras de los Tratados Colectivos, Estatutos de comunidades estatales, etc.

En el caso específico de las instituciones financieras de cada Estado sobre las⁸⁹ limitaciones de la soberanía de cada Estado, no tienen mucho auge porque

como la Hacienda afecta a puntos centrales de la administración estatal y, especialmente en los países que son democráticos, su constitución ha causado discordias entre los gobiernos; por ello es que vemos como generalmente no conforman tratados colectivos, sino tratados bilaterales.

Sobre las consecuencias que conlleva este Principio, se destaca “el derecho exclusivo de cada Estado al ejercicio del poder tributario en su territorio y en el espacio aéreo; por encima del mismo constituye para el contribuyente el dato positivo más importante de la soberanía fiscal.” (35)

Como vimos anteriormente solamente los Tratados Bilaterales son los que han alcanzado mayor importancia en el Derecho Internacional Tributario, ya que los Estados a la hora de elaborarlos tienen como fin evitar la doble imposición, aplicando así el sistema de deducción de impuestos, el cual pone en ejecución el principio de la renta global (world wide income).

A nivel internacional, se limita la soberanía fiscal de un Estado por medio de la

(35) Buhler Ottmar, pág 175.

aplicación del sistema de reparto de fuentes eliminando la doble imposición.

Por la vigencia de los Tratados de Derecho Internacional, su interpretación debe ser taxativa, o sea lo que el tratado indique, por ejemplo la inclusión de un impuesto en el tratado, respecto a la vigencia territorial de éste, o sobre su aplicación personal, etc.

Pero los problemas más delicados presentes en la soberanía fiscal son: las repercusiones y las ficciones.

Las repercusiones son “las extralimitaciones del ámbito de vigencia de las disposiciones jurídicas y de los actos de las autoridades fiscales respecto al ámbito de vigencia ordinario de acuerdo con el sentido de principio de soberanía.” (36)

El caso concreto de las repercusiones en la aplicación del Derecho extranjero se fundamenta en la práctica de normas de reenvío de Tratados Internacionales.

Seguidamente, un ejemplo de una Repercusión Fiscal: se concede una deducción por un hijo a un contribuyente o sujeto pasivo alemán por su hijo que vive fuera de Alemania y, por ende, asiste a un colegio en el extranjero.

(36) Buhler Ottmar, pág 181.

5.2- PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Es el cumplimiento de forma leal de las obligaciones tributarias al igual que las obligaciones de tipo económico que adquieren los Estados entre ellos mismos. Presenta la particularidad de que uno de los dos (o más) Estados contrayentes va a contar con un grado mayor de libertad ya que la persona o grupo de personas de dicho Estado se va a informar de las obligaciones fiscales que va a contraer y lo hará de forma voluntaria poniendo en práctica su soberanía fiscal.

5.3- PRINCIPIO DE ESTADO DE DERECHO

Este principio determina que el Estado y sus ciudadanos deben estar conforme a Derecho. Así el Estado puede asegurar el ámbito y los límites de su actividad en forma conjunta con el actuar de sus ciudadanos.

5.4- PRINCIPIO DE LA CONSIDERACIÓN ECONÓMICA

Funciona como una prevención en caso de que se efectúe una interpretación formalista de las leyes fiscales; ya que es la consideración permanente de las finalidades económicas de un Estado, por ende la interpretación de los conceptos tributarios y dependiendo de las circunstancias en algunas ocasiones se puede “desviar” de la aplicación taxativa de la norma.

6- LA PRIMACÍA DEL DERECHO INTERNACIONAL Y LA DERIVACIÓN DE DERECHOS SUBJETIVOS DE LOS TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

6.1- LA PRIMACÍA DEL DERECHO INTERNACIONAL EN GENERAL:

Tenemos que tomar en cuenta que en cada Estado existen dos órdenes jurídicos autónomos, los cuales son: el Ordenamiento Jurídico Interno o Nacional de cada país o Estado y el Ordenamiento Jurídico Internacional.

Entonces, los funcionarios, al aplicar el ordenamiento jurídico internacional, el cual en la práctica aplica el principio de la primacía del Derecho Internacional, por encima del ordenamiento jurídico interno del que primariamente obliga emplean la normativa internacional.

Por lo tanto, tienen un rango legal superior a las leyes y un rango inferior a las normas constitucionales.

6.2- LA INCOMPATIBILIDAD DE LEYES NACIONALES POSTERIORES CON LOS TRATADOS DE DERECHO INTERNACIONAL VIGENTES Y OTROS TRATADOS:

Como pudimos observar en el apartado anterior al contar el Derecho Internacional con una posición jerárquica superior al Derecho Interno, podríamos afirmar que las leyes posteriores estatales que obstaculicen las exigencias del Derecho Internacional deberían ser declaradas nulas. Por la fuerza que poseen los Tratados Internacionales en algunos países, como el nuestro, aplicamos el principio de que la “lex posterior” elimina la ley anterior. Respecto a los tratados jurídico-tributarios, encontramos que en casos⁹² especiales la jerarquía superior con que cuentan los Tratados de Derecho

Internacional va a ser limitada al aplicar el Principio de la Lex Posterior en la normativa de Derecho Interno.

El hecho de que la normativa fiscal se no sea permanente hasta la eternidad en el ordenamiento interno, permite cierta flexibilidad en el tanto de que dicho país o Estado quisiera en un futuro efectuar alguna modificación a su normativa fiscal por motivo de alguna variación en cierto Tratado Internacional. Por ello es indispensable para un país o Estado que, si existe una modificación en un Tratado Internacional en el cual actúa como signatario de éste, pueda tener la libertad de variar el Derecho interno, siempre y cuando cumpla con los pasos previamente establecidos en un país o Estado de Derecho.

6.3- DERIVACIÓN DE DERECHOS SUBJETIVOS DE LOS TRATADOS DE DERECHO INTERNACIONAL:

En el Derecho alemán el particular puede resguardarse en normas generales de Derecho Internacional violadas por una ley interna y de éstas se pueden derivar derechos subjetivos inmediatos en su favor.

La diferencia entre las leyes internas y los Tratados Internacionales que son aprobados o rechazados en bloque por el Parlamento sin hacer ningún tipo de

modificación, de hecho las modificaciones posteriores se pueden efectuar solamente si ambas partes del Tratado lo aprueban por unanimidad.

Así vemos que en Alemania los Tratados de Derecho Internacional prevalecen dentro de su perímetro de función frente a las leyes fiscales internas y son considerados como fuente de derechos para los particulares y para el propio Estado.

7- OBLIGACIONES FISCALES SEGÚN LA FORMA JURÍDICA DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA EN EL EXTRANJERO

7.1- NEGOCIOS EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO EN EL MISMO:

A) La obligación tributaria interna: este tipo de sociedades o negocios tienen⁹³ gravado el impuesto sobre la renta. Dentro de este tipo de sociedades

podemos citar, a manera de ejemplo: las empresas dedicadas a la exportación, encargos de producto de propaganda o de agentes exteriores propios.

B) La obligación tributaria externa: los Tratados de Derecho Internacional establecen como requisito de legitimidad, que un Estado tenga la existencia de un establecimiento en él mismo para que así pueda gravar los beneficios que éste obtuvo en dicho Estado. En caso de no existir ningún Tratado Internacional, se debe aceptar dicho gravamen porque concuerda con el principio de país de origen. Por lo general, en la práctica de imponer estos gravámenes y a medida en que se aplica el principio de país de origen, se va a producir la doble imposición, ya que ambos países van a reclamar el deber que tienen las sociedades de cancelar dicho gravamen.

7.1.2 - NEGOCIOS EN EL EXTRANJERO MEDIANTE FIRMA DEPENDIENTE CONSIDERADA A EFECTOS FISCALES COMO “ESTABLECIMIENTO”:

A) Debido al principio del país de origen el país del establecimiento tiene derecho a gravar los beneficios del mismo: los Tratados de Derecho Internacional por lo general reconocen esto, y en el Derecho Tributario

Internacional se considera a los ingresos como de origen interno.

B) Las normas tributarias del país propio, en caso de existencia de un Tratado de Derecho Internacional, acogen el sistema de reparto, el cual en caso de deducción va a atenuar los efectos materiales del sistema.

Si no existiera un Tratado de Derecho Internacional, entonces continúa activo el derecho de imposición del país de origen referente a los ingresos obtenidos en el extranjero.

En los países en vías de desarrollo puede evitarse la doble imposición por medio del sistema de deducción unilateral.

La imposición en estos países (por que son países de situación) y se supone que de ellos se obtienen los beneficios. En los primeros años de existencia de las empresas formadas en países en desarrollo generalmente no se dan beneficios sino únicamente pérdidas. Para el empresario de la sociedad matriz es beneficioso aplicar dichas pérdidas para poder compensar sus ganancias,⁹⁴ lo cual se permite hacer si no se cuenta con un tratado de doble imposición, ya

que si se cuenta con este tratado van a ser regidos por el sistema de impuestos a cuenta.

7.1.2.1- LAS TRANSFERENCIAS

El establecimiento extranjero dependiente no es un sujeto de derecho autónomo, como sí lo es en el caso de una empresa nacional. En la transferencia de valores de inversión, mercancías, títulos valores u otros bienes de una empresa a otra que tienen un Tratado de Derecho Internacional, los bienes van a quedar fuera del poder del Derecho Tributario interno y se consideran como pagos que comprenden la realización de un beneficio; los bienes entregados al ser retirados de la sociedad matriz, deben ser valorados según el valor ordinario que rige en el caso de la introducción de dichos valores en una sociedad filial extranjera, produciéndose una ganancia por enajenación. Caso contrario ocurre cuando se da la entrega de los bienes a un establecimiento dependiente en el extranjero, cuando existe un Tratado de Derecho Internacional en el cual se especifica que no debe darse una

separación de los bienes del balance de la empresa principal para incluirlos como parte constitutiva de la empresa matriz, con arreglo al principio de la renta de ámbito mundial en conexión con el sistema de deducción, y como resultado de ello no puede darse ningún tipo de beneficio por enajenación.

7.1.3- NEGOCIOS EN EL EXTRANJERO MEDIANTE LA CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES EXTRANJERAS INDEPENDIENTES

La sociedad filial es la modalidad fundamental de expansión económica en el extranjero, de una sociedad nacional.

Desde el punto de vista mercantil, su dependencia de la sociedad matriz apenas da lugar a normas especiales; en el plano económico la relación es muy fuerte, ya que la sociedad matriz no se relaciona con las sociedades extranjeras de forma diferente a como lo hace con una sucursal establecida en el exterior.

En el campo de Derecho Tributario tenemos un grupo internacional el cual

define según la ley alemana de 1937 de sociedades por acciones en su artículo 15: “constituyen un grupo las empresas independientes jurídicamente integradas bajo una dirección unitaria con fines económicos; todas las empresas se consideran empresas del grupo cuando una empresa jurídicamente autónoma, en virtud de una participación directa o indirecta, está sometida al poder de otra, ambas constituyen el grupo, y cada una de las empresas del grupo.” (37)

Tienen dos particularidades:

A) Es posible que la sociedad filial extranjera actúe como agente de la sociedad matriz nacional y contratando en su nombre, se considere como órgano de la sociedad matriz y como sucursal dependiente.

B) Como situación especial de las sociedades de responsabilidad limitada. Aunque en algunos países de acuerdo con la legislación mercantil consideran a las sociedades de responsabilidad limitada más una sociedad personalista que una sociedad de capitales; porque sus ingresos no se consideran dividendos

(37) Buhler Ottmar, pág 119, 120.

de una sociedad de capitales, sino ingresos de una explotación que pueden ser gravados con arreglo al sistema de reparto solamente en el país en que radica dicha explotación. Esto sucede en Suiza, Italia y Bélgica.

7.2- LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS

Son las sociedades que están ubicadas en determinado país pero sus actividades comerciales las efectúan fuera de éste.

Existen países que aplican exenciones de impuestos a sociedades extranjeras con el fin de estimular las inversiones extranjeras en virtud de los principios de la imposición real. Entre los países que practican esto están: Francia, Italia, Canadá y Venezuela.

7.3- SOCIEDADES HOLDING

El origen de este tipo de sociedad se efectuó en EE. UU, en el estatuto de Nueva Jersey de 1888, lo cual abrió un nuevo camino a la concepción de la constitución de sociedades para fines distintos de la explotación directa de una empresa, como por ejemplo para la tenencia de valores mobiliarios.

Hay que aclarar que en los Estados Unidos las sociedades Holding han tenido una gran propagación y muchas veces utilizan su concepto como sinónimo de grupo.

7.4- LAS COMBINACIONES DE LAS SOCIEDADES: ESTABLECIMIENTOS DEPENDIENTES EN EL EXTRANJERO - SOCIEDADES EXTRANJERAS Y SOCIEDADES EXTRANJERAS EN SENTIDO ESPECÍFICO - SOCIEDADES HOLDING

Cuando una empresa llega a ser una sociedad filial extranjera y presenta una expansión a nivel internacional, pasa por las siguientes etapas: se inicia generalmente sin un establecimiento propio entablando relaciones mercantiles y si de éstas obtiene beneficios, se da

la constitución de un establecimiento extranjero dependiente o sucursal y si su desarrollo económico es óptimo, se constituye una sociedad filial extranjera y se denomina sociedad extranjera.

Se reconoce como sociedad extranjera a la sociedad que se asienta en un país, pero toda la actividad comercial se desarrollará en el extranjero.

8- SOCIEDADES MATRICES CON SOCIEDADES FILIALES EXTRANJERAS COMO MODALIDAD FUNDAMENTAL DE GRUPO INTERNACIONAL. “PRIVILEGIO DE CAJA” Y TEORÍA DEL ÓRGANO

Seguidamente, se estudiará la modalidad más importante de los grupos internacionales, la cual es: la “sociedad matriz nacional con sociedades filiales extranjeras”, en las que el privilegio de caja y la teoría del órgano juegan un papel indispensable.

8.1- EL PRIVILEGIO DE CAJA; SU FALTA DE VIGENCIA GENERAL EN EL PLANO INTERNACIONAL

8.1.1- EL PRIVILEGIO DE CAJA EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

La doble imposición se lleva a cabo en la mayoría de las legislaciones fiscales, ya que los dividendos de las sociedades de capitales se encuentran supeditados a dicha imposición. Primero se da cuando en la sociedad de capital en correlación al beneficio y posteriormente como parte constituyente de la renta del perceptor; en todo caso se daría una imposición triple en esos dividendos al dirigirse a otras sociedades de capitales, y que fueran gravados como parte de su beneficio.

El fin primordial del privilegio de caja es eliminar esta tercera imposición; este fin se encuentra en la legislación de casi todos los países industriales.

Una de las características que éste presenta es que sólo se puede otorgar a personas jurídicas, en forma absoluta para todos los dividendos percibidos por otras sociedades o de forma acentuada, cuando se da una fuerte participación de la sociedad superior en la sociedad inferior (generalmente estas participaciones son del 25 por 100).

Debemos considerar lo siguiente como marco de referencia en distintos países:

A) Ampliaciones sobre los requisitos; concesiones en participaciones inferiores

al 25 por 100:

Holanda: al 25 por 100 normal, posible reducción mediante autorización expresa.

Bélgica: sin límite mínimo.

Francia: 20 por 100, previa autorización especial o exigiéndose un porcentaje más reducido.

Estados Unidos: ningún límite mínimo.

B) Limitaciones en cuanto al grado de no sujeción:

Estados Unidos: los dividendos recibidos no son del 100 por 100, sino sólo de un 85 por 100, no se exige quórum.

Francia: Sólo de un 75 por 100, el 25 por 100 restante sólo es deducido si se comprueba que se han producido gastos especiales de explotación.

Italia: No concede el privilegio de caja directo, sólo vienen sujetos los ingresos por encima de un 6 por 100 del valor contable de la participación.

8.1.2- AUSENCIA GENERAL DE UN PRIVILEGIO DE CAJA INTERNACIONAL

Las leyes fiscales exigen que para la concesión del privilegio de caja la sociedad dominada tenga la condición de nacional, lo que equivale a la negación de dicho privilegio en el ámbito internacional; pero a menudo se concede por vía unilateral en los Tratados de Derecho Internacional de forma total o parcial.

8.2- LA TEORÍA DEL ÓRGANO

8.2.1- LA TEORÍA DEL ÓRGANO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ALEMÁN INTERNO

La introducción de esta teoría ha causado que en Alemania el grupo sea la forma básica de la expansión económica de las grandes sociedades, evitándose el grado superior de concentración, la fusión total.

Esta teoría ha tenido gran importancia en el Derecho Tributario Alemán sobre los beneficios respecto a los impuestos.

La dominación del órgano se da en casos en que la posesión por una sociedad lo es en el 100 por 100 de las participaciones de otra sociedad.

El efecto principal de la teoría del órgano es la transmisión de la obligación tributaria de las sociedades dominadas a la sociedad dominante, pudiendo compensarse las pérdidas con ganancias, ésto sólo puede darse si existe un contrato escrito en el cual se especifique la exclusión de beneficios o en caso de pérdidas, sería la exclusión del resultado final. Al establecerse el requisito del contrato se proporciona a la colectividad el derecho de si quiere o no que le apliquen la teoría del órgano.

Entre las peculiaridades más importantes sobre los efectos de esta teoría tenemos las siguientes:

A) A la sociedad dominante se le asignará el beneficio que determine el balance fiscal y no el balance mercantil del órgano de la sociedad.

B) Para los órganos de la sociedad permanecen las obligaciones formales y⁹⁹ todos los órganos, deben tener un balance fiscal propio.

C) El órgano de la sociedad va a tener una responsabilidad material por los impuestos de la empresa dominante (empresario) en cuanto al ejercicio de la actividad empresarial.

D) No podrán ser deducidas por la sociedad dominante las pérdidas ajenas de la organización.

Si se reconoce una relación orgánica ello quiere decir que las cifras de ventas internas, y en determinadas situaciones supone la pérdida del privilegio del comercio al por mayor, y de la bonificación a la exportación si la sociedad limitada al comercio deduce la bonificación a causa de su vinculación orgánica con la sociedad de producción.

8.2.2- NEGACIÓN DE LA TEORÍA DEL ÓRGANO EN EL DERECHO COMPARADO Y EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

Al tener una concepción unitaria de los grupos, estamos reconociendo la teoría de órgano y podría aplicarse a los grupos que traspasen las fronteras y representaría que se traslade el poder tributario de un Estado a otro, lo cual sólo puede darse con la aprobación del

Estado perjudicado.

Aparte de Alemania en el año 1930, esta teoría fue rechazada a nivel internacional, ya que no se ajusta con la personalidad jurídica de una sociedad. Esta posición cada vez es más fuerte en el Derecho interno de la mayoría de los países. El único país que ha intentado que se acepte esta teoría a nivel internacional ha sido Alemania, pero su intento ha terminado en el fracaso.

La evolución del Derecho Internacional Tributario. Luego de la Segunda Guerra Mundial los Tratados de Derecho Internacional efectuados contenían una cláusula que luego se convirtió en la “cláusula standard”, en la cual se dice que la constitución de una sociedad dependiente de otro país no basta por “sí sola” para servir de base a la fundación de un “establecimiento permanente” en otro país.

En la práctica, se han tomado las medidas para evitar considerar a la sociedad extranjera como agente.

9- RÉGIMEN FISCAL DE LOS DIVIDENDOS Y RENTAS DE CAPITAL, INTERESES Y PAGOS DE LICENCIAS EN LAS COMBINACIONES INTERNACIONALES DE SOCIEDADES

Las formas más importantes de rendimientos de capital, son los dividendos, intereses y pagos de licencias.

Para el receptor estos tipos de ingresos son similares en su efecto, para el sujeto pasivo no es así, porque los dividendos significan participaciones en beneficios que no se pueden deducir de ningún impuesto.

En el pago de intereses y licencias se consideran como casos que se pueden deducir de explotación de quien los hace efectivos; en el caso de pagos de licencias bajo reserva de examinar, si se trata de repartos ocultos de dividendos.

En el caso de los intereses y pagos de licencias son considerados como gastos deducibles de explotación en quien los hace efectivos. El pago de licencias se hace bajo reserva de examinar si se trata de repartos ocultos de dividendos. Por eso, es que las rentas de capital tienen en cada país un régimen diferente.

9.1-DIVIDENDOS

Cuando éstos proceden del exterior se consideran como rentas internas del país receptor. Cuando el régimen de pagos internacionales de dividendos empezó a ser objeto de acuerdos a efectos de doble imposición, el principio de lugar de residencia (el derecho de imposición del país de residencia del receptor) alcanzó un lugar ventajoso. La renuncia hecha por el país de origen al gravamen de los dividendos pagados, cuando se van al extranjero, se considera como compensación a que ese Estado ya grava por su parte los beneficios de las sociedades que hacen efectivos esos dividendos.

El principio de residencia significa una preferencia por el país de residencia frente al país de origen y, en caso de un saldo a favor de las inversiones extranjeras, es una ventaja para el país de residencia de los accionistas.

Luego de la Segunda Guerra Mundial, los Tratados de Derecho Internacional contenían un compromiso entre el principio de residencia y el del país de ¹⁰¹

origen, lo cual se hizo por medio de la limitación de la deducción de las rentas del capital por parte del país de origen.

9.1.1- LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN PARA LOS DIVIDENDOS DEL ARTÍCULO 10 DE LA DRAFT CONVENTION DE 1963

El apartado 1 dice: Derecho de Imposición del país de domicilio: “Los dividendos de una sociedad con sede en un Estado contratante, pagados a un receptor con residencia en otro Estado contratante, deben ser gravados en el Estado-contratante.”⁽³⁸⁾

Entonces podemos apreciar que se reconoce un derecho no exclusivo al gravamen del Estado del domicilio.

Apartado 2: El Derecho de imposición limitado del país de origen: “No obstante el Estado, en el que tiene su sede la sociedad que satisface los dividendos, tiene el derecho a gravar dichos dividendos de acuerdo con su legislación; sin embargo, el tipo de gravamen del impuesto correspondiente no puede exceder: A) del 5 por 100 de los dividendos brutos, si su pagador es una sociedad,

⁽³⁸⁾ Buhler Ottmar, pág 163.

excepto las sociedades personalistas, dispone directamente del 25 por 100 al menos del capital de las sociedades que satisfacen los dividendos. Aquí se aplica la Teoría del Privilegio de Caja internacional sin que la imposición simultánea en el país de residencia sea un requisito jurídico.

B) de un 15 por 100 al menos de los dividendos brutos en los demás casos.”⁽³⁹⁾

Este artículo no afecta al impuesto sobre la sociedad por los beneficios utilizado para el pago de los dividendos.

Si la sociedad extranjera no cuenta con un establecimiento fijo en el país de la sociedad pagadora, habrá que atribuirle los dividendos a ésta.

Sobre la forma de imposición la regla es la deducción del impuesto. La aplicación el artículo exige que no sean acumulados todos los beneficios, que no se paguen todos los dividendos, o sea que no se acumulen todos los beneficios.

Apartado 3: definición del concepto de Dividendos: comprende los beneficios¹⁰²

de las sociedades de responsabilidad limitada y las cooperativas, pero no de las sociedades personalistas.

Apartado 4: contiene la limitación de que los dividendos no pueden afluir a un establecimiento permanente de la sociedad matriz radicado en el país de pago.

Apartado 5: “Cuando la sociedad residente en uno de los Estados contratantes (1) percibe beneficios o ingresos del otro Estado (2) éste último no puede gravar con impuesto alguno los dividendos que son satisfechos por la sociedad a personas no residentes, tampoco los beneficios no distribuidos; ello rige cuando los dividendos o beneficios no distribuidos proceden total o parcialmente de beneficios que han sido realizados en este Estado.” (39)

La OECD ha hecho una aclaración sobre el artículo anterior, manifestando que el artículo se refiere solamente a los dividendos que una sociedad del Estado (1) paga a los habitantes del otro Estado (2). Algunos Estados gravan no sólo los dividendos de sociedades que tienen su sede en ese Estado (1) sino también el reparto de beneficios que proceden de dicho Estado (1) a través de

(39) Buhler Ottmar, pág 163.

otras sociedades extranjeras. Cada Estado puede sujetar en su origen los dividendos de sociedades que tienen su sede en ese Estado (1) sino también el reparto de beneficios que proceden de dicho Estado (1) a través de otras sociedades extranjeras. Cada Estado puede sujetar en su origen los beneficios que han sido conseguidos en su territorio por sociedades extranjeras, con arreglo a las condiciones previstas en el Tratado. Además, no debe gravarse a los accionistas de esas sociedades extranjeras, excepto si tienen su residencia en ese Estado y están sometidas por ese motivo a la soberanía de dicho Estado.

La norma excluye el gravamen de los dividendos que se van al extranjero y establece que las sociedades no residentes no pueden quedar sometidas a un impuesto especial -en caso de que exista- por los beneficios no distribuidos.

Por ejemplo, si una sociedad estadounidense obtiene beneficios en Francia y los distribuye a sus accionistas americanos, esos beneficios no pueden ser¹⁰³ gravados por Francia, ni tampoco puede ser gravada en Francia la sociedad

americana por los beneficios no distribuidos, incluso si los beneficios provienen de un negocio francés.

Esta “solución standard” no se adapta al Derecho Inglés, en el que el “Normal Tax” del impuesto sobre la renta debe satisfacer la sociedad al mismo tiempo que el impuesto sobre la renta de los accionistas por razón de sus dividendos; lo mismo sucede en Alemania, Bélgica, Irlanda, España e Italia.

9.2- RENTAS DE CAPITAL

De acuerdo al régimen fiscal, las rentas de capital deben aplicarse conforme las reglas del capital, según el Derecho correspondiente de cada país.

El Artículo 13 de la Draft Convention de 1963 acerca de las rentas procedentes de la enajenación del patrimonio inmobiliario, dice que el país de origen tiene el derecho de imposición.

Deben ser gravados los bienes muebles que pertenecen a una empresa industrial y son obtenidos en otro país, excepto las empresas de navegación marítima y aérea en las que subsiste la competencia exclusiva del país del domicilio.

La posibilidad del gravamen de los beneficios de transmisiones que son reconocibles en balance, resulta posible en caso de reformas monetarias en el propio país o de variaciones del tipo de cambio en relación con monedas extranjeras. Para solucionar este tipo de problema, debe remitirse a los Tratados de Derecho Internacional y, si subsiste la duda, será competente el Estado de residencia de la sociedad que hizo la enajenación.

Para las demás modalidades de rentas de capitales, será competente el país del domicilio. Esta norma comprende las rentas de capital procedente de la venta de participaciones (incluso, las derivadas de la posesión de títulos-valores que no tienen el carácter de participación) y si se encuentran en manos de particulares y las leyes prevén ese gravamen.

9.3- INTERESES

El derecho preferente del país de residencia del perceptor es la solución del principio del régimen de los intereses de obligaciones y los títulos obligatorios¹⁰⁴

de corporaciones privadas y públicas, considerados en las empresas como gastos de explotación.

Unas veces se introduce una reducción del impuesto sólo para el caso de intereses que van al extranjero, y otras veces se da una exención a favor de los intereses de préstamos públicos (especialmente en Estados Unidos). Las recomendaciones de la Draft Convention de 1963 y el derecho de imposición al país de residencia, permiten al país de origen un gravamen, ya sea por medio de la deducción del impuesto o por la liquidación normal en una cuantía del 10 por 100. Ese derecho de imposición puede ser limitado en un Tratado de Derecho Internacional, ya que en éste se va a definir el poder de imposición ya sea al país de origen, o repartir el poder entre el país en que se produce y el país de residencia.

El lugar de establecimiento va a prevalecer sobre la residencia del perceptor de intereses (que a veces puede localizarse en un tercer país) cuando el préstamo que da lugar a los intereses funciona para los objetivos del establecimiento.

9.4- PAGO DE LICENCIAS

La definición de licencias es: son los derechos de uso de la propiedad intelectual de cualquier índole. Se conceden licencias de carácter industrial como: patentes, marcas comerciales, dibujos, experiencias “know how”; también de carácter artístico, literario y científico.

La influencia del poder de imposición del país de residencia del cedente de la licencia, que al mismo tiempo es el perceptor de los derechos de licencia, es más fuerte que en las demás clases de rentas de capital, en los cuales ese poder de imposición por parte del país de residencia debe ser exclusivo.

El régimen fiscal de los derechos de licencia ha sido reconocido como gastos de explotación en el cesionario de la licencia.

Capítulo III
“Tratados Internacionales Vigentes en

Costa Rica”

TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

1.- ASPECTOS GENERALES

1.1-ANTECEDENTES

El pasado 11 de enero de 1991, los Presidentes de Costa Rica, El Salvador, Honduras, Guatemala, Nicaragua y México firmaron en la ciudad de Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, la Declaración de Tuxtla Gutiérrez, el Acta y las bases para un acuerdo de Complementación Económica entre México y Centroamérica, en la cual se definieron una serie de objetivos primordiales, entre los cuales están: construir los pilares para que se efectúe una liberalización comercial por medio de un sistema de desgravación gradual arancelaria y la eliminación de barreras e impedimentos no arancelarios al flujo del comercio.

Los citados acuerdos fueron de gran ayuda para luego conformar el Tratado de¹⁰⁷

Libre Comercio entre Costa Rica y México porque en éstos se fijó la voluntad política de los países involucrados.

Finalmente, el día 5 de abril de 1994 se firmó, en la ciudad de México, el Tratado de Libre comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos y entró en vigencia el 1 de enero de 1995.

1.2- LOS FINES DE COSTA RICA AL APLICAR EL TRATADO

- Ampliar el comercio mexicano para introducir los productos costarricenses de exportación; por lo tanto se crean nuevas oportunidades de comercio en el área de bienes y servicios.

- Respecto al sector productivo, se tiene acceso a un mercado de noventa millones de consumidores y se permite que se puedan obtener materias primas mexicanas, lo cual obviamente es una manera de ser más competitivos.

- Promover las inversiones mexicanas en territorio costarricense, éstas se estarán ejecutando conforme a derecho.

- Costa Rica negociará con México mientras el primero no tenga que efectuar reformas sustanciales a la normativa costarricense, ya sea porque no existe consentimiento o porque México presente una mayor ventaja como, por

ejemplo, en el campo de servicios o de propiedad intelectual.

- Respetar los principios que se encuentran en el Acuerdo General sobre Aranceles Acuerdos y Comercio (GATT), y los resultados de la Ronda de Uruguay, con el objeto de establecer una zona de libre comercio compatible con el sistema multilateral.

- Lograr que Costa Rica tenga una mejor posición en el campo de las relaciones económicas internacionales, frente a una eventual adhesión al Tratado de Libre Comercio de Norteamérica (NAFTA).

- La negociación de dicho Tratado debe basarse en una participación bien amplia por parte de las instituciones del Estado, los gremios interesados y los sectores productivos nacionales y también que exista la posibilidad de efectuar las consultas necesarias que presenten los participantes.

1.3- SOBRE LA RELACIÓN COMERCIAL ENTRE COSTA RICA Y MÉXICO

México es el socio comercial número cuatro de Costa Rica.

Podemos notar que en los últimos años han demostrado un dinamismo en el comercio en forma especial, las exportaciones costarricenses hacia México, esto como resultado de la creación de una zona libre de comercio.

La balanza comercial vista en forma global es deficitaria para Costa Rica porque la mayor parte de las importaciones que Costa Rica efectúa con México están conformadas por petróleo y sus derivados.

(millones de US \$)

	1989	1990	1991	1992	1993
Exportaciones	4.79	14.06	11.98	17.55	62.90
Importaciones	95.13	63.78	85.15	122.86	115.60
Balanza comercial	90.34	49.72	73.17	105.31	52.90

1) Cifra preliminares del Banco Central de Costa Rica
Fuente: Dirección General de Estadística y Censos.

Entre los principales productos de exportación costarricenses hacia México están: textiles, prendas de vestir, carne bovina, camarones, aceites vegetales y básculas electrónicas.

Entre los principales productos de exportación mexicanos hacia Costa Rica encontramos: el petróleo y sus derivados, productos químicos inorgánicos, medicamentos, libros, textiles, tubería de acero y vehículos.

Balanza comercial de Costa Rica con México
(excluye petróleo y sus derivados)
(millones de US \$)

	1989	1990	1991	1992	1993
Exportaciones	4.71	13.82	11.91	17.37	62.48
Importaciones	52.48	50.66	52.57	71.77	75.57
Balanza comercial	47.77	36.85	42.66	54.40	1309

1) Cifra preliminares del Banco Central de Costa Rica
Fuente: Dirección General de Estadística y Censos.

2- ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

- Primera parte: Aspectos Generales

Capítulo I: Disposiciones Iniciales.

Capítulo II: Definiciones Generales.

- Segunda parte: Comercio de Bienes

Capítulo III: Trato Nacional y Acceso de Bienes al Mercado.

Capítulo IV: Sector Agropecuario y Medidas Fitosanitarias y
Zoosanitarias.

Capítulo V: Reglas de Origen.

Capítulo VI: Procedimientos Aduaneros.

Capítulo VII: Medidas de Salvaguarda.

Capítulo VIII: Disposiciones en Materia de Cuotas Compensatorias.

-Tercera parte: Comercio de Servicios
Capítulo IX: Principios Generales sobre el Comercio de Servicios.
Capítulo X: Entrada Temporal de Personas de Negocios.

- Cuarta parte: Medidas de Normalización
Capítulo XI: Medidas de Normalización.

- Quinta parte: Compras del Sector Público
Capítulo XII: Compras del Sector Público.

- Sexta parte: Inversión
Capítulo XIII: Inversión.

- Séptima parte: Propiedad Intelectual
Capítulo XIV: Propiedad Intelectual.

- Octava parte: Disposiciones Administrativas

Capítulo XV: Publicación, Notificación y Garantías de Audiencia y legalidad

Capítulo XVI: Administración del Tratado.

- Novena parte: Solución de Controversias
Capítulo XVII: Solución de Controversias.

- Décima parte: Otras Disposiciones
Capítulo XVIII: Excepciones.
Capítulo XIX: Disposiciones Finales.

Debido al tema en estudio, seguidamente se estudiará a fondo el tema arancelario de dicho tratado.

3- SÍNTESIS DE LOS CAPÍTULOS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO REFERENTES A LA NORMATIVA TRIBUTARIA

3.1- CAPÍTULO III: TRATO NACIONAL Y ACCESO DE BIENES AL MERCADO

Establece que las partes se comprometen a brindar:

- 1) Un trato nacional a los bienes originarios de la otra parte, así como lo estipula el Artículo III del GATT, exceptuando los productos que se indican en el anexo; en el caso de Costa Rica incluye los productos que son monopolio de RECOPE y la energía eléctrica; por su parte México, excluye los productos relacionados con la industria automotriz.
- 2) Así como también fijar el programa de desgravación arancelaria acordado, el cual presenta también programas de devolución y de diferimento de¹¹³

aranceles, la importación temporal de bienes, las muestras sin valor comercial, las exenciones arancelarias e impuestos de exportación.

3) Y el desarrollo de las otras medidas respectivas para establecer la zona de libre comercio entre las partes, entre las cuales podemos citar las restricciones a la adopción de medidas no arancelarias y la transparencia.

3.1.1- EL PROGRAMA DE DESGRAVACIÓN ARANCELARIA

3.1.1.1- ELIMINACIÓN DE ARANCELES ADUANEROS

Cada parte eliminará progresivamente los aranceles aduaneros. Existen dos listados de productos que disponen de doce categorías diferentes de desgravación, en los cuales a cada producto se le asigna una categoría de desgravación que indica el plazo y los términos para reducir el arancel hasta llegar al 0%.

TABLA DE LAS CATEGORÍAS Y TÉRMINOS DE ELIMINACIÓN DEL ARANCEL DE LOS DIFERENTES PRODUCTOS

Es importante hacer la salvedad de que esta desgravación se ha ido efectuando en forma gradual, en diez partes, empezando el primero de enero del 2000 y finalizando o quedando libre el primero de enero del 2009. Como lo vemos seguidamente:

CATEGORÍA	TÉRMINOS DE ELIMINACIÓN DEL ARANCEL (Fecha en que el arancel será 0%)
A	A partir del 1 de enero de 1995
B	A partir del 1 de enero de 1999 (en 5 etapas anuales que se inician al 1 de enero de 1995).
C	A partir del 1 de enero de 2004 (en 10 etapas anuales que se inician al 1 de enero de 1995).

D	Continuarán con libre comercio
E	A partir del 1 de enero de 2009 (en 15 etapas anuales a partir al 1 de enero de 1995).
C-2	A partir del 1 de enero de 2002 (en 5 etapas anuales a partir al 1 de enero de 1997).
Bp	A partir del 1 de enero de 1999 (sin reducción hasta el 31 de diciembre de 1998).
C-1	A partir de enero de 2004 (en 10 etapas anuales a a partir del 1 de enero de 1995; las primeras 5 etapas constituirán en una desgravación anual del 3%; las restantes 9 etapas desgravarán el arancel restante en etapas anuales iguales
E-1	A partir del 1 de enero de 2009 (en 15 etapas anuales a partir del 1 de enero de 1995; las primeras 6 etapas constituirán en una desgravación anual de 2,5%; las restantes 9 etapas desgravarán el arancel restante en etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 1999).
AE	Corresponde a comercio en azúcar
C-3	A partir del 1 de enero de 2004 (en 2 etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 2003).
E-2	Desgravación igual y gradual en 10 partes A partir del 1 de enero 2000 y quedando libre el 1 de enero 2009
E-3	A partir del 1 de enero de 2009 (en 4 etapas anuales iguales a partir del 1 de enero de 2006).

3.1.1.1.2- EXCLUSIÓN DE PRODUCTOS

Las partes cuentan con la potestad de excluir del Programa de Desgravación una lista de productos usados definidos, que son medio de transporte automotor de mantener prohibiciones para una serie de productos identificados por el código "EXCL", mientras no contraríen las disposiciones del GATT.

3.1.1.1.3- DISTRIBUCIÓN DE PRODUCTOS POR CATEGORÍA DE DESGRAVACIÓN

Según las listas de Desgravación de México y de Costa Rica, a cada uno le corresponde una cantidad determinada de productos.

Para ello tomamos como base las categorías expuestas anteriormente en el punto 3.1.1.1, en donde podemos observar en la "Tabla de las Categorías y Términos de la Eliminación del Arancel de los Diferentes Productos"

CATEGORÍA	COSTA RICA		MÉXICO	
A	4606	73.07	9502	79.35
B	741	11.76	856	7.15
C	791	12.55	1052	8.78
D	0	0	402	3.35
E	26	0.41	9	0.076
Bp	0	0	3	0.02
C-1	0	0	4	0.03
E-1	1	0.01	2	0.01
AE	4	0.06	7	0.06
C-3	4	0.06	0	0
E-3	1	0.01	0	0
C-2	17	0.25	8	0.06
EXCL	112	1.78	130	1.08
TOTAL	6303	99.97%	11975	99.97

3.1.1.1.4- RESTRICCIONES A LA INCREMENTACIÓN DE ARANCELES

En este punto se definió que ninguna de las partes podrá incrementar ningún arancel vigente, ni adoptar uno nuevo sobre los bienes originarios.

Por otro lado, sí podrán las partes restringir las importaciones mientras no distorsionen a las restricciones arancelarias existentes, esto con el fin de que asegurarse el cupo de importaciones, las cuales hayan sido realizadas al amparo de una cuota mediante contingentes arancelarios establecidos en el Programa de Desgravación pero para poder adoptar dichas restricciones solamente se permite si éstas no causan distorsiones adicionales a las derivadas del contingente arancelario; así mismo para ello deben haberse efectuado consultas previas.

3.1.1.2- PROGRAMAS DE DEVOLUCIÓN Y DE DIFERIMENTO DE ARANCELES ¹¹⁶

3.1.1.2.1- CONTENIDO

Los programas de reembolso, exención o reducción de aranceles que se deban de pagar por las importaciones de insumos que han sido incorporados a los productos exportados, deberán limitarse a: ya sea que exima, reembolse o reduzca los montos del arancel pagado o por pagar, sin que este reembolso, exención o reducción exceda el monto del arancel debido.

Queda prohibido para las partes que efectúen reembolsos, exenciones o reducciones de los derechos anti-dumping o compensatorios, en las primas recaudadas sobre bienes importados, las cuales han sido derivadas de sistemas de licitación aplicables a restricciones cuantitativas a la importación, de aranceles-cuota o de cupos de preferencia arancelaria, que se les cobren a los insumos importados incorporados a productos de exportación.

3.1.1.2.2- CONDICIONES PARA ELIMINAR LOS PROGRAMAS

Las partes adquieren el compromiso de no utilizar los programas de reembolso, reducción, exención de aranceles y a cobrar los aranceles que se deducen del

programa de diferimiento de aranceles.

Las condiciones para no utilizar los programas son las siguientes:

- 1) La parte dejará de reembolsar, reducir y eximir aranceles cuando Costa Rica aplique a un país que no sea parte alguna disposición parecida a ésta.
- 2) La parte dejará de reembolsar, reducir y eximir aranceles sobre los bienes importados por un período de tres años mientras que se demuestre que la reducción, exención o reducción ha causado una distorsión significativa del trato arancelario aplicado por la parte que los otorga y un daño a la producción nacional de bienes idénticos, similares o competidores directos de la otra parte.
- 3) En ningún caso se exigirá la no utilización de estos programas antes de enero del 2002.

3.1.1.2.3- DEFINICIÓN DE CONCEPTOS

Habrà una distorsión significativa del trato arancelario cuando:

1) Para el monto de los aranceles reembolsados, eximidos, o reducidos sobre los bienes importados exista producción en el territorio de las partes; exceda un cinco por ciento del valor total de las importaciones de bienes originarios durante un año y cubiertos en una fracción arancelaria de la parte importadora de ese bien.

2) Una parte reembolse, reduzca o exima de aranceles sobre bienes importados de terceros países, respecto de cuyos bienes esa parte mantenga restricciones cuantitativas y sean posteriormente exportados a la otra parte.

A manera de nota, es importante destacar que para determinar el daño o distorsión del trato arancelario, va a depender del menoscabo que se cause a la producción nacional. Definiendo a ésta como: “Producción Nacional: se entiende al productor o productores de bienes idénticos, similares o directamente competitivos que operen en un mismo territorio de una parte y que representen por lo menos un treinta y cinco por ciento de la producción total del territorio.” (40)

(40) Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos, pág. 21.

3.1.1.2.4- MERCANCÍAS EXCLUÍDAS

Existen bienes a los cuales no se aplicarán las restricciones de los programas de reembolso, reducción o exención de aranceles, y éstos son:

1) Los bienes que se importen bajo fianza para ser transportados o exportados al territorio de la otra parte.

2) Los bienes que se exporten a territorio de una parte en la misma condición en que se importaron a la parte que los exporta.

3) Los bienes que se importen a una parte, que luego se consideren exportados a territorio de la otra parte por motivo de haber sido enviados a una tienda libre de derechos, a tiendas a bordo de embarcaciones o como suministro para embarcaciones o aeronaves.

4) El reembolso sobre un bien importado incorporado en una mercancía de exportación, cuando ese reembolso se otorgue porque el bien no corresponde¹¹⁸

a las muestras o especificaciones del bien objeto, por motivo del embarque no consentido del consignatario.

5) Los bienes originarios importados a una parte que posteriormente se exporten a territorio de la otra parte, aunque estos vayan incorporados en otro producto de exportación.

3.1.1.3- IMPORTACIÓN TEMPORAL DE BIENES

3.1.1.3.1- BIENES AUTORIZADOS

La importación temporal es permitida sin importar el origen del bien ni tampoco si existe o no producción de determinado bien en el país importador, mientras que el bien sea: equipo profesional para el ejercicio de una actividad de negocios o profesional; equipo de prensa o para la transmisión de señales de radio o televisión y equipo cinematográfico; bienes para propósitos deportivos o destinados a exhibición; muestras comerciales y películas publicitarias.

3.1.1.3.2- CONDICIONES GENÉRICAS

La importación temporal de éstas cuatro categorías de bienes, se encuentran sujetas a ciertas condiciones que las partes pueden exigir. Existen condiciones

comunes para las cuatro categorías indicadas en el apartado anterior, las cuales son:

- 1) Que el bien no sea objeto de venta, cesión o arrendamiento.
- 2) Que venga acompañado de una garantía de pago de los aranceles.
- 3) Que sea susceptible de identificación.
- 4) Que se exporte a la salida de la persona o dentro del plazo que corresponda a la importación temporal.
- 5) Que se exporte en cantidades razonables de acuerdo con el uso que se le quiera dar.
- 6) Que no sufra transformación o modificación alguna, salvo el desgaste normal por su uso.
- 7) Que cumpla con las normas sanitarias, fitosanitarias o técnicas que¹¹⁹ procedan.

3.1.1.3.3- CONDICIONES ESPECÍFICAS

Este tipo de condiciones se le pueden exigir a las tres primeras categorías de bienes mientras sea una importación temporal. Las condiciones son:

- 1) Deben ser importadas por un nacional o residente de la otra parte.
- 2) Que el bien sea utilizado únicamente por la persona visitante en el desempeño de su actividad, profesión o negocio.

En el caso de la cuarta categoría su condición es que se importen sólo para efectos de levantamiento de pedidos de bienes o servicios que se suministren transfronterizamente.

3.1.1.4- MUESTRAS SIN VALOR COMERCIAL

Se autoriza a las partes para que puedan importar las muestras sin valor comercial de forma libre, provenientes de la otra parte.

3.1.1.5- EXENCIONES ARANCELARIAS

En este caso existe una subdivisión respecto a la clasificación de las exenciones arancelarias en este Tratado de Libre Comercio; son:

A) Las exenciones y requisitos de desempeño.

B) Las exenciones con beneficiario específico.

Seguidamente sus características y diferencias:

3.1.1.5.1- EXENCIONES Y REQUISITOS DE DESEMPEÑO

En este tipo de exenciones se tiene que ninguna de las partes podrán adoptar nuevas medidas de exención que estén condicionadas al cumplimiento de un requisito de desempeño y se comprometen a que, a partir del primero de enero del dos mil dos, no se podrán mantener exenciones de esta índole.

3.1.1.5.2- EXENCIONES CON BENEFICIARIO ESPECÍFICO

En este tipo de exención no se pueden otorgar exenciones arancelarias sobre¹²⁰ bienes que son destinados al uso comercial que favorezcan categorías

especiales de sujetos o hacerlas extensivas a cualquier importador, si la otra parte logra demostrar que la exención tiene un efecto desfavorable sobre su economía, o para los intereses comerciales de las personas de esa parte.

3.1.1.6- IMPUESTOS DE EXPORTACIÓN

Las partes se comprometen a no cobrar impuestos, aranceles o cargos a la exportación de mercancías, excepto que se adopten sobre ese bien cuando esté destinado al consumo interno. También no podrán incrementar o adoptar derechos aduaneros por concepto de servicio prestado por la aduana. Comprometiéndose a eliminar los impuestos de exportación existentes para el primero de julio de mil novecientos noventa y nueve.

3.1.1.7- TEXTILES

Según la desgravación arancelaria de textiles, esta se efectuará de acuerdo con la categoría de desgravación.

Estarán sujetos al Programa de Desgravación Arancelaria y a cuotas que aumentan progresivamente, en un plazo que va desde el primero de enero de mil novecientos noventa y cinco al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve. Las cuotas se aplican tanto en México como en

Costa Rica; no se permiten las exportaciones de productos que se puedan clasificar en una misma partida arancelaria que sobrepasen en su valor, el treinta por ciento de la cuota asignada para ese año. Cuando las exportaciones sobrepasen las cuotas monetarias, no se les aplicará las reglas de origen.

Desde el primero de enero de dos mil, las partes aplicaron el Programa de Desgravación sin estar sujetas a fechas o reglas de origen.

3.1.2- MEDIDAS NO ARANCELARIAS

3.1.2.1- RESTRICCIONES A LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS NO ARANCELARIAS

Ninguna de las partes podrá mantener ninguna prohibición ni restricción a la¹²¹

importación de cualquier bien de la otra parte o exportación hacia la otra parte, excepto lo que indica el artículo XI del GATT .(41)

3.1.2.1.2- EXCEPCIONES

Las partes negociaron un listado de productos a los cuales no se aplica la prohibición de restringir la importación o exportación de bienes.

Pueden restringir la importación de mercancía.

Por su parte, México excepcionó los productos de la industria automotriz, algunos productos de artículos textiles confeccionados; algunos productos de reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y ciertos productos de: combustibles minerales, aceites minerales y productos químicos inorgánicos.

Costa Rica excepcionó algunos productos de: artículos textiles confeccionados; combustibles minerales, aceites minerales; caucho y manufacturas de caucho. Y puede restringir la importación de mercancía utilizada en los vehículos automóviles, tractores, ciclos y demás vehículos.

(41) Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos, pág 23.

3.1.2.2.- TRANSPARENCIA

La obligación de publicar y notificar todas las leyes, reglamentos, procedimientos y disposiciones administrativas de carácter general en una parte y que adopten, modifiquen o deroguen un instrumento de política comercial o que se refieran, en general, a comercio exterior.

Es importante destacar que no podrá ponerse en vigencia una restricción arancelaria sin antes publicarla, o sea se debe cumplir con el principio de publicidad. Ninguna de las obligaciones de transparencia implica que se debe revelar información confidencial cuya divulgación implique quebrantar la ley o que sea contraria al interés público o que pueda perjudicar a los intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas.

3.2- CAPÍTULO IV: SECTOR AGROPECUARIO Y MEDIDAS FITOSANITARIAS Y ZOOSANITARIAS

Sobre este tema se desarrollará los aspectos relevantes a la materia de aranceles, por ser este el tema central de la investigación.

3.2.1- ACCESO A MERCADOS

Las partes no van a utilizar el mecanismo de resolución de controversias del GATT cuando el arancel sea aplicable a un bien agropecuario que se encuentre en el Programa de Desgravación Arancelaria y sea superior al establecido en la Lista de Concesiones Arancelarias del GATT.

Ninguna de las partes podrá aplicar a un bien agropecuario determinado un arancel que sea superior al menor entre el establecido en su programa de Desgravación Arancelaria y al establecido en un acuerdo del GATT; conforme a un acuerdo alcanzado de acuerdo con el GATT, una parte podrá decidir convertir una prohibición a sus importaciones, ya sea en un arancel cuota o en un arancel aduanero.

El Comité de Comercio Agropecuario estudiará la posibilidad de eliminar gradualmente las prohibiciones, restricciones o aranceles aduaneros sobre las importaciones de bienes agropecuarios. Al igual que la posibilidad de acelerar

la desgravación de los aranceles establecidos en el Programa de Desgravación Arancelaria.

Se establece una tasa más baja que la de nación más favorecida para iniciar la desgravación arancelaria, por parte de México, de los bienes agropecuarios donde se da una consolidación de preferencias arancelarias en la cual existe un tratamiento preferencial por parte de México para un grupo de productos. Éste mantendrá las preferencias arancelarias otorgadas a Costa Rica en el Tercer Protocolo Modificador del Acuerdo de Alcance Parcial para los bienes listados en el anexo número uno del artículo 4-04 que posteriormente detallaré. La desgravación arancelaria se iniciará a partir de la fecha en que expire el Tercer Protocolo Modificador del Acuerdo del Alcance Parcial y se aplicará la tasa de nación más favorecida vigente.

Las partes no podrán reembolsar aranceles o eximir el pago de éstos por un bien agropecuario importado a su territorio que sea sustituido por otro idéntico o similar luego exportado al territorio de la otra parte, o que sea utilizado como material en la producción de otro bien agropecuario posteriormente exportado a territorio de la otra parte.

Tenemos que las partes podrán adoptar o mantener una prohibición o restricción o un arancel aduanero sobre la importación de los bienes agropecuarios comprendidos en el anexo número uno del artículo 4-04 : en el cual Costa Rica excluye 99 fracciones arancelarias a 8 dígitos en productos como: aves, lácteos, papas, cebollas, banano, café, embutidos, azúcar, cacao, alcoholes, cigarrillos, tabaco, cigarros y ciertos productos químicos orgánicos; México excluye 122 fracciones arancelarias a 8 dígitos en productos como: aves, lácteos, papas, cebollas, banano, café, mermeladas, ciertos embutidos, azúcar, cacao, alcoholes, cigarrillos, tabaco, cigarros y ciertos productos químicos orgánicos.

3.2.2- SUBSIDIOS A LA EXPORTACIÓN

Las partes se comprometen a eliminar los subsidios a la exportación cuando el arancel aduanero que la parte importadora aplique, alcance el nivel de cero. Desde el primero de enero de mil novecientos noventa y nueve no se pueden

establecer o mantener subsidios a la exportación, ya que cada parte hizo su renuncia a ello.

3.3- CAPÍTULO V: REGLAS DE ORIGEN

Para determinar el origen de las mercancías se utilizan cinco criterios fundamentales:

1) Productos “totalmente producidos”, los cuales son los originarios o sea que hayan sido totalmente extraídos, cosechados, nacidos, obtenidos, cazados, pescados o producidos en el territorio de una o ambas partes. Como por ejemplo: los minerales, vegetales, animales y todos aquellos bienes producidos en un territorio de una o ambas partes.

2) Exclusión de los procesos mínimos; los cuales no son mercancías¹²⁴ originarias, ya sea porque han sido sometidas a un proceso mínimo que no

transforma los insumos sino que son operaciones sin importancia comercial. Como por ejemplo: la dilución en agua o en otra sustancia que no altere las características del bien; las operaciones destinadas a asegurar la conservación de los bienes durante su transporte o almacenamiento; el embalaje; etc.

3) Cambio en la clasificación arancelaria, el cual consiste en determinar si la clasificación arancelaria de los insumos importados utilizados en el producto final cambia en relación con el producto final. La clasificación del bien final deberá ser diferente a la clasificación aplicable al insumo importado cuando ingresó al país donde se produjo el bien final. Para que el bien se considere originario, ese cambio en la clasificación arancelaria deberá ser, por lo menos, al nivel que se especifica en la respectiva norma de origen aplicable al bien final.

4) Utilización de Porcentajes de Contenido Regional; este sistema ayuda a complementar el sistema de origen con un criterio que estipula el porcentaje del valor agregado regional mínimo que deberá satisfacer el producto para que sea considerado originario. Para ello se utilizan dos métodos: el método de valor de transacción y el método de costo neto.

5) Requisitos Específicos de Origen, los cuales son condiciones especiales del producto, o de su proceso de fabricación, y su importancia es que se utilizan

para otorgar o excluir el origen del producto.

3.4- CAPÍTULO VI: PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

3.4.1- LOS PROCEDIMIENTOS ADUANEROS PARA ORIGEN

3.4.1.1- DECLARACIÓN Y CERTIFICACIÓN DE ORIGEN

El certificado de origen servirá para certificar que un bien que se exporta del territorio de una parte al de la otra, parte califica como originario. Se formaliza firmando un certificado de origen ya sea para una sola o más exportaciones.

3.4.1.2- OBLIGACIONES RESPECTO A LAS IMPORTACIONES

Cada parte requerirá al importador que solicite un trato preferencial para un bien importado, que declare por escrito, en el documento de importación, que el bien califica como originario; cuando el importador tenga motivos para creer que el certificado de origen contiene información incorrecta, presente una declaración corregida y pague los aranceles correspondientes.

En caso de no cumplirse con los requisitos, ésta se negará el trato preferencial al bien importado. Cuando no se ha solicitado un trato preferencial para un bien que hubiere calificado para ese tratamiento, el importador del bien puede solicitar la devolución de los aranceles pagados en exceso.

3.4.1.3- EXCEPCIONES

No van a requerir certificado de origen las importaciones con fines comerciales o no comerciales de bienes cuyo valor en aduanas no exceda de mil dólares, o una importación del bien para el cual la parte importadora haya dispensado el requisito de presentación del certificado.

3.4.1.4- REGISTROS CONTABLES

El exportador o productor que llene y firme un certificado de origen deberá conservar durante un mínimo de cinco años después de la firma todos los registros y documentos sobre el origen del bien.

El importador que solicite trato preferencial deberá conservar, durante un mínimo de cinco años a partir de la fecha de importación, la documentación relativa a ello.

3.4.1.5- PROCEDIMIENTOS PARA VERIFICAR EL ORIGEN

Cada parte podrá verificar el origen del bien por medio de cuestionarios escritos dirigidos a exportadores o productores mediante visitas de verificación a un exportador o un productor, con el propósito de examinar los registros y documentos que acrediten el cumplimiento de reglas de origen y de inspeccionar las instalaciones.

3.4.1.6- REVISIÓN E IMPUGNACIÓN

Se otorgarán los mismos derechos de revisión e impugnación de resoluciones de origen y de criterios anticipados previstos para un importador en su territorio, a un exportador o un productor de la otra parte.

3.4.1.7- SANCIONES

Se establecerán sanciones penales, civiles o administrativas por infracciones a las leyes de cada parte.

3.4.1.8- CRITERIOS ANTICIPADOS

Cada parte dispondrá que se otorguen los criterios anticipados por escrito previos a la importación de un bien a su territorio.

3.4.1.9- COMITÉ DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

Le corresponderá la interpretación, aplicación y administración de los asuntos de clasificación arancelaria y de valoración, al Comité de Procedimientos Aduaneros integrado por representantes de cada una de las partes.

3.4.2- ADMINISTRACIÓN ADUANERA

3.4.2.1- PRINCIPIOS GENERALES

Las autoridades competentes deberán fortalecer los vínculos de cooperación, estimular las prácticas de coordinación entre las autoridades e incrementar el intercambio comercial entre ellas.

3.4.2.2- USO DE SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE INFORMACIÓN

Se implementarán sistemas de transmisión electrónica para la gestión aduanera.

3.4.2.3- COMITÉ DE COORDINACIÓN ADUANERA

Este Comité se encargará del desarrollo, aplicación y administración de la coordinación aduanera; contará con otras funciones como: proponer lineamientos y formatos uniformes. Éste busca la simplificación y facilitación por parte de las autoridades competentes en el área de aduanas para asuntos relacionados con despachos de bienes, internación de unidades de transporte, procedimientos para la realización de ferias y exposiciones, ingreso de muestras o muestrarios e ingreso del equipaje de los pasajeros.

3.5- CAPÍTULO VIII: DISPOSICIONES EN MATERIA DE CUOTAS COMPENSATORIAS

3.5.1- EL PRINCIPIO GENERAL

Se establece como Principio General el rechazo de toda práctica comercial desleal y se reconoce la necesidad de eliminar los subsidios a la exportación.

3.5.2- SUBSIDIOS DIRECTOS A LA EXPORTACIÓN

3.5.2.1- CONSOLIDACIÓN DE LOS SUBSIDIOS EXISTENTES Y COMPROMISOS DE ELIMINACIÓN

Las partes se comprometen a no otorgar nuevos subsidios directos a la

exportación a partir de la entrada en vigor de este Tratado y se obligan a eliminar los existentes en esa fecha, para los bienes exportados al territorio de la otra parte, cuando el arancel que ésta última aplique a dichos bienes llegue a cero. Para el primero de enero de mil novecientos noventa y nueve deben estar eliminados todos los subsidios.

3.5.2.2- CONDICIONES PARA LA IMPOSICIÓN DE CUOTAS COMPENSATORIAS

Durante el período en que los subsidios directos a la exportación permanezcan vigentes, las partes podrán imponer “cuotas compensatorias”, las que procederán cuando la parte importadora de los bienes beneficiados con esos subsidios considere que el otorgamiento de los mismos tiene efectos¹²⁸ desfavorables sobre su comercio.

3.5.2.3- PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE UNA CUOTA COMPENSATORIA

Las partes deberán celebrar consultas entre sí. Si la parte exportadora no suspende el otorgamiento del subsidio durante los treinta días siguientes a la conclusión de las consultas, la parte importadora podrá imponer cuotas compensatorias en el monto necesario para eliminar el efecto desfavorable sobre el comercio.

La parte exportadora tendrá un plazo determinado para presentar pruebas de que los subsidios directos no han producido los efectos desfavorables que se alegan.

3.5.3- PRINCIPIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La legislación nacional va de la mano con las disposiciones del Tratado y el GATT.

3.5.4- OBLIGACIÓN DE DAR POR TERMINADA UNA INVESTIGACIÓN

La parte importadora pondrá fin a una investigación cuando su autoridad

competente determine que el margen de dumping o de subsidio es menor del dos por ciento (porcentaje del precio de exportación), para el caso del dumping o menor del uno punto cinco por ciento para el caso del subsidio.

Procederá cuando se determine que no existen pruebas suficientes del dumping, subsidio, o del daño; o que el volumen de las importaciones objeto de dumping o subsidio, o el daño son insignificantes; por lo tanto, deberán representar menos del uno por ciento del mercado interno o menos del tres por ciento de las importaciones totales de los bienes idénticos o similares de la parte importadora.

3.6- CAPÍTULO XIII: INVERSIÓN

3.6.1- DOBLE TRIBUTACIÓN

Las partes convienen en iniciar negociaciones tendientes a la celebración de convenios para evitar la doble tributación.

3.7- CAPÍTULO XVI: ADMINISTRACIÓN DEL TRATADO

3.7.1- LA COMISIÓN ADMINISTRATIVA

Estará integrada por el Ministro de Comercio Exterior y el Secretario de Comercio y Fomento Industrial.

Entre sus principales funciones están: velar por el cumplimiento y la correcta aplicación de las disposiciones del Tratado, contribuir a la solución de controversias que surjan con ocasión de su aplicación y supervisar la labor de los comités. Podrá establecer y delegar responsabilidades en comités, grupos de trabajo y expertos, solicitar asesorías y adoptar cualquier otra acción para el ejercicio de sus funciones.

Se reunirá por lo menos una vez al año o en cualquier momento a petición de una parte.

3.8- DISPOSICIONES FINALES

3.8.1- ANEXOS

Los anexos constituyen parte integral del Tratado.

3.8.2- ENMIENDAS

Se pueden acordar modificaciones y adiciones siempre que aprueben los procedimientos jurídicos y sean parte integral del Tratado.

3.8.3- ENTRADA EN VIGOR

El Tratado entrará en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y cinco.

3.8.4- RESERVAS

No se harán reservas ni declaraciones al momento de ratificarse el Tratado.

3.8.5- ACCESIÓN

Podrá incorporarse al Tratado un país o grupo de países de Centroamérica mientras se sujeten a los términos convenidos. No tendrá vigencia si al momento de adhesión el país o grupo de países no otorga su consentimiento. La adhesión entrará en vigor en el momento en que las formalidades jurídicas concluyan.

3.8.6- DENUNCIA

La denuncia surtirá efecto ciento ochenta días después de comunicarla a la parte. Si se ha dado la adhesión de un país o grupo de países, en caso de denuncia el Tratado permanecerá en vigor para las otras partes.

4- ANÁLISIS PROPIO DE LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO APLICADOS AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE COSTA RICA Y MÉXICO

El primer Principio del Derecho Internacional Tributario que se aplica es el Principio de Soberanía porque todo Estado tiene soberanía sobre el mismo y los Tratados Internacionales tienen la característica de ser voluntarios, de ahí la importancia de dicho principio.

En la sección de las “restricciones a la incrementación de aranceles”, se aplica el Principio de Justicia Tributaria porque se está cumpliendo con la obligación de restringir las importaciones en el tanto no se distorsionen las restricciones ya existentes en el Programa de Desgravación Arancelaria, respetando así las¹³¹ relaciones de índole económico entre los países signatarios. También se aplica

el Principio de Consideración Económica porque las relaciones detalladas son de tipo económico.

Sobre las “condiciones para eliminar los programas”, se aplica el Principio de Justicia Tributaria porque las partes adquieren el compromiso de no utilizar programas de reembolso, reducción, exención de aranceles, igualmente se aplica el Principio de Consideración Económica, ya que estas condiciones son un ejemplo de una consideración permanente de las finalidades económicas dentro del territorio de los países partes.

Las “mercancías excluidas”, se aplica el Principio de Estado de Derecho; ya que el Estado presenta la función de determinar y asegurar el ámbito y los límites de la actividad económica; esto primeramente por su potestad de imperio y porque considera que la exclusión de productos es lo más conveniente para proteger al productor nacional, uniéndose los ciudadanos a delimitar esta actividad económica.

Las “exenciones y requisitos de desempeño” se tiene que ninguna de la partes podrá adoptar nuevas medidas de exención condicionadas al cumplimiento de un requisito de desempeño, cumpliendo así con el Principio de Justicia Tributaria.

Las “exenciones con beneficio específico”, se aplica el Principio de Buena Fe

ya que se está ejecutando una interpretación de los principios del Derecho Tributario, pudiendo modificar la aplicación del Tratado en este caso, de forma análoga al Principio de Consideración Económica; porque no se pueden otorgar exenciones arancelarias sobre bienes destinados al uso comercial que favorezca ya sea a categorías especiales de sujetos o extenderla a cualquier importador en caso de que la otra parte demuestre que la exención tiene un efecto desfavorable para su economía.

En el apartado de “textiles”, la desgravación se aplica de acuerdo a la categoría de desgravación, aplicando varios principios; el Principio de Justicia Tributaria porque si se analiza el “Programa de Desgravación Arancelaria” como una obligación tributaria que las partes firmantes del Tratado están adquiriendo. El Principio de Estado de Derecho porque el Estado acepta esta obligación en base a que este posee la potestad de imperio tomando en cuenta la capacidad¹³² económica del país.

En el “procedimiento para la importación de una cuota compensatoria”, las partes tienen la obligación de celebrar consultas entre sí; en caso de que la parte exportadora no suspenda el otorgamiento del subsidio durante los treinta días siguientes a la conclusión de las consultas, la parte importadora tiene la posibilidad de imponer cuotas compensatorias y así eliminar el efecto desfavorable en el comercio. Se aplica el Principio de Buena Fe, ya que con este principio se puede “variar” el convenio y no aplicarlo de forma taxativa, porque presenta la particularidad de mostrar cierta flexibilidad.

TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y LA REPÚBLICA DOMINICANA

1.- ASPECTOS GENERALES

1.1-ANTECEDENTES

Los pasados cinco y seis de noviembre de mil novecientos noventa y siete, se celebró la Cumbre Presidencial entre los países de Centroamérica y República Dominicana y se establecieron en ella que el Acuerdo pertinente incluiría normas sobre los siguientes temas: comercio de bienes, servicios e inversión.

Posteriormente en el plazo de noviembre de mil novecientos noventa y siete y febrero de mil novecientos noventa y ocho se efectuaron reuniones a nivel técnico y viceministerial.

La primera ronda de negociaciones se celebró el dieciocho y diecinueve de febrero de mil novecientos noventa y ocho. La segunda ronda se efectuó el catorce, quince dieciséis de abril de mil novecientos noventa y ocho y ahí se firmó la parte normativa del Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y República Dominicana, pero quedaban pendientes de negociar los elementos sustantivos del Tratado, los Presidentes acordaron un “Plan de Acción para la implementación del Tratado de Libre comercio Centroamérica-la República Dominicana”, en el cual se establecieron los siguientes asuntos pendientes:

- La definición de los productos excluidos de la desgravación arancelaria inmediata.
- La definición de las reglas de origen para una serie de productos como: pollo, embutidos, aceites, productos lácteos, textiles, artículos de confección.
- La decisión sobre el tratamiento que se otorgará a los bienes producidos en zonas francas y otros regímenes fiscales especiales.

En agosto de mil novecientos noventa y ocho se llevó a cabo una nueva ronda de negociaciones a nivel técnico, con el objeto de llegar a un acuerdo sobre los elementos pendientes del Tratado. Se lograron algunos avances pero las negociaciones no pudieron concluir ya que no hubo acuerdo entre la República Dominicana y los países centroamericanos sobre lo referente a la lista de

productos sujetos a excepción.

Del dos al cinco de noviembre de mil novecientos noventa y ocho se efectuó una nueva ronda de negociaciones y ahí acordaron la lista de productos que formarán parte de la lista de exclusiones.

En el mes de noviembre de mil novecientos noventa y ocho se firmó el Tratado y luego de que la Asamblea Legislativa lo aprobó entra en vigencia a partir de mil novecientos noventa y nueve.

1.2- LOS FINES DE COSTA RICA AL APLICAR EL TRATADO

- Estimular la expansión y diversificación del comercio de bienes y servicios entre las partes.
- Promover condiciones de libre competencia dentro del Área de Libre Comercio.¹³⁴

- Eliminar las barreras al comercio entre las partes.
- Eliminar las barreras al movimiento de capitales y personas de negocios entre los territorios de las partes.
- Aumentar las oportunidades de inversión en los territorios de las partes.
- Promover y proteger las inversiones y fortalecer la capacidad competitiva de los países partes en el campo del comercio internacional.
- Crear procedimientos eficaces para la aplicación y cumplimiento del Tratado, para su administración conjunta y la solución de controversias.

1.3- SOBRE LA RELACIÓN COMERCIAL ENTRE COSTA RICA Y REPÚBLICA DOMINICANA

Aunque los niveles de exportación de Costa Rica hacia la República Dominicana son relativamente bajos, en el Caribe es su principal socio.

Desde el año mil novecientos noventa y cinco se ha notado un incremento a favor de los costarricenses a una tasa promedio del treinta por ciento anual.

Las importaciones desde la República Dominicana hacia Costa Rica han aumentado en un cuarenta por ciento anual.

2- ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

-Primera parte: Aspectos Generales

Capítulo I: Disposiciones Iniciales.

Capítulo II: Definiciones Generales.

-Segunda parte: Comercio e Inversión

Capítulo III: Trato Nacional y Acceso de Bienes al Mercado.

Capítulo IV: Reglas de Origen.

Capítulo V: Procedimientos Aduaneros.

Capítulo VI: Medidas Sanitarias y Fitosanitarias.

Capítulo VII: Prácticas Desleales de Comercio.

Capítulo VIII: Medidas de Salvaguardia.

Capítulo IX: Inversiones.

Capítulo X: Comercio de Servicios.

Capítulo XI: Entrada Temporal de Personas de Negocios.

Capítulo XII: Compras del Sector Público.

Capítulo XIII: Obstáculos Técnicos al Comercio.

Capítulo XIV: Propiedad Intelectual.

Capítulo XV: Política de Competencia.

Capítulo XVI: Solución de Controversias.

Capítulo XVII: Excepciones.

- Tercera parte: Disposiciones Institucionales

Capítulo XVIII: Administración del Tratado.

Capítulo XIX: Transparencia.

- Cuarta parte: Otras Disposiciones

Capítulo XX: Disposiciones Finales.

3- SÍNTESIS DE LOS CAPÍTULOS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO REFERENTES A LA NORMATIVA TRIBUTARIA

3.1- CAPÍTULO III: TRATO NACIONAL Y ACCESO DE BIENES AL MERCADO

Establece que las partes se comprometen a brindar:

1) Un trato nacional a los bienes originarios de la otra parte según el artículo III del GATT o cualquier otro Tratado posterior que las partes suscriban.

2) Cada parte se compromete a eliminar en la fecha de entrada en vigor del Tratado los aranceles aduaneros a la totalidad de los bienes originarios de las partes. Esta desgravación inmediata no se aplicará a los productos contenidos en las listas del Anexo al Artículo (3-04) del Tratado, en el cual se establece la Desgravación Arancelaria.

Primero, se establece un primer término en el programa de desgravación arancelaria que terminará en el año dos mil cuatro, para los siguientes productos:

- Carne de res.
- Carne de cerdo.
- Leche fluida.
- Tomates preparados.
- Salsas de tomate.
- Papel higiénico.
- Manteles.
- Servilletas de papel.
- Sacos de polietileno.
- Polipropileno.
- Sueros medicinales.
- Láminas y placas de plástico.
- Camarones.

Por otro lado, el Anexo al Artículo 3-04 establece una lista de productos que estarán excluidos del libre comercio entre las partes, los cuales son:

- Azúcar.
- Derivados del petróleo.
- Café tostado y sin tostar.
- Harina de trigo.
- Alcohol etílico.
- Arroz.
- Pollo.
- Leche en polvo.
- Cebollas.
- Ajos.
- Frijoles.

- Tabaco.
- Cigarrillos.

Nota: para Costa Rica se establecen dos cuotas preferenciales en pechugas de pollo y leche en polvo.

Aparte del programa de liberalización comercial se incluye una disposición especial en la que Nicaragua fue autorizada para seguir cobrando el Arancel Temporal de Protección hasta el primero de enero de mil novecientos noventa y nueve exceptuando una lista de bienes en los que lo podrá hacer en un período mayor según lo dispone del anexo.

Las importaciones que procedan de la zona franca de alguna de las partes recibirán un trato distinto en el Tratado, ya que estas mercancías si logran cumplir con las normas de origen, no estarán exentas en un cien por ciento de los derechos arancelarios, sino que deberán cancelar los mismos derechos y aranceles que se les aplican a los bienes producidos en las zonas francas del país de importación.

3) Las partes van a aplicar su legislación interna que rige sobre bienes exportados y sobre los programas de diferimiento de aranceles aduaneros; se establece que la legislación de cada país no debe contrariar con los derechos y obligaciones de cada parte ante la Organización Mundial de Comercio.

4) Las partes podrán utilizar su legislación interna para valorar sus importaciones, hasta que no se adopte el Código de Valoración Aduanera del GATT de mil novecientos noventa y cuatro. Se excluye totalmente la posibilidad de aplicar los precios de referencia o precios mínimos para efectos de valoración aduanera de bienes originarios.

5) Existe un compromiso entre las partes para eliminar total e inmediatamente las barreras que no sean de tipo arancelario y no imponer restricciones a la importación que no se basen en el artículo XX del GATT de mil novecientos¹³⁸ noventa y cuatro; en el Capítulo de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias y en el

Capítulo de Obstáculos Técnicos al Comercio de este Tratado. Se comprometen a eliminar las restricciones a la importación de bienes originarios de otra parte; deberá demostrar a la otra parte que estas medidas están de acuerdo con la normativa de la Organización Mundial de Comercio.

6) Las partes se comprometen a no incrementar ni establecer nuevos derechos de trámite aduanero por concepto de los servicios que presta la aduana. Tienen la obligación de eliminar el tipo de derechos a los bienes originarios de una parte. Eliminan los derechos o cargos consulares a los bienes originarios y la posibilidad de exigir este tipo de formalidades.

7) Se establecen reglas para los requisitos de marcado de origen de los productos importados al territorio de las partes originarias de la otra parte; y así el comprador final cuenta con toda la información sobre la procedencia de dichas reglas.

8) Las partes ratificaron sus derechos y obligaciones derivadas del Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, en materia de ayudas internas, apoyos y subvenciones a la exportación. Su normativa principal es el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias y establece tres tipos de subsidio:

a) Las subvenciones prohibidas: son aquellas en las que su concesión está supeditada al logro de determinados objetivos de exportación o la utilización de productos nacionales en lugar de productos importados.

b) Las subvenciones no recurribles: pueden ser subvenciones no específicas o subvenciones específicas para actividades de investigación industrial, de desarrollo precompetitivas, asistencia para regiones desfavorecidas o para tipos de asistencia para adaptar instalaciones existentes a nuevas leyes sobre el medio ambiente.

c) Las subvenciones recurribles: son todas las subvenciones no contenidas en ninguno de los dos tipos anteriores.

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas compensatorias dispone que los países en vías de desarrollo pudieran seguir aplicando subvenciones prohibidas, hasta el primero de enero de dos mil dos.

3.2- CAPÍTULO IV: REGLAS DE ORIGEN

3.2.1- CRITERIOS PARA DETERMINAR EL ORIGEN

A) Productos totalmente obtenidos en las partes: son originarios los productos y subproductos obtenidos totalmente en una parte, como los animales vivos nacidos y criados, obtenidos por caza, trampas, pesca, recolección o captura, los productos obtenidos de esos animales vivos, las plantas y productos de plantas cosechados o recolectados en esa parte, los minerales y otras sustancias que surjan naturalmente extraídos o tomados. Los desechos y desperdicios derivados de operaciones de fabricación o transformación o del consumo y aptos sólo para su eliminación o para la recuperación de materias primas, las mercancías obtenidas o producidas con base en los productos definidos anteriormente. También los productos del mar, suelo o subsuelo marino, extraídos fuera de las aguas territoriales por barcos con bandera nacional registrados o arrendados por empresas legalmente establecidas en el territorio de la parte, mercancías producidas a bordo de barcos a partir de peces, crustáceos, moluscos y otros obtenidos del mar por barcos registrados por una parte y que lleven su mercancía las mercancías elaboradas

únicamente en los territorios de las partes a partir de productos originarios.

B) Exclusión de procesos mínimos: existe una serie de procesos mínimos que, de por sí o combinados, no otorgan origen a las mercancías como las labores efectuadas para asegurar el buen estado de conservación de las mercancías durante su transporte o almacenamiento, ya sea que faciliten el envío o transporte o el envasado o presentación de las mercancías para su venta. Entre este tipo de procesos se encuentran: la refrigeración, congelación, selección, clasificación, pelado, división de envíos a granel, agrupación en paquetes, adhesión de marcas, reenvasado, dilución, etc.

C) Cambio en la clasificación arancelaria: para ello es indispensable la utilización del Sistema Armonizado con Designación y Codificación de Mercancías y sus correspondientes versiones centroamericana y la de República Dominicana; la mercancía deberá cumplir con el cambio de ¹⁴⁰ clasificación arancelaria que estipula la regla de origen específica que se le

debe aplicar, cambio que puede ser a nivel de Capítulo, de Partida o Subpartida.

D) Requisitos específicos de origen: estos van a ser condiciones o procesos especiales de fabricación o producción que van a ocasionar que al bien producido se le conceda o no la calificación de originario.

Son disposiciones que complementan una regla principal.

3.2.2- LA ACUMULACIÓN

Por medio de la acumulación, las materias o productos originarios del territorio de cualquiera de las partes, incorporados a una determinada mercancía en el territorio de otra parte puede que se consideren originarios del territorio de la otra parte.

3.2.3- DISPOSICIONES ESPECIALES

A) La Regla de Minimis: es una regla que permite una flexibilización sobre el cumplimiento de la regla de origen respectiva, si una mercancía no cumple con el cambio de clasificación arancelaria estipulado en la regla de origen específica que debe aplicársele, se considerará originaria si el valor de todos

los materiales o productos no originarios que no cumplen con el cambio de clasificación exigido no excede el siete por ciento.

B) Las Mercancías Fungibles: son las mercancías intercambiables para efectos comerciales y que sus propiedades son esencialmente idénticas. Si en los inventarios se encuentran mezcladas mercancías fungibles originarias y no originarias, existen tres métodos de inventarios para establecer el origen:

- 1) Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)
- 2) Últimas Entradas, Últimas Salidas (UEPS)
- 3) El de Promedios

El método que se escoja deberá ser utilizado durante todo el año fiscal.

C) Juegos Surtidos de Productos: se establece un principio que se va a aplicar a las mercancías que se van a clasificar como juegos o surtidos, y pueden calificar como originarios, siempre y cuando cada una de las mercancías¹⁴¹

contenidas en el juego o surtido cumpla con la regla de origen que le corresponde. La Regla de Minimis puede aplicarse a los juegos o surtidos.

D) Accesorios, Repuestos y Herramientas: no se tomarán en cuenta en la determinación del origen, siempre que no sean facturados por aparte y que la cantidad y el valor sean los habituales.

E) Envases y Productos de Empaque: los que son presentados junto con la mercancía para la venta al por menor y clasificados por la mercancía que contengan, no se tomarán en cuenta para establecer el origen de la mercancía objeto de comercio.

F) Contenedores y Embalajes: no se tomarán en cuenta para establecer el origen mientras sean los utilizados habitualmente.

G) Transbordo y Expedición Directa: una mercancía originaria no perderá su condición cuando se exporte de una parte a otra parte y en su transportación pase por el territorio de otras partes.

3.3- CAPÍTULO V: PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

3.3.1- ASPECTOS IMPORTANTES

Los Procedimientos Aduaneros conforman un marco general de principios que debe aplicar la administración aduanera de las partes. Los procedimientos aduaneros de carácter específico se regirán por las disposiciones internas o nacionales de cada parte.

3.3.2- COOPERACIÓN ADUANERA Y ASISTENCIA MUTUA

Cada parte, a través de sus autoridades aduaneras, se compromete a fortalecer los vínculos de cooperación y asistencia mutua en la solución de conflictos. Se pretende estimular las prácticas de coordinación y el intercambio¹⁴² de experiencias entre las partes, fortalecer el intercambio comercial por medio

de la agilización del tránsito y el despacho aduanero de las mercancías originarias, sin perjuicio del establecimiento y aplicación de controles tendientes a evitar el comercio ilegal y las prácticas de comercio desleal.

Las partes deberán dar prioridad a las áreas de armonización de procedimientos aduaneros, informática y capacitación para funcionario y usuarios.

3.3.3- TRÁNSITO INTERNACIONAL DE MERCANCÍAS

Las partes deberán procurar la simplificación de los trámites de tránsito internacional de mercancías en aspectos como: documentación, requerimientos de las unidades de transporte, horarios de operación de las aduanas, información sobre puertos autorizados, etc.

3.3.4- DESPACHO DE MERCANCÍAS

Las partes deben permitir la realización del despacho de las mercancías de forma inmediata. Utilizarán controles automatizados y criterios selectivos y aleatorios para la verificación física de las mercancías. Se deberá procurar la simplificación de los procedimientos aduaneros para el tránsito interno y el cambio de régimen aduanero en caso de solicitarlo el importador.

3.3.5- MUESTRAS Y MUESTRARIOS

Cada parte deberá brindar facilidades para el ingreso a su territorio de muestras o muestrarios.

3.3.6- USO DE SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE INFORMACIÓN

Se implementarán sistemas de transmisión electrónica de información para el funcionamiento de los sistemas como: el uso de códigos de usuarios y claves de acceso, valor probatorio de datos y registros, confidencialidad de la información, responsabilidad de los funcionarios que operen el sistema y de los usuarios, y almacenamiento de información.

3.3.7- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Se intercambiará entre las partes mientras sea posible por conducto de sus autoridades aduaneras, información y experiencias relativas a la clasificación y valoración aduanera de las mercancías; reglas de origen; documentación de importación y exportación; estadísticas de importación y exportación; mercancías sujetas a regulaciones no arancelarias; regímenes y procedimientos aduaneros, las nuevas técnicas de lucha contra el fraude aduanero, etc.

3.3.8- PROCEDIMIENTOS PARA FACILITAR EL COMERCIO

Las partes deberán notificar cualquier nueva regulación aduanera que se pretenda establecer con treinta días de antelación a la fecha de vigencia. Estas medidas deberán ser publicadas de conformidad con la legislación nacional de cada parte y dentro de los diez días siguientes a dicha publicación. La autoridad de la parte importadora deberá notificar a la autoridad competente de la parte exportadora las regulaciones.

3.3.9- COMITÉ DE PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

Este Comité está integrado por representantes de cada una de las partes; tiene la obligación de interpretar y aplicar lo relativo a los procedimientos aduaneros, también debe revisar los asuntos de clasificación arancelaria y valoración

aduanera; proponer políticas aduaneras cuyo objetivo sea la facilitación del intercambio comercial entre las partes; examinar las propuestas de modificación administrativa u operativa en materia aduanera que puedan afectar el flujo comercial entre las partes.

3.4- CAPÍTULO XX: DISPOSICIONES FINALES

3.4.1- OBSERVANCIA DEL TRATADO

Cada parte asegurará de conformidad con sus normas constitucionales el cumplimiento de las disposiciones de este Tratado en su respectivo territorio.

3.4.2- RELACIÓN CON OTROS TRATADOS Y ACUERDOS INTERNACIONALES

En caso de incompatibilidad entre las disposiciones de otros Tratados y acuerdos en que los países sean parte y las disposiciones de este Tratado prevalecerán las del este Tratado en caso de incompatibilidad.

3.4.3- EVALUACIÓN DEL TRATADO

Las partes evaluarán periódicamente el desarrollo de este Tratado.

3.4.5- ENMIENDAS

Es posible acordar modificaciones a este Tratado, las cuales entrarán en vigor de conformidad con los procedimientos constitucionales de las partes.

3.4.6- ADHESIÓN

Cualquier Estado o grupo de Estados podrán adherirse a este Tratado sujetándose a ciertos términos y condiciones.

3.4.7- RESERVAS

No se podrán hacer reservas ni declaraciones interpretativas.

3.4.8- VIGENCIA

Entró en vigor el pasado primero de enero de mil novecientos noventa y nueve.

3.4.9- SUCESIÓN DE TRATADOS

Toda referencia a cualquier otro Tratado o acuerdo internacional se entenderá hecha en los mismos términos de un Tratado o acuerdo sucesor del cual sean miembros las partes.

3.4.10- DENUNCIA

La denuncia surtirá efecto ciento ochenta días después de comunicarla a la parte. Si se ha dado la adhesión de un país o grupo de países, en caso de denuncia el Tratado permanecerá en vigor para las otras partes.

4- ANÁLISIS PROPIO DE LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO APLICADOS AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE COSTA RICA Y REPÚBLICA DOMINICANA

El primer Principio del Derecho Internacional Tributario que se aplica es el Principio de Soberanía porque todo Estado tiene soberanía sobre el mismo y los Tratados Internacionales tienen la característica de ser voluntarios, de ahí la importancia de dicho principio.

El Capítulo III de este Tratado, el cual especifica las reglas del “trato nacional y¹⁴⁶ acceso de bienes al mercado” se cumple el Principio de Justicia Tributaria

porque se las partes se comprometen a brindar un trato nacional a los bienes originarios de la otra parte, por lo tanto son obligaciones económicas que deben cumplir las partes. También se aplica el Principio de Consideración Económica ya que son fines económicos los que se están poniendo en juego. Dentro de este mismo apartado encontramos que las importaciones que procedan de la zona franca de alguna de las partes van a recibir un trato distinto, porque si se cumple con las normas de origen no estarán exentas en un cien por ciento de los derechos arancelarios, sino que deberán cancelar los mismos derechos y aranceles que se le aplican a los bienes producidos en las zonas francas del país de importación; aplicando el Principio de Territorialidad porque va a operar esta regla únicamente para los Estados firmantes, el Principio de Justicia Tributaria porque las partes deben cumplir dichas obligaciones, el Principio de Derecho porque el Estado por su poder de imperio decide cobrar aranceles a los bienes producidos en zonas francas ubicadas en el país de importador.

Las partes van a aplicar su legislación interna la cual va a regir sobre los bienes exportados y sobre los programas de diferimiento de aranceles aduaneros en los cuales la legislación interna no debe contrariar los derechos y obligaciones de cada parte ante la Organización Mundial de Comercio (OMC);

Aquí se aplica el Principio de Estado de Derecho ya que el Estado determina su ámbito y los límites de su actividad económica, y lógicamente también se

aplica el Principio de Consideración Tributaria ya que el tema regulado es económico.

Las partes tienen la posibilidad de utilizar su legislación interna para valorar sus importaciones, hasta que no se adopte el Código de Valoración Aduanera del GATT de 1994, aplicándose así el Principio de Estado de Derecho y el de Buena Fe al mostrar cierta flexibilidad ya que si no se ha adoptado el Código de Valoración Aduanera, se puede ajustar la legislación interna de cada parte.

Existe un compromiso entre las partes de eliminar de forma total las barreras que no sean de tipo arancelario así como no imponer restricciones a la importación, aplicando el Principio de Justicia Tributaria ya que se deben¹⁴⁷

cumplir las obligaciones (en este caso la eliminación total de las barreras no arancelarias) entre las partes.

Las partes tienen la obligación de eliminar el tipo de derechos a los bienes originarios de una parte, aplicándose el Principio de Justicia Tributaria.

En las “disposiciones especiales”, al aplicar la regla *minimis* explica que es una regla que permite una flexibilización sobre el cumplimiento de la regla de origen respectiva; aplicándose así el Principio de Buena Fe y el Principio de Consideración Tributaria.

El capítulo V del tratado presenta los Procedimientos Aduaneros, donde este tipo de procedimientos conforman un marco general de principios que la Administración aduanera de las partes debe aplicar, cumpliendo así con el Principio de Estado de Derecho.

Los procedimientos aduaneros de carácter específico se regirán por las disposiciones internas de cada parte, aplicando el Principio de Territorialidad.

Sobre la “cooperación aduanera y asistencia mutua” cada parte a través de sus autoridades aduaneras se comprometen a fortalecer los vínculos de cooperación y asistencia mutua, aplicando el Principio de Estado de Derecho.

El “intercambio de información” entre las partes se hará por medio de las autoridades aduaneras, de información y experiencias relativas a la clasificación y valoración de las mercancías, reglas de origen, documentación de importación y exportación, mercancías sujetas a regulaciones no

arancelarias, regímenes y procedimientos aduaneros, etc; aplicándose el Principio de Justicia Tributaria.

TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y LA REPÚBLICA DE CHILE

1.- ASPECTOS GENERALES

1.1-ANTECEDENTES

El pasado tres de setiembre de mil novecientos noventa y nueve, en San José, Costa Rica, se establecieron normas comerciales entre Costa Rica y Chile sobre temas como: el comercio de servicios, inversión y compras del sector público, y transporte aéreo.

El mercado chileno cuenta con un potencial de cuarenta y cuatro millones de consumidores.

El contar con instrumentos jurídicos que garanticen un mayor acceso a la oferta exportable nacional a mercados externos, para que así promuevan el incremento de los flujos de comercio e inversión en condiciones de previsibilidad, seguridad y transparencia.

En abril de mil novecientos noventa y ocho, durante la Segunda Cumbre de las Américas, en la cual participaron los Presidentes de la República de El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Chile, acordaron en Santiago de Chile la conveniencia de fortalecer las relaciones comerciales entre éstos.

En agosto de mil novecientos noventa y ocho en Nicaragua, acordaron un esquema organizativo para la negociación de un Tratado de Libre Comercio entre los países centroamericanos y Chile y que éste se efectuaría de forma conjunta; también se estableció el programa de desgravación arancelaria, y las reglas de origen específicas que se negociarían de forma bilateral.

La conclusión de la negociación del Tratado se llevó a cabo en agosto de mil novecientos noventa y nueve en la ciudad de San José, Costa Rica.

La firma del Tratado se efectuó en octubre de mil novecientos noventa y nueve para su aprobación y entrada en vigencia en el dos mil.

1.2- LOS FINES DE COSTA RICA AL APLICAR EL TRATADO

- Mejorar las condiciones de acceso de los productos costarricenses al mercado chileno.
- Brindar mayor seguridad al ingreso de los productos costarricenses en el mercado chileno.
- Promover una mayor competitividad del sector productivo costarricense.
- Promover, proteger y aumentar las inversiones en Costa Rica.
- Preparar el país para el proceso del Área de Libre Comercio de las Américas¹⁵⁰ (ALCA).

- Brindar mayores opciones al consumidor nacional.

1.3- SOBRE LA RELACIÓN COMERCIAL ENTRE COSTA RICA Y CHILE

Antes de la firma del Tratado de Libre Comercio con Chile, el flujo comercial entre estos dos países no era muy significativo. Pero en los últimos años se ha incrementado mucho, en un doscientos cincuenta y dos por ciento, pasando de diecinueve punto cuatro millones de dólares en el año mil novecientos noventa, a cuarenta y nueve punto cero millones de dólares para el año mil novecientos noventa y ocho.

Nuestras exportaciones han aumentado aproximadamente de un millón de dólares en mil novecientos noventa, a más de veinte millones de dólares en mil novecientos noventa y ocho.

Las importaciones provenientes de Chile durante los años de mil novecientos noventa a mil novecientos noventa y ocho crecieron en un cincuenta y cinco por ciento, al pasar de dieciocho punto sesenta y tres millones a veintiocho punto ochenta y cinco millones de dólares.

2- ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

-Primera parte: Aspectos Generales

Capítulo I: Disposiciones Iniciales.

Capítulo II: Definiciones Generales.

-Segunda parte: Comercio de Bienes

Capítulo III: Trato Nacional y Acceso de Bienes al Mercado.

Capítulo IV: Reglas de Origen.

Capítulo V: Procedimientos Aduaneros.

Capítulo VI: Medidas de Salvaguardia.

Capítulo VII: Prácticas Desleales de Comercio.

-Tercera parte: Obstáculos Técnicos al Comercio

Capítulo VIII: Medidas Sanitarias y Fitosanitarias.

Capítulo IX: Medidas de Normalización, Metrología y Procedimientos de Autorización.

- Cuarta parte: Inversión, Servicios y Asuntos Relacionados

Capítulo X: Inversión.

Capítulo XI: Comercio Transfronterizo de Servicios.

Capítulo XII: Transporte Aéreo.

Capítulo XIII: Telecomunicaciones.

Capítulo XIV: Entrada Temporal de Personas de Negocios.

- Quinta parte: Políticas de Competencia

Capítulo XV: Políticas de Competencia.

- Sexta parte: Compras de Gobierno

Capítulo XVI: Compras del Sector Público

-Séptima parte: Disposiciones Administrativas e Institucionales

Capítulo XVII: Transparencia.

Capítulo XVIII: Administración del Tratado.

Capítulo XIX: Solución de Controversias.

Capítulo XX: Excepciones.

Capítulo XXI: Disposiciones Finales.

3- SÍNTESIS DE LOS CAPÍTULOS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO REFERENTES A LA NORMATIVA TRIBUTARIA

3.1- CAPÍTULO III: TRATO NACIONAL Y ACCESO DE BIENES AL MERCADO

3.1.1- DESGRAVACIÓN ARANCELARIA

Cada parte se compromete a eliminar los aranceles aduaneros según lo establece el anexo 3.04 (2) del Programa de Desgravación Arancelaria; los puntos principales de este anexo son:

1) La eliminación de los aranceles aduaneros: para el caso entre Costa Rica y Chile, los listados de mercancías disponen de seis categorías de desgravación diferentes. A cada línea arancelaria del Sistema Armonizado para la clasificación de mercancías se le asigna una categoría de desgravación que define el plazo y los términos para reducir el arancel aduanero hasta llegar a un nivel de cero por ciento.

PLAZO DE DESGRAVACIÓN ARANCELARIA

A Desgravación inmediata a partir de la entrada en vigor del Tratado.

B Desgravación de cinco años plazo.

C Desgravación a doce años plazo.

D Desgravación a dieciséis años plazo.

TC Tratamiento especial para la carne de bovino.

TP Tratamiento especial para los productos de petróleo (solamente aplica para¹⁵³ Chile).

2) La exclusión de mercancías del programa de desgravación: Chile excluyó las mercancías que estaban sujetas al mecanismo de bandas de precios, los cuales son:

- Trigo.
- Harina de trigo.
- Aceites comestibles.
- Azúcar.

Costa Rica excluyó los siguientes productos:

- Carne y embutidos de ave.
- Productos lácteos.
- Gran parte de hortalizas.
- Productos forestales.
- Muebles de madera.

Todas estas exclusiones serían en ambas vías, entonces se excluyen un total de diez productos.

3) La distribución de las líneas arancelarias por categoría de desgravación. La negociación bilateral de acceso a mercados entre Costa Rica y Chile cuenta con la siguiente distribución de líneas arancelarias por categoría de desgravación.

4) Restricciones al incremento de aranceles: ninguna de las partes podrá incrementar ningún arancel aduanero existente, ni adoptar uno nuevo, sobre las mercancías originarias de la otra parte. Se establece un mecanismo

mediante el cual se podría negociar en el futuro la aceleración en la desgravación arancelaria de alguna mercancía.

5) Las disposiciones especiales de carácter bilateral: Costa Rica establece que ciertas mercancías usadas, como las llantas, los sacos, la prendería y algunos vehículos automotores no podrán acogerse al Programa de Desgravación Arancelaria.

3.1.2- IMPORTACIÓN LIBRE DE ARANCEL ADUANERO PARA MUESTRAS COMERCIALES DE VALOR INSIGNIFICANTE O SIN VALOR COMERCIAL Y MATERIALES DE PUBLICIDAD IMPRESOS

La importación libre de arancel aduanero de este tipo de mercancías sin importar su origen, mientras que las muestras se utilicen para agenciar pedidos de mercancías o servicios desde la otra parte y que los materiales de publicidad impresos no contengan más de un ejemplar de cada impreso.

3.1.3- MERCANCÍAS REIMPORTADAS DESPUÉS DE HABER SIDO REPARADAS O ALTERADAS

Con el objeto de facilitar el servicio de reparación y alteración entre las partes, se establecen reglas relativas al cobro de aranceles aduaneros en la importación temporal y reimportación de mercancías que se realicen. Las partes no podrán impedir la prestación de este servicio alegando que este pudo haber sido prestado en su territorio.

3.1.4- RESTRICCIONES A PROGRAMAS DE APOYO A LAS EXPORTACIONES

Costa Rica y Chile establecen que los exportadores chilenos que deseen exportar hacia Costa Rica y soliciten un trato arancelario preferencial amparándose al Tratado deberán renunciar al Sistema Simplificado de Reintegro a Exportadores (Ley No. 18.480).

Adicionalmente Chile y Costa Rica, se comprometen a no mantener o introducir nuevos subsidios a la exportación de mercancías agropecuarias a la entrada en vigor del Tratado.

3.1.5- VALORACIÓN ADUANERA

Esta se regirá por el Código de Valoración Aduanera del GATT de mil novecientos noventa y cuatro; las partes renuncian a aplicar valores mínimos en la valoración aduanera. Costa Rica se reserva el derecho de utilizar valores mínimos o precios de referencia en la valoración de vehículos automotores y accesorios.

3.1.6- RESTRICCIONES A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN

Las partes se comprometieron a eliminar totalmente y de inmediato todas las barreras no arancelarias y no imponer restricciones a la importación que no se basen en los Artículos XX y XXI del GATT de mil novecientos noventa y cuatro.

Costa Rica exceptúa de este compromiso las siguientes medidas:

- El monopolio a favor del Estado de la importación, refinación y distribución de petróleo y otros combustibles.
- Algunas mercancías usadas como llantas (incluso reencauchadas), los sacos, artículos de prendería, vehículos automotores.
- Exportación de madera en troza y escuadra proveniente de bosques.
- Exportación de hidrocarburos.

3.1.7- DERECHOS DE TRÁMITE ADUANERO Y DERECHOS CONSULARES

Las partes se comprometen a no aplicar ni establecer nuevos derechos de trámite aduanero, sobre las mercancías originarias a partir de la entrada en vigor del Tratado. Se eliminan los derechos o cargos consulares a las mercancías originarias y la posibilidad de exigir este tipo de formalidades.

3.1.8- IMPUESTOS A LA EXPORTACIÓN

Las partes se comprometen a no aplicar ni establecer nuevos impuestos a las exportaciones. Costa Rica podrá mantener los impuestos a la exportación sobre el banano, café, carne y ganado vacuno.

3.2- CAPÍTULO IV: REGLAS DE ORIGEN

3.2.1- CRITERIOS PARA DETERMINAR EL ORIGEN

A) Productos totalmente obtenidos en las partes: son originarios los productos y subproductos obtenidos totalmente en una parte, como los animales vivos nacidos y criados, obtenidos por caza, trampas, pesca, recolección o captura,¹⁵⁶ los productos obtenidos de esos animales vivos, las plantas y productos de

plantas cosechados o recolectados en esa parte, los minerales y otras sustancias que surjan naturalmente extraídos o tomados. Los desechos y desperdicios derivados de operaciones de fabricación o transformación o del consumo y aptos sólo para su eliminación o para la recuperación de materias primas, las mercancías obtenidas o producidas con base en los productos definidos anteriormente. También los productos del mar, suelo o subsuelo marino, extraídos fuera de las aguas territoriales por barcos con bandera nacional registrados o arrendados por empresas legalmente establecidas en el territorio de la parte, mercancías producidas a bordo de barcos a partir de peces, crustáceos, moluscos y otros obtenidos del mar por barcos registrados por una parte y que lleven su mercancía y las mercancías elaboradas únicamente en los territorios de las partes a partir de productos originarios.

B) Exclusión de procesos mínimos: existe una serie de procesos mínimos que de por sí o combinados no otorgan origen a las mercancías, como las labores efectuadas para asegurar el buen estado de conservación de las mercancías durante su transporte o almacenamiento, ya sea que faciliten el envío o transporte o el envasado o presentación de las mercancías para su venta. Entre este tipo de procesos se encuentran: la refrigeración, congelación, selección, clasificación, pelado, división de envíos a granel, agrupación en paquetes, adhesión de marcas, reenvasado, dilución, etc.

C) Cambio en la clasificación arancelaria: para ello es indispensable la utilización del Sistema Armonizado con Designación y Codificación de Mercancías y sus correspondientes versiones centroamericana y Chile; la mercancía deberá cumplir con el cambio de clasificación arancelaria que

estipula la regla de origen específica que se le debe aplicar, cambio que puede ser a nivel de Capítulo, de Partida o Subpartida.

D) Requisitos específicos de origen: estos van a ser condiciones o procesos especiales de fabricación o producción que van a ocasionar que al bien producido se le conceda o no la calificación de originario.

Son disposiciones que complementan una regla principal.

3.2.2- LA ACUMULACIÓN

Por medio de la acumulación, las materias o productos originarios del territorio de cualquiera de las partes, incorporados a una determinada mercancía en el territorio de otra parte puede que se consideren originarios del territorio de la otra parte.

A) La Regla de Minimis: es una regla que permite una flexibilización sobre el cumplimiento de la regla de origen respectiva, si una mercancía no cumple con el cambio de clasificación arancelaria estipulado en la regla de origen específica que debe aplicársele, se considerará originaria si el valor de todos los materiales o productos no originarios que no cumplen con el cambio de clasificación exigido no excede el ocho por ciento.

B) Las Mercancías Fungibles: son las mercancías intercambiables para efectos comerciales y que sus propiedades son esencialmente idénticas. Si en los inventarios se encuentran mezcladas mercancías fungibles originarias y no originarias, existen tres métodos de inventarios para establecer el origen:

1) Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)

2) Últimas Entradas, Últimas Salidas (UEPS)

3) El de Promedios

El método que se escoja deberá ser utilizado durante todo el año fiscal.

C) Juegos Surtidos de Productos: se establece un principio que se aplicará a las mercancías que se van a clasificar como juegos o surtidos, y pueden calificar como originarios, siempre y cuando cada una de las mercancías contenidas en el juego o surtido cumpla con la regla de origen que le corresponde. La Regla de Minimis puede aplicarse a los juegos o surtidos.

D) Accesorios, Repuestos y Herramientas: no se tomarán en cuenta en la

determinación del origen, siempre que no sean facturados por aparte y que la cantidad y el valor sean los habituales.

E) Envases y Productos de Empaque para venta al por menor: no se tomarán en cuenta para establecer el origen de la mercadería.

F) Contenedores y Embalajes: no se tomarán en cuenta para establecer el origen.

G) Transbordo y Expedición Directa: una mercancía originaria no perderá su¹⁵⁸

condición cuando se exporte de una parte a otra parte y en su transportación pase por el territorio de otras partes.

3.3- CAPÍTULO V: PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

3.3.1- CERTIFICACIÓN Y DECLARACIÓN DE ORIGEN

El certificado de origen servirá para certificar que una mercancía que se exporte del territorio de una parte califica como originaria pudiendo gozar de beneficios de trato arancelario preferencial. Cuando un exportador no sea el productor de la mercancía deberá llenar el certificado con base en la información que le brinde el productor.

Se exceptúan de la presentación del certificado de origen las importaciones de mercancías cuyo valor aduanero no exceda los mil dólares; para lo cual el importador deberá aportar una factura comercial que contenga o se acompañe de una declaración del importador o exportador que la mercancía califica como originaria.

3.3.2- OBLIGACIONES RESPECTO A LAS IMPORTACIONES

Un importador puede gozar de los beneficios de trato arancelario preferencial; se le exige cumplir con ciertas obligaciones:

- Declarar por escrito en el documento de importación que la mercancía es originaria.
- Tener en su poder al momento de la importación el certificado de origen.
- Realizar una declaración de corrección y pagar los aranceles aduaneros cuando crea que el certificado de origen se sustentó en información incorrecta.

- El importador debe conservar el certificado de origen y toda documentación utilizada en la importación durante un período mínimo de cinco años.

3.3.3- OBLIGACIONES RESPECTO A LAS EXPORTACIONES

- Es obligación de los exportadores entregar a su autoridad competente, copia del certificado o declaración de origen cuando ésta se lo solicite.

- Cuando el exportador tenga razones para creer que el certificado o declaración de origen contiene información incorrecta, deberá notificar, sin demora y por escrito, a todas las personas que anteriormente le haya entregado el certificado de origen, así el exportador estará exento de una posible sanción.
- El exportador debe conservar durante un período mínimo de cinco años todos los registros y documentos relativos al origen de la mercancía que sirvieron para emitir un certificado de origen.

3.3.4- FACTURACIÓN POR UN OPERADOR DE UN TERCER PAÍS

Se establece en casos en que la mercancía ha sido facturada por un operador de un tercer país; el productor o exportador del país de origen deberá señalar en el certificado de origen que la mercancía objeto de la declaración será facturada desde un tercer país, identificando el nombre, denominación o razón social y domicilio del operador.

3.3.5- PROCEDIMIENTOS PARA VERIFICAR EL ORIGEN

Cada parte por medio de su autoridad competente podrá realizar una verificación de origen.

El procedimiento se inicia con la notificación de inicio de verificación por parte de la autoridad competente y concluye con la resolución final de determinación de origen.

El Tratado establece diferentes medios para realizar la verificación como: cuestionarios escritos y solicitudes de información y visitas a las instalaciones del exportador o productor.

3.3.6- RESOLUCIONES ANTICIPADAS

Con el fin de asegurarse si una mercancía califica o no como originaria, el exportador o importador podrá solicitar una resolución anticipada a la autoridad competente de una parte.

3.3.7- RECURSOS DE REVISIÓN E IMPUGNACIÓN

Contra las resoluciones sobre la verificación de origen o resoluciones anticipadas, los importadores y/o exportadores, tendrán acceso por lo menos a una instancia de revisión judicial de la decisión tomada en la última instancia de revisión administrativa, de conformidad con la legislación nacional.

3.3.8- REGLAMENTACIONES UNIFORMES

Es el instrumento por medio del cual las partes reglamentarán la interpretación, aplicación y administración del trato nacional y acceso de mercancías al mercado, de procedimientos aduaneros.

Estas reglamentaciones deberán estar negociadas a más tardar sesenta días después de la firma del Tratado.

3.3.9- COOPERACIÓN

Cada parte, a través de sus autoridades aduaneras, se compromete hasta donde sea factible, a notificar a las demás partes sobre las medidas administrativas, resoluciones. Las partes cooperarán en la aplicación de sus leyes o reglamentaciones aduaneras. Promueve la cooperación administrativa entre las autoridades competentes en los procesos de verificación de origen.

Se organizan programas de capacitación en materia aduanera que incluyan la capacitación de funcionarios y usuarios que participen directamente en los procedimientos aduaneros.

3.4- CAPÍTULO XX: EXCEPCIONES

3.4.1- EXCEPCIONES GENERALES

Se incorporan al Tratado el Artículo XX del GATT de mil novecientos noventa y cuatro.

3.4.2- SEGURIDAD NACIONAL

Las partes pueden establecer excepciones para proteger sus intereses esenciales referentes a la seguridad o adoptar medidas en cumplimiento de sus obligaciones derivadas de la Carta de las Naciones Unidas para el mantenimiento de la paz y seguridad internacional.

3.4.3- BALANZA DE PAGOS

Las partes pueden establecer excepciones para adoptar o mantener medidas que restrinjan las transferencias cuando afronten dificultades serias en su balanza de pagos, o amenaza de las mismas.

Después que una parte aplique una medida que restrinja las transferencias con sus obligaciones internacionales, la parte someterá a revisión del FMI todas las restricciones a las operaciones de cuenta corriente.

Las medidas que se apliquen deberán evitar daños innecesarios a los intereses comerciales, económicos o financieros de la otra parte.

Serán temporales y serán eliminadas progresivamente a medida que mejore la situación de la balanza de pagos. Se aplicarán de acuerdo con el más favorable entre los principios de trato nacional y nación más favorecida.

3.4.4- EXCEPCIONES A LA DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Las partes pueden establecer para proporcionar la información que pueda impedir el cumplimiento o sea contraria a la Constitución Política.

3.4.5- TRIBUTACIÓN

Ninguna disposición del Tratado se aplicará a medidas tributarias ni afectará a los derechos y obligaciones de las partes que se deriven de Convenios Tributarios. En caso de incompatibilidad entre este Tratado y cualquiera de estos convenios, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad. ¹⁶²

Las disposiciones sobre Trato Nacional se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GAT de mil novecientos noventa y cuatro y las disposiciones sobre impuestos a la exportación se aplicarán a las medidas tributarias.

3.5- CAPÍTULO XXI: DISPOSICIONES FINALES

3.5.1- RESERVAS

El Tratado no podrá ser objeto de reservas ni declaraciones interpretativas en el momento de su ratificación.

3.5.2- VIGENCIA

El Tratado tendrá una duración indefinida y entrará en vigor entre Chile y cada país centroamericano el trigésimo día a partir de la fecha en que respectivamente hayan intercambiado sus correspondientes instrumentos de ratificación.

3.5.3- ANEXOS

Los anexos constituyen parte integral del Tratado.

3.5.4- DENUNCIA

Cualquier parte podrá denunciar el tratado y surtirá efectos ciento ochenta días después a la otra parte.

4- CONDICIONES DE ACCESO A MERCADOS DE MERCANCÍAS

4.1- GENERALIDADES

Antes del inicio de la negociación, las partes acordaron que la negociación de¹⁶³

acceso a mercados (programa de desgravación arancelaria y normas de origen específicas) se llevaría a cabo bilateralmente.

Chile se comprometió a dar un trato asimétrico, a establecer plazos más largos para el ingreso de los productos chilenos al mercado costarricense.

Se establecieron las siguientes condiciones de acceso:

1) Acceso del producto costarricense al mercado chileno:

Casi la totalidad de los productos costarricenses ingresarán de inmediato a Chile con cero por ciento de arancel.

Para Chile, estos compromisos significan que bajo la categoría A, más de un noventa y cinco por ciento de los productos costarricenses tendrán acceso inmediato al mercado chileno. Se acordaron parámetros de reciprocidad en las condiciones de acceso con respecto a aquellos productos en los cuales Costa Rica otorgó a Chile un plazo de dieciséis años para el ingreso de los productos chilenos; es el caso de productos como cerdo y sal. Existen disposiciones específicas para el acceso de algunos productos de petróleo.

Los productos excluidos representan un tres punto ocho por ciento de las líneas arancelarias de Chile.

2) Acceso del producto chileno al mercado costarricense: este se realiza de acuerdo con su ubicación en las categorías de desgravación lineal acordadas, según se indica en la siguiente tabla:

Categoría	<u>PLAZO DE DESGRAVACIÓN ARANCELARIA</u>
------------------	---

A	Desgravación inmediata a partir de la entrada en vigor del Tratado.
----------	---

Se aplica a aquellos productos que en Costa Rica ya tienen

cero por ciento de arancel o que no son producidos en el País y son de interés de Chile (salmón, uvas, manzanas, cobre, ambulancias).

- B** Desgravación a cinco años plazo.
Se aplica a aquellos productos cuyo arancel es igual o inferior al diez por ciento (pescados como: merluzas, bacalaos, langostas, almidones, féculas).
- C** Desgravación a doce años plazo.
Se aplica a aquellos productos cuyo arancel es superior a diez por ciento. Incluye la mayor parte de la producción de la industria nacional (industria alimentarias, metalmecánica y plásticos).
- D** Desgravación a dieciséis años plazo.
Se aplica a una parte de la producción agrícola nacional (cerdo, aguacates, embutidos, sal).
- TC** Tratamiento especial para la carne de bovino.
Consiste en un programa de desgravación arancelaria que inicia en el dos mil seis y finaliza en el dos mil once, con una cuota durante el período de participación.

El cuarenta y ocho por ciento de las líneas arancelarias de Costa Rica tendrá un arancel de nación más favorecida de cero por ciento a la entrada en vigencia del Tratado. Costa Rica otorgará a Chile el acceso inmediato para estas líneas arancelarias. Le otorgará acceso inmediato a aquellos productos

que Costa Rica no produce y son de gran interés para Chile, los cuales representan el veinticinco punto cinco por ciento de las líneas arancelarias.

El nueve punto cero por ciento de las líneas arancelarias de Costa Rica se encuentran en la categoría B, o sea poseen cinco años de desgravación, un¹⁶⁵ doce punto ocho por ciento en la categoría C, o sea posee doce años de

desgravación , un cero punto nueve por ciento se encuentra en la categoría D, o sea posee dieciséis años de desgravación, un cero punto uno por ciento se encuentra en la categoría TC y un tres punto ocho por ciento de las líneas arancelarias están excluidas del programa de desgravación.

3) Productos excluidos del programa de desgravación: tanto Chile como Costa Rica acordaron la exclusión de diez tipos de productos del programa de desgravación arancelaria. Chile excluyó: las mercancías cuyas importaciones estaban sujetas al mecanismo de bandas de precios: trigo, harina de trigo, aceites comestibles y azúcar.

Costa Rica excluyó: carne, embutidos de pollo, productos lácteos, la mayoría de hortalizas, madera y muebles de madera.

Todos estos productos quedarán excluidos en ambas vías.

5- ANÁLISIS PROPIO DE LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO APLICADOS AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE COSTA RICA Y CHILE

El primer Principio del Derecho Internacional Tributario que se aplica es el¹⁶⁶ Principio de Soberanía porque todo Estado tiene soberanía sobre el mismo y

los Tratados Internacionales tienen la característica de ser voluntarios, de ahí la importancia de dicho principio.

El tema de la “desgravación arancelaria”, el cual establece la eliminación de los aranceles aduaneros, se aplica el Principio de Justicia Tributaria porque su fin es cumplir con las obligaciones económicas como en este caso y el Principio de Consideración Económica por ser fines de índole económico.

El Principio de Buena Fe se aplica en las “restricciones al incremento de aranceles” porque ninguna de las partes podrá incrementar ningún arancel aduanero existente, así como tampoco adoptar uno nuevo.

La sección que trata el tema de la “importación libre de arancel aduanero para muestras comerciales de valor insignificante o sin valor comercial y materiales de publicidad impresos” se aplica el Principio de Justicia Tributaria porque las partes deben cumplir con la obligación de no cobrar ningún tipo de arancel para este tipo de material.

El apartado de “las mercancías reimportadas después de haber sido reparadas o alteradas”, en el cual explica que el objeto de facilitar el servicio de reparación y alteración se establecen reglas relativas al cobro de aranceles aduaneros aplicándose así el Principio de Justicia Tributaria; también se aplica el Principio de Buena Fe, porque las partes no pueden impedir la prestación de este servicio alegando que pudo haber sido prestado en su territorio.

Sobre las “restricciones a los programas de apoyo a las exportaciones” tenemos que se aplica el Principio de la Consideración Económica donde se establecen que los exportadores chilenos deseen exportar hacia Costa Rica y soliciten un trato arancelario preferencial amparándose al Tratado deberán renunciar al Sistema Simplificado de Reintegro a Exportadores, y se aplica el Principio de Buena Fe porque Chile y Costa Rica se comprometen a no

mantener o introducir nuevos subsidios a la exportación de mercancías agropecuarias a la entrada en vigor del Tratado.

Respecto a la “valoración aduanera” este tema va a ser regido por el Código de Valoración Aduanera del GATT de 1994, donde las partes renuncian a aplicar valores mínimos en la valoración aduanera. Costa Rica se reserva el derecho¹⁶⁷

de utilizar valores mínimos o precios de referencia en la valoración de vehículos automotores; aplicándose el Principio de Soberanía Tributaria.

Las “restricciones a la importación y exportación” aplica el Principio de Consideración Económica porque las partes se comprometieron a eliminar totalmente las barreras no arancelarias y no imponer restricciones a la importación que no se basen en los Artículos XX y XXI del GATT de 1994; Costa Rica exceptúa algunas mercancías de esta restricción.

Los “derechos de trámite aduanero y derechos consulares”, las partes se comprometen a no aplicar ni establecer nuevos derechos de trámite aduanero, poniendo en práctica el Principio de Justicia Tributaria y el de Consideración Económica.

Los “impuestos a la exportación”, las partes se comprometen a no aplicar ni establecer nuevos impuestos a las exportaciones, aplicando el Principio de Justicia Tributaria. Dentro de este tema, la Regla de Minimis, al ser una regla que permite una flexibilización sobre el cumplimiento de la regla de origen respectiva, en caso de que una mercancía no cumpla con el cambio de clasificación arancelaria estipulado en la regla de origen específica que debe aplicar, se considerará originaria si el valor de todos los materiales no excede el ocho por ciento; aplicando los Principios de Buena Fe y el Principio de Consideración Tributaria Económica.

En el capítulo de “procedimientos aduaneros” trata el tema de la certificación y declaración de origen el cual dice que el certificado de origen servirá para certificar que una mercancía que se exporte del territorio de una parte califica como originaria pudiendo gozar de beneficios de trato arancelario preferencial, aplicándose varios Principios: Consideración Tributaria Económica, Soberanía Tributaria, Estado de Derecho. También dentro de este capítulo encontramos el tema de las “obligaciones respecto a las importaciones”, en el cual explica que

los importadores pueden gozar de beneficios arancelarios preferenciales mientras cumpla con una serie de obligaciones, las cuales son de tipo económico, aplicando el Principio de Justicia Tributaria; de igual manera sucede con las “obligaciones respecto a las exportaciones”. Los¹⁶⁸ “procedimientos para verificar el origen” en la cual cada parte por medio de su

autoridad competente podrá realizar una verificación de origen, aplicándose el Principio de Soberanía Tributaria y el de Territorialidad.

Sobre el tema de la “cooperación” se aplica el Principio de Justicia Tributaria y el de Buena Fe porque las partes se comprometen a notificar a las demás partes las medidas administrativas, resoluciones.

En el capítulo de Excepciones de este Tratado, en el tema de “Tributación” se aplican diversos principios, el de Buena Fe, el de Consideración Económica Tributaria y el de Justicia Tributaria; porque ninguna de las disposiciones del Tratado podrá aplicar medidas tributarias ni tampoco que afecten los derechos y obligaciones de las partes que se deriven de Convenios Tributarios.

TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA Y LA REPÚBLICA DE CANADÁ

1.- ASPECTOS GENERALES

169

1.1-ANTECEDENTES

El pasado veintitrés de abril del dos mil, en la ciudad de Ottawa, Canadá, se firmó el Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y Canadá.

El objetivo central es promover, facilitar y consolidar la integración del país a la economía internacional y contar con un mayor acceso de la oferta exportable nacional a mercados externos y promover el incremento de los flujos de comercio e inversión en condiciones de previsibilidad, seguridad y transparencia. La firma del Tratado conlleva la creación de un mercado potencial para los productores costarricenses de aproximadamente treinta y un millones de consumidores, con un ingreso per cápita superior a veinte mil dólares. También está promoviendo la suscripción de acuerdo en campos como la cooperación entre las administraciones aduaneras y la prestación de servicios de ingeniería y arquitectura de ciudadanos costarricenses y canadienses en ambos países.

Éste es el primer acuerdo de esta naturaleza que suscribe un país desarrollado con una pequeña economía.

En enero de dos mil los presidentes de ambos países acordaron explorar la posibilidad de suscribir un Tratado de Libre Comercio. A partir de febrero del mismo año, se inició un proceso de intercambio de información entre las autoridades competentes en ambos países.

Las negociaciones formalmente iniciaron en el mes de julio de dos mil iniciando en Canadá la primera ronda de negociaciones, en total se efectuaron siete; la última ronda tuvo lugar en Ottawa del diecinueve al veintiocho de marzo de dos mil uno.

Los países lograron alcanzar un acuerdo en el mes de abril del dos mil uno.

1.2- LOS FINES DE COSTA RICA AL APLICAR EL TRATADO

- Mejorar las condiciones de acceso de los productos costarricenses al mercado canadiense.
- Brindar mayor seguridad al ingreso de los productos costarricenses en el¹⁷⁰ mercado canadiense.

- Promover una mayor competitividad del sector productivo costarricense.
- Promover, proteger y aumentar las inversiones en Costa Rica.
- Preparar el país para el proceso del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA).
- Brindar mayores opciones al consumidor nacional.
- Promover la atracción de turismo proveniente de Canadá.
- Aprovechar las oportunidades con un socio comercial desarrollado.

1.4- SOBRE LA RELACIÓN COMERCIAL ENTRE COSTA RICA Y CANADÁ

En la década anterior el intercambio comercial entre Costa Rica y Canadá ha venido en ascenso. Las exportaciones de Costa Rica a Canadá han crecido: en mil novecientos noventa representaban cuarenta y nueve punto tres millones de dólares, en el dos mil ciento veintitrés punto uno millones de dólares, reflejando una tasa de crecimiento del ciento cuarenta y nueve punto siete.

Las importaciones son inferiores al monto exportado. En mil novecientos noventa el valor de las importaciones fue de veintitrés punto nueve millones de dólares, en el dos mil ascendió a cincuenta y siete punto nueve millones de dólares, mostrando una tasa de crecimiento del ciento cuarenta y tres por ciento.

Los principales productos exportados a Canadá son:

- Bananos.
- Piña fresca.
- Café oro.
- Semiconductores de óxido metálico.
- Melones.
- Azúcar de caña en bruto.
- Los demás circuitos integrados monolíticos.

- Partes y accesorios de máquinas.
- Juntas o empaquetaduras.
- Secadores para el cabello.

Los principales productos importados de Canadá:

- Los demás trigos.
- Papel prensa en bobinas (rollos) o en hojas.
- Cloruro de potasio.
- Papel kraft para sacos (bolsas).
- Malta tostada.
- Papas prefritas.
- Medicamentos preparados para usos profilácticos, dosificados.
- Trigo duro.
- Papeles y cartones para caras.
- Tipos de maíz no para siembra.

2- ESTRUCTURA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO

-Primera parte: parte General

Capítulo I: Objetivos.

Capítulo II: Definiciones Generales.

-Segunda parte: Comercio de Mercancías

Capítulo III: Trato Nacional y Acceso de Mercancías al Mercado.

Capítulo IV: Reglas de Origen.

Capítulo V: Procedimientos Aduaneros.

Capítulo VI: Medidas de Emergencia.

Capítulo VII: Medidas Antidumping.

-Tercera parte: Servicios e Inversión

Capítulo VIII: Servicios e Inversión.

-Cuarta parte: Facilitación de Comercio

Capítulo IX: Facilitación de Comercio y Disposiciones Adicionales.

Capítulo X: Entrada Temporal.

-Quinta parte: Política de Competencia

-Capítulo XI: Política de Competencia.

-Sexta parte: Disposiciones Administrativas e Institucionales

Capítulo XII: Publicación, Notificación y Administración de Leyes.

Capítulo XIII: Asuntos Institucionales y Procedimientos de Solución de Controversias.

-Sétima parte: Otras Disposiciones

Capítulo XIV: Excepciones.

Capítulo XV: Disposiciones Finales.

3- SÍNTESIS DE LOS CAPÍTULOS DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO REFERENTES A LA NORMATIVA TRIBUTARIA

3.1- CAPÍTULO III: TRATO NACIONAL Y ACCESO DE BIENES AL MERCADO

3.1.1- ELIMINACIÓN ARANCELARIA

El Tratado establece la obligación de no aumentar los aranceles existentes ni adoptar aranceles nuevos, salvo que en el Tratado se disponga lo contrario. Cada parte deberá eliminar progresivamente sus aranceles, según el Programa de Desgravación Arancelaria.

Establece la posibilidad de acelerar la eliminación de aranceles o de incorporar al Programa de Desgravación mercancías excluidas. Prevé la posibilidad de celebrar consultas en relación con la administración de medidas sobre las importaciones.

3.1.1.- ADMISIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS

Se permite la admisión temporal libre de aranceles para las siguientes mercancías:

- Equipo profesional de la persona de negocios que cumpla con los requisitos de entrada temporal del Tratado.
- Equipo de prensa o de transmisión al aire de radio, televisión y equipo cinematográfico.
- Mercancías importadas para propósitos deportivos, de exhibición o demostración.
- Muestras comerciales y películas publicitarias que se importen del territorio de la otra parte.

En caso de que se admita una mercancía que no cumpla con las características mencionadas anteriormente, la parte podrá cobrar los aranceles y podrá aplicar cualquier sanción penal, civil o administrativa adecuada.

3.1.2- IMPORTACIÓN LIBRE DE ARANCEL ADUANERO PARA ALGUNAS MUESTRAS COMERCIALES Y MATERIALES DE MATERIAL IMPRESO

Las muestras comerciales de valor insignificante y los materiales de publicidad impresos, sin importar su origen, podrán estar exentos del arancel aduanero.

3.1.3- MERCANCÍAS REINGRESADAS DESPUÉS DE HABER SIDO REPARADAS O ALTERADAS

No se podrán aplicar aranceles aduaneros a mercancías que sin importar su origen sean reingresadas al país desde la otra parte, luego de haber sido reparadas o alteradas en ese territorio.

3.1.4- IMPUESTOS A LA EXPORTACIÓN

Las partes se comprometen a no adoptar ni mantener impuestos o gravámenes o cargos sobre la exportación de mercancías a territorio de la otra parte, a menos que este se adopte o mantenga cuando la mercancía se destine al consumo interno. Costa Rica podrá mantener los impuestos a la exportación del banano.

3.2- CAPÍTULO V: PROCEDIMIENTOS ADUANEROS

3.2.1- CERTIFICADO DE ORIGEN

Las partes establecen un certificado de origen que servirá para certificar que una mercancía que se exporte del territorio de una parte al territorio de otra califica como originaria, pudiendo así gozar de los beneficios de trato arancelario preferencial que contempla el Tratado.

3.2.2- OBLIGACIONES RESPECTO A LAS IMPORTACIONES

Para que un importador pueda gozar de los beneficios de trato arancelario preferencial se exige:

- Declarar por escrito en el documento de importación que la mercancía es¹⁷⁵ originaria.

- Tener en su poder en el momento de la importación, el certificado de origen.
- Realizar una declaración de corrección y pagar los aranceles aduaneros cuando crea que el certificado de origen se sustentó en información incorrecta.
- Cuando no se ha solicitado el Trato Arancelario Preferencial para una mercancía originaria en el momento de su importación, se le otorga al importador un plazo de cuatro años para solicitar la devolución de los aranceles pagados en exceso, mientras que dicha solicitud vaya acompañada de la documentación pertinente.

3.2.3- OBLIGACIONES RESPECTO A LAS EXPORTACIONES

- Es obligación de los exportadores entregar a su autoridad competente copia del certificado o declaración de origen cuando ésta se los solicite.
- Cuando el exportador tenga razones para creer que el certificado o declaración de origen contiene información incorrecta, deberá notificar, sin demora y por escrito, a todas las personas que anteriormente les haya entregado el certificado de origen, así el exportador estará exento de una posible sanción.

3.3- CAPÍTULO VII: MEDIDAS ANTIDUMPING

3.3.1- OBJETIVO

Establecer el compromiso para las partes de rechazar las prácticas desleales de comercio que causen o amenacen causar distorsiones al comercio y definir las condiciones bajo las cuales se podrá imponer un derecho antidumping y el procedimiento para su aplicación.

En el GATT de mil novecientos noventa y cuatro, Acuerdo de Marrakesh, por el que se establece la Organización Mundial de Comercio, se establecen

compromisos de buena fe referentes a la transparencia y mejoras.

3.3.2- DISPOSICIONES SOBRE LAS MEDIDAS ANTIDUMPING

Las partes manifiestan el interés de promover mejoras según las disposiciones¹⁷⁶ del GATT de 1994 y su deseo de establecer un procedimiento a nivel

doméstico que incorpore aspectos más amplios de interés público. Se contempla la posibilidad de imponer derechos antidumping menores al margen total del dumping en situaciones apropiadas. Con el fin de que las determinaciones finales de derechos pueden ser fácilmente revisadas se sugiere utilizar un método transparente y predecible para el establecimiento de derechos. También se plantea evaluar las condiciones de competencia entre la mercancía importada y la mercancía nacional similar.

Se hace referencia a las disposiciones del GATT de mil novecientos noventa y cuatro en los temas de justicia y transparencia, como lo son: notificaciones de recibo y disponibilidad de aplicaciones para iniciación de una investigación; notificaciones de inicio de investigación y de información requerida; poner a disposición la evidencia presentada; posibilidad de defensa; explicación de metodologías utilizadas para el cálculo del margen del dumping; aviso público y notificación de determinaciones preliminares y finales; y procedimientos para revisión judicial.

Cualquier controversia que surja deberá resolverse según lo establezca el Acuerdo de Marrakesh por el que se establece la Organización Mundial de Comercio.

3.4- CAPÍTULO XIV: EXCEPCIONES

Establece las condiciones en las que podrán no aplicarse las reglas del Tratado de Libre comercio por razones de interés público y son:

- Seguridad Nacional.
- Tributación: las disposiciones del Tratado no se aplicarán a medidas tributarias y no afectarán los derechos y obligaciones que se deriven de algún convenio tributario, en caso de incompatibilidad entre el Tratado y cualquiera de los convenios, prevalecerá el Tratado.

- Balanza de Pagos.
- Divulgación de Información.
- Industrias Culturales.

3.4.1- ANEXO VII.3.1 DOBLE TRIBUTACIÓN

Las partes acuerdan celebrar un Tratado bilateral de doble tributación dentro de un plazo razonable después de la fecha de entrada en vigor del Tratado; acordarán intercambiar cartas en que se establezca la relación entre el Tratado de doble tributación.

3.5- DISPOSICIONES FINALES

3.5.1- ANEXOS, APENDICES Y NOTAS

Los anexos, apéndices y notas al pie de página del Tratado se consideran parte de este.

3.5.2- ENMIENDAS

Las partes podrán convenir modificaciones o adiciones al Tratado y conformarán parte de este.

3.5.3- RESERVAS

El Tratado no podrá ser objeto de reservas unilaterales ni declaraciones interpretativas.

3.5.4- ENTRADA EN VIGOR

Entrará en vigor una vez que se cambien las notificaciones por escrito que certifiquen la conclusión de las formalidades jurídicas necesarias. Empezó a regir el primero de enero del dos mil.

3.5.5- DURACIÓN Y TÉRMINO

El Tratado permanecerá en vigor, salvo que cualquiera de las partes ponga término por aviso a la otra parte con seis meses de anticipación.

4- PROGRAMA DE DESGRAVACIÓN ARANCELARIA

Los derechos arancelarios aplicados por Canadá y Costa Rica serán eliminados de acuerdo con los plazos y condiciones establecidas en los Programas de Desgravación Arancelaria de cada país.

Canadá eliminará de manera inmediata a la entrada en vigor del Tratado los aranceles aplicables a un ochenta y seis por ciento del universo arancelario. Para una serie de productos comprendidos dentro de ese ochenta y seis por ciento, el arancel aplicable a las mercancías exportadas al amparo del régimen de zona franca de Costa Rica, que gozan de algún tipo de subsidio a la exportación, se eliminará de manera inmediata en el momento en que Costa Rica suprima dichos subsidios (eliminación inmediata diferida).

Costa Rica con la entrada en vigor del Tratado elimina los aranceles aplicables a un sesenta y cinco por ciento del universo arancelario, los cuales corresponden en su gran mayoría a materias primas no producidas en el país. Para el resto de las mercancías se establecieron otras categorías de reducción arancelaria para los productos incluidos en cada una de ellas.

En Canadá un uno por ciento del universo arancelario se desgravará en el mediano plazo –cuatro años-; ese porcentaje para Costa Rica es de diecinueve por ciento con un plazo de siete años.

Canadá desgravará los aranceles en el largo plazo – ocho años – para un uno por ciento del universo arancelario; Costa Rica lo hará en catorce años y para un quince por ciento de su universo arancelario.

4.1-ELIMINACIÓN DE ARANCELES A NIVEL SECTORIAL

4.1.1- SECTOR AGRÍCOLA Y AGRO-INDUSTRIAL

En el sector agrícola la totalidad de los productos agrícolas serán objeto de una desgravación arancelaria inmediata por parte de Canadá del ochenta y siete por ciento, exceptuando el azufre refino, cuyo arancel se desgravará en un plazo de ocho años.

Costa Rica eliminará los aranceles de manera inmediata para un cuarenta y cinco por ciento de estos productos. Un ocho por ciento de los productos del sector agrícola serán objeto de una desgravación de mediano plazo –siete¹⁷⁹ años- y la gran mayoría de la producción nacional agrícola del treinta y seis por

ciento del universo arancelario agrícola será objeto de una desgravación arancelaria de largo plazo o sea de catorce años.

4.1.2- SECTOR INDUSTRIAL

Canadá otorgó libre comercio inmediato para prácticamente todos los productos del sector industrial del ochenta y seis por ciento exceptuando los textiles, vestido, calzado, y manufacturas de plástico, las cuales están sujetas a plazos de desgravación.

En el caso de productos de cuero, caucho y cerámicas, el arancel aplicable a los productos exportados al amparo del régimen de zona franca de Costa Rica, que gozan de algún tipo de subsidio a la exportación el arancel de importación, se eliminará de forma inmediata en el momento en que Costa Rica suprima los subsidios (eliminación inmediata diferida).

Las manufacturas de plástico serán objeto de una desgravación de mediano plazo por parte de Canadá –cuatro años-, lo cual corresponde a un uno por ciento.

Los productos textiles, del vestido, calzado serán objeto de una desgravación recíproca en un plazo de siete años. En el caso de Canadá los productos textiles y del vestido representan un doce por ciento del sector industrial y el restante uno por ciento corresponde a calzado.

Para el caso de las mercancías exportadas al amparo del régimen de zona franca de Costa Rica que gozan de algún tipo de subsidio a la exportación, la aplicación del arancel reducido según el programa de desgravación que corresponda, estará diferida al momento en que Costa Rica elimine dichos subsidios.

Costa Rica eliminará de inmediato los aranceles para un sesenta y ocho por ciento del total de los productos industriales y desgravará en el mediano plazo

–siete años– un veintiún por ciento y en el largo plazo –catorce años- un once por ciento.

4.1.3- CUOTA PARA PRODUCTOS TEXTILES Y DEL VESTIDO NO¹⁸⁰ ORIGINARIOS

Se acordó una cuota de dos punto seis millones de metros cuadrados aproximadamente para prendas de vestir y telas así como ciento cincuenta mil kilogramos de hilaza. Para estos volúmenes no se exige el cumplimiento de la regla de origen, por lo que Costa Rica podrá importar los insumos desde cualquier parte del mundo para fabricar éstos productos.

Estas cantidades se incrementarán en un dos por ciento durante tres años. Canadá eliminó la restricción cuantitativa que mantenía para las exportaciones costarricenses de ropa íntima.

5- REGLAS DE ORIGEN ESPECÍFICAS

Estas reglas se encuentran incorporadas en el Anexo IV.1 del Tratado de Libre Comercio.

5.1- REGLAS DE ORIGEN ESPECÍFICAS PARA PRODUCTOS DEL SECTOR AGRÍCOLA

Únicamente se establecieron reglas de cambio de clasificación arancelaria.

Las reglas acordadas son favorables para Costa Rica, en productos como:

- Preparaciones de atún.
- Café y sus subproductos.
- Aceites y grasas vegetales y animales.
- Plantas, flores y follajes.
- Azúcar y usuarios de azúcar.
- Hortalizas y frutas.
- Colados de frutas y hortalizas.
- Conservas de frutas y hortalizas.
- Cereales.

- Alimentos para animales.
- Tabaco y subproductos del tabaco.

5.2- REGLAS DE ORIGEN ESPECÍFICAS PARA PRODUCTOS DEL SECTOR INDUSTRIAL¹⁸¹

Se acordaron reglas de origen favorables para sectores con gran potencial exportador, como:

- Pinturas.
- Detergentes.
- Productos de limpieza.
- Productos de caucho.
- Cables eléctricos.
- Madera y sus manufacturas.
- Papel higiénico.
- Productos de cerámica.
- Cocinas de gas, eléctricas.
- Refrigeradoras.
- Lápices.
- Material eléctrico.

A los cuales solamente se les exigirá requisitos de cambio de clasificación arancelaria.

En otros sectores se exige un requisito de valor de contenido regional; el porcentaje establecido es de un treinta por ciento o un treinta y cinco por ciento, el cual podría ser incluso menor al complementarse con la aplicación de la regla de flexibilidad mencionada anteriormente.

Se acordaron reglas flexibles para productos de alta tecnología, incluyendo "microchips", aparatos médicos y electromédicos, para los cuales se exige solamente el cumplimiento de un cambio de clasificación arancelaria dentro de una misma subpartida; es más flexible que lo acordado en otros Tratados suscritos anteriormente por Costa Rica.

6- ANÁLISIS PROPIO DE LOS PRINCIPIOS ESPECÍFICOS DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO APLICADOS AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE COSTA RICA Y CANADÁ

El primer Principio del Derecho Internacional Tributario que se aplica es el Principio de Soberanía porque todo Estado tiene soberanía sobre el mismo y los Tratados Internacionales tienen la característica de ser voluntarios, de ahí la importancia de dicho principio.

El capítulo III de este Tratado sobre el tema de la “eliminación arancelaria” se aplican varios Principios: el Principio de Justicia Tributaria, el de Consideración Económica y el de Buena Fe; ya que este tratado establece la obligación de no aumentar los aranceles existentes ni adoptar nuevos. Cada parte deberá eliminar de forma progresiva sus aranceles o de incorporar al Programa de Desgravación mercancías excluidas. De igual forma se prevé la posibilidad de celebrar consultas en relación con la administración de medidas sobre las importaciones. En este mismo capítulo se encuentra el título de “mercancías reingresadas después de haber sido reparadas o alteradas”, donde se aplica el Principio de Justicia Tributaria ya que se deben cumplir las obligaciones de que las partes no pueden aplicar mercancías que sin importar su origen sean reingresadas al país de la otra parte, después de que han sido reparadas o alteradas en ese territorio.

El capítulo VII trata de las “medidas antidumping” en el cual explica que su objetivo que es establecer un compromiso de las partes de rechazar las prácticas desleales de comercio que causen, amenacen o distorsionen el comercio y definir las condiciones bajo las cuales se podrá imponer un derecho antidumping; aplicándose así el Principio de Buena Fe.

El capítulo XIV presenta las “excepciones” en el cual establece las condiciones en las que no se aplicarán las reglas de dicho tratado por razones de interés público, aplicándose el Principio de Estado de Derecho porque el Estado limita la actividad económica por la potestad de imperio y también porque muestra su apoyo y protección al productor nacional.

Sobre el programa de desgravación arancelaria que presenta este Tratado,

dice que los derechos arancelarios aplicados por Canadá y Costa Rica serán eliminados de acuerdo a los plazos y condiciones establecidas en los Programas de Desgravación de cada país, se aplica el Principio de Justicia¹⁸³ Tributaria y el de Consideración Económica.

1- DATOS GENERALES

La economía costarricense es una economía pequeña, la cual presenta 4 millones de habitantes, con un territorio de 51900 kilómetros cuadrados y un Producto Interno Bruto cercano a los \$16400 millones. Su comercio exterior es una pieza fundamental, ya que ha estado encaminado a promover su desarrollo para así lograr su incorporación al mercado internacional.

Estados Unidos es el principal socio comercial de Costa Rica pues en el año 2002 el 53.2% de nuestras exportaciones se dirigen hacia dicho país; más del 53% de los productos importados son del mismo y más del 55% de inversión extranjera de nuestro país, presenta un origen estadounidense. El instrumento por el cual a partir del año 1984 la relación comercial entre Costa Rica y Estados Unidos ha estado unida es el Sistema Generalizado de Preferencias y la Iniciativa para la Cuenca del Caribe; estos programas han hecho posible que los productos costarricenses hayan ingresado al mercado estadounidense libres de derechos arancelarios, permitiendo que Costa Rica presente ventajas frente a terceros competidores. Uno de los fines de este acuerdo es promover el desarrollo de una relación comercial con una economía que muestra liderazgo en desarrollo, tecnología e innovación a nivel mundial, por medio de la cual se espera generar nuevos empleos y lograr un mayor bienestar a nivel nacional. De esta manera se terminaría el proceso de reforma de la política comercial de Costa Rica logrando una mayor introducción a la economía internacional.

Las exportaciones en nuestro país han venido aumentando en los últimos doce años en un promedio anual del 27.5% y las importaciones en un 30.5%. El comercio de bienes en el año 2002 representó un 71% de la producción nacional y en el campo de comercio de bienes y servicios presentó un 87.6% el PIB, lo cual es un total de US \$6.172 millones; en los noventa representó un

59%, US \$1.4488 millones lo cual demuestra su desarrollo continuo.

Sobre el comercio agrícola en el período de 1995 al 2002 muestra un balance favorable para Costa Rica, ya que por cada dólar que el país importa desde¹⁸⁵ Estados Unidos se exportan US \$2.6. El comercio de bienes industriales

presenta un balance deficitario para Costa Rica pues por cada dólar exportado a Estados Unidos se importa US \$1.7

Principales productos costarricenses exportados a Estados Unidos:

En el año 2002 se exportaron los siguientes productos:

- Bananos, 33%.
- Piñas, 14%.
- Café, 12%.
- Melones, 5%.
- Jugo de naranja, 5%.
- Flores y capullos, 3%.
- Otras raíces y tubérculos, 3%.
- Plantas vivas, 2%.
- Plátanos, 2%.
- Chayote, 1%.
- Papaya, 1%.
- Melón, 1%.
- Compotas, jaleas y mermeladas, 2%.
- Textiles, 30%.
- partes y accesorios de computadoras, 20%.
- Jeringas y similares, 15%.
- Pescados y filetes, 3%
- Secadores de cabello, 2%.
- Juntas o empaquetaduras de caucho, 2%.
- Artículos de metales preciosos, 1%.
- Circuitos integrados, 1%.

Principales productos importados desde Estados Unidos:

En el año 2002 se importaron de Estados Unidos los siguientes productos:

- Maíz, 22%.

- Frijoles de soya, 21%.
- Trigo, 12%.
- Las demás preparaciones alimenticias, 7%.
- Arroz, 5%.
- Alimentos para animales, 3%.
- Uvas, 1%.
- Manzanas, 1%.
- Panes y galletas, 1%.
- Semiconductores y partes, 21%.
- Textiles, 13%.
- Circuitos integrados y partes, 5%.
- partes y accesorios de computadoras, 4%.
- Papel y cartón para cubiertas, 2%.
- Manufacturas de plástico, 2%.
- Aceites de petróleo, 2%.
- partes de máquinas y aparatos, 1%.

En enero de 2001 el presidente estadounidense George W. Bush anunció su intención de suscribir un Tratado de Libre Comercio con cinco países de Centroamérica (Guatemala, Honduras El Salvador, Nicaragua y Costa Rica), logrando una gran acogida por parte del grupo de países centroamericanos.

El pasado 8 de enero del presente año el Ministro de Comercio Exterior de Costa Rica, señor Alberto Trejos, y los ministros de dicha rama del resto de países centroamericanos, se reunieron en la ciudad de Washington D.C. con el Representante Comercial de los Estados Unidos, señor Robert Zoellick, con el fin de lanzar de forma oficial las negociaciones del Tratado de Libre Comercio. Acordaron un calendario de Rondas de Negociación, con un total de nueve rondas y son:

I Ronda de Negociación, fecha prevista: 27- 31 enero, 2003.

II Ronda de Negociación, fecha prevista: 24-28 febrero, 2003.

III Ronda de Negociación, fecha prevista: 31 de marzo- 4 de Abril, 2003.

- IV Ronda de Negociación, fecha prevista: 12-16 mayo, 2003.
- V Ronda de Negociación, fecha prevista: 16-20 junio, 2003.
- VI Ronda de Negociación, fecha prevista: 28 de julio- 1 de Agosto, 2003.
- VII Ronda de Negociación, fecha prevista: 15-19 setiembre, 2003.
- VIII Ronda de Negociación, fecha prevista: 20-24 octubre, 2003.
- IX Ronda de Negociación, fecha prevista: 8-12 diciembre, 2003.

Para negociar dicho tratado, los países centroamericanos y Estados Unidos acordaron efectuar talleres técnicos para discutir e intercambiar información sobre temas de interés entre las partes para así sentar las bases de lo que podría llamarse un Tratado de Libre Comercio. Entre los temas de interés tenemos los siguientes:

- Desarrollo de políticas comerciales.
- La coordinación de políticas intergubernamentales.
- El rol del poder legislativo en la aprobación de acuerdos comerciales.
- Mecanismos de consulta y diálogo con la sociedad civil.
- Acceso a mercados.
- Servicios.
- Compras del sector público.
- Medidas sanitarias y fitosanitarias.
- Inversión.
- Medio ambiente.
- Derechos laborales y cooperación.
- Facilitación de comercio, comercio electrónico y cooperación.
- Propiedad intelectual y cooperación.

1.1- OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE LOS PAÍSES CENTROAMERICANOS

Dentro de los objetivos específicos de los países centroamericanos estos¹⁸⁸ definieron los siguientes (según el tema tratar):

1- Acceso a mercados, dada la importancia que este tema, en el presente trabajo será detallado:

-Definitivamente se busca la eliminación de los derechos arancelarios que afecten las exportaciones por medio de la expansión y consolidación de los beneficios comerciales establecidos en la iniciativa para la Cuenca del Caribe y en el Sistema Generalizado de Preferencias.

-Busca la eliminación de las barreras no arancelarias que restrinjan las exportaciones.

-Busca garantizar el acceso libre de los bienes producidos en zona franca de acuerdo con las reglas de la OMC.

-Busca la liberalización de las barreras arancelarias y no arancelarias entre los países firmantes, procurando el establecimiento de mecanismos que permitan un ajuste gradual al libre comercio de los bienes sensibles a la competencia externa en los países centroamericanos, tomando en cuenta el tamaño y el desarrollo existente entre las economías de estos países y Estados Unidos.

-Busca el establecimiento de mecanismos que promuevan la eliminación de los subsidios a las exportaciones agrícolas en el comercio entre Centroamérica y Estados Unidos.

-Busca el establecimiento de las reglas de origen y mecanismos que permitan a los exportadores centroamericanos aprovechar las preferencias arancelarias.

-Busca el establecimiento de reglas y procedimientos aduaneros que promuevan el funcionamiento eficiente, transparente y ágil de todas las aduanas.

-Busca la aplicación efectiva y transparente de las medidas sanitarias y fitosanitarias para que no puedan convertirse en obstáculos o medidas restrictivas del comercio entre los países firmantes.

-Busca el establecimiento de mecanismos efectivos de cooperación con

Estados Unidos para lograr una correcta y efectiva aplicación de los acuerdos sobre barreras técnicas al comercio y medidas sanitarias y fitosanitarias de la OMC.

-Busca el establecimiento de mecanismos que permitan atender las sensibilidades de importación de los países centroamericanos para que no se conviertan en obstáculos para el comercio.

2- Comercio de servicios.

3- Entrada temporal de personas de negocios.

4- Inversión.

5- Comercio Electrónico, promover su desarrollo para que este sirva como instrumento y así facilitar y abrir nuevas oportunidades de comercio y por ende la modernización, el desarrollo y competitividad del sector productivo.

6- Solución de controversias.

7- Mecanismos de defensa comercial.

8- Disposiciones Institucionales.

9- Compras del sector público.

10- Propiedad intelectual.

11- Laboral.

12- Ambiental.

13- Facilitación del comercio.

1.2- OBJETIVOS BUSCADOS POR COSTA RICA

Costa Rica ha puesto en práctica la negociación de este tratado, la cual es un¹⁹⁰ proceso de ejecución, modernización y reforma administrativa por medio de un

Plan Nacional de Acción que considera la necesidad de la modernización; un ejemplo de esta prioridad es contar con una Aduana de clase mundial también existen áreas en donde la cooperación internacional puede ser de mucha utilidad, entre ellas están: las medidas sanitarias y fitosanitarias, estándares técnicos y de metrología, la simplificación de procedimientos, la protección de los derechos del consumidor, los remedios comerciales, la información estadística.

El Plan Nacional de Acción presenta tres etapas:

Primera etapa: es la preparación para las negociaciones donde el gobierno costarricense presenta su prioridad de profundizar el aspecto de educación de la sociedad, informándole sobre los beneficios del libre comercio en general y sobre todo sobre este tratado.

Segunda etapa: es la ejecución de los acuerdos; Costa Rica busca lograr fortalecer algunas entidades clave que se encuentren a cargo de la aplicación de acuerdos comerciales; un ejemplo de esta prioridad es contar con una Aduana de clase mundial, para que pueda ser capaz de responder a las necesidades de una economía en desarrollo o expansión. De igual manera busca fortalecer a las entidades estatales encargadas de aplicar las medidas sanitarias y fitosanitarias

Tercera etapa: conforma el reto más importante, ya que su fin es que los beneficios del futuro Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos alcancen a la totalidad de la sociedad nacional, para ello se han identificado cuatro áreas de acción: el desarrollo rural, el mejoramiento del ambiente de negocios e inversión, la maximización de los beneficios para pequeñas y medianas empresas (PYMES) y la utilización de la ciencia y tecnología como una herramienta para promover la creación de un nuevo sector empresarial.

En dicha negociación Costa Rica busca siete objetivos básicos con la negociación del tratado:

- 1) Consolidar, expandir y mejorar el acceso de las exportaciones al mercado-estadounidense.
- 2) Eliminar las barreras no arancelarias al comercio y otras medidas que¹⁹¹

distorsionan el comercio de los productos nacionales; facilitar la circulación de bienes y servicios entre ambos países.

- 3) Crear un marco jurídico estable para la inversión nacional y extranjera.
- 4) Promover la competencia por medio del mejoramiento de la productividad y competitividad de los bienes y servicios.
- 5) Establecer procedimientos claros, transparentes y efectivos para la solución de disputas comerciales entre las partes.
- 6) Establecer reglas transparentes, claras y estables que rijan las relaciones comerciales entre las partes.

7) Establecer una agenda integral de cooperación con el gobierno de los Estados Unidos y los organismos internacionales, con el fin de contribuir con el mejoramiento de las condiciones que permitan el aprovechamiento del acuerdo, la ampliación de la base productiva y la facilitación de destrezas, instrumentos y técnicas para acelerar el disfrute de los beneficios del tratado por parte de todos los costarricenses.

El Ministerio de Comercio Exterior (COMEX) ha iniciado un proceso de consulta y de participación costarricense del sector privado y cualquier interesado puede tener la oportunidad de participar en un diálogo abierto y transparente, con el fin de fomentar un mejor aprovechamiento de los beneficios de este proceso, lo cual ayuda a promover la participación del sector privado y otros sectores interesados en el proceso de negociación; fomentar que los interesados puedan aportar reglas que deberán conformar el acuerdo; establecer un diálogo con el sector productivo sobre las condiciones de acceso a mercados (ya sean importaciones o exportaciones); identificar áreas de cooperación entre las partes, lo que se puede detectar de forma temprana para mejorar y promover la competitividad, sobre todo en aquellos sectores productivos que han presentado un avance lento en este aspecto.

1.2.1- SÍNTESIS DE LOS ELEMENTOS PRINCIPALES DE LA POSICIÓN DE COSTA RICA REFERENTES A LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Este aspecto se encuentra dentro del tema de acceso a mercados en la negociación del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos, en el cual Costa Rica buscará:

- A) Que Estados Unidos otorgue a los bienes costarricenses un trato nacional de acuerdo con el artículo III del GATT de 1994.
- B) El reconocimiento de un trato no menos favorable que el trato más favorable que los Estados Unidos concedan a bienes similares, competidores directos o sustitutos.
- c) La excepción a la obligación de trato nacional a todas las medidas que sean incompatibles a ésta de acuerdo con la legislación costarricense vigente en el momento de la negociación.

1.2.1.1- LA ELIMINACIÓN ARANCELARIA- PROGRAMA DE DESGRAVACIÓN

Nuestro país buscará la eliminación de forma progresiva de los aranceles, lo cual estará basado en un Programa de Desgravación; la posición de Costa Rica al respecto se basará en los principios generales de:

- La consolidación y expansión de los beneficios comerciales que se encuentran en la actualidad vigentes (Iniciativa para la Cuenca del Caribe y del Sistema Generalizado de Preferencias).
- El acceso inmediato libre de aranceles de los productos nacionales de exportación hacia Estados Unidos.
- El otorgamiento de preferencias arancelarias a la exportación de bienes producidos en la zona franca.
- El establecimiento de mecanismos que permitan un ajuste al libre comercio para los bienes sensibles a la competencia externa en Costa Rica.
- El reconocimiento expreso por medio de mecanismos idóneos sobre las diferencias existentes en cuanto a tamaño y desarrollo entre las economías de Costa Rica y Estados Unidos.

El Programa de Desgravación gradual de los aranceles se fundamenta en la estructura arancelaria costarricense y en los planteamientos específicos de los sectores. Nuestro país presenta diferentes categorías de desgravación y¹⁹³ son:

- Inmediato y corto plazo: se ubican todos los productos con arancel bajo los cuales podrían desgravarse inmediatamente o en un período corto. Los productos se subdividen en dos canastas de desgravación: A) De acceso inmediato, en la cual se incorporan los productos que tienen un arancel entre el 0% y el 1%; entre los productos de esta categoría tenemos: las plantas vivas, lactosuero, trigo, tabaco turco, combustibles, compuestos químicos orgánicos, abonos, aceites esenciales, medicamentos para uso humano y materias primas para la industria plástica.

A) A corto plazo; aquí se incorporan los productos que tienen un arancel entre el 2% y 5% como hilados de seda, tejidos de algodón, telas impregnadas y tejidos de punto.

- Mediano plazo: se ubican todos los productos con arancel entre el 6% y el 10%; entre los productos se encuentran: cacao en grano, cemento (excepto el cemento blanco), harina de cereales, tabaco en ramas, medicamentos para uso veterinario, prendas de vestir, algunos animales vivos y artículos de joyería.

- Largo plazo: conformado por los bienes finales producidos en la región que presentan aranceles superiores al 10% y que no forman parte de la categoría de productos sensibles que próximamente detallaré; entre esos productos que se encuentran: la carne de ovino y caprino, pescado, miel natural, café, frutas, algunas hortalizas, papel, cartón, calzado, muebles, neumáticos, plásticos y manufacturas, productos de hierro, acero y aluminio, productos de la industria gráfica.

- Productos sensibles: por las consultas y solicitudes presentadas por grupos productores específicos costarricenses se identificó un grupo de productos sensibles que necesitan ser discutidos en la negociación caso por caso, donde se incorporan bienes que tienen un arancel que varía entre el 6% y el 151% como: carne de bovino, productos del sector porcino, productos del sector

avícola, productos lácteos, huevos, papa, cebolla, frijoles, arroz, azúcar y café instantáneo.

1.2.1.2- TRATAMIENTO ARANCELARIO PARA LA IMPORTACIÓN DE CIERTAS MERCANCÍAS¹⁹⁴

Costa Rica buscará garantizar que la importación temporal de las siguientes mercancías entre las partes pueda efectuarse libre de aranceles: equipo profesional necesario para el ejercicio de la profesión u oficio, equipo de prensa o de transmisión de señales de radio o televisión, equipo cinematográfico, bienes importados con propósitos deportivos o destinados a exhibición y demostración; muestras comerciales y películas publicitarias. Donde se buscará que la importación de bienes que sean reingresados al territorio de las partes después de que han sido reparados, pueda efectuarse libre de aranceles.

1.2.1.3- LAS MEDIDAS NO ARANCELARIAS

Costa Rica buscará :

- La eliminación de las medidas no arancelarias que puedan afectar la exportación de bienes costarricenses al mercado estadounidense.
- La obligación entre las partes de no adoptar o mantener prohibiciones o restricciones a la importación de los bienes de las partes, reconociendo las excepciones previstas en el Artículo XI del GATT de 1994.
- La excepción a la obligación de la eliminación de las restricciones a la importación y exportación de todas las medidas que sean incompatibles con la legislación costarricense vigente.
- La eliminación de los impuestos a la exportación, ya sea que restrinjan o puedan restringir las exportaciones nacionales al mercado estadounidense (salvo los que se encuentran expresos en el artículo XI del GATT de 1994).

1.2.1.4- SUBSIDIOS A LA EXPORTACIÓN Y OTRAS MEDIDAS DE APOYO INTERNO

Los fines de Costa Rica son:

- Buscar la eliminación de toda forma de subsidio a la exportación de los bienes entre las partes.

- Establecer de forma bilateral los mecanismos que contribuyen a evitar que se anulen las concesiones que Estados Unidos otorgue a Costa Rica, como resultado de la aplicación de otras medidas que distorsionan el comercio (especialmente los productos agrícolas).
- Promover acuerdos y alianzas con Estados Unidos para así lograr la eliminación o la máxima reducción posible de este tipo de medidas por parte de Estados Unidos y otros socios comerciales, como la Unión Europea y Japón.

1.2.1.5- SALVAGUARDIAS Y OTROS MECANISMOS DE COMPENSACIÓN Y AJUSTE

Costa Rica planea promover la adopción de:

- Un mecanismo de salvaguardia bilateral que permita atender, durante el período de transición, las dificultades del sector productivo nacional como resultado de un aumento masivo en las importaciones que son producto del proceso de desgravación de aranceles.

1.2.1.6- REGLAS DE ORIGEN

En materia de origen, con sentido tributario tenemos que Costa Rica buscará:

- Las reglas de origen específicas diseñadas sobre la base del criterio de cambio de clasificación arancelaria, pero que tengan en cuenta otros criterios alternativos cuando sea necesario.
- Las mercancías manufacturadas por empresas amparadas al Régimen de Zona Franca y de Perfeccionamiento Activo que se encuentren sujetas a las mismas reglas de origen que aplicarán al resto de las mercancías.
- La utilización del método de Valor de Contenido Regional (VCR) vía valor de transacción (VT) o una combinación de este con el cambio de clasificación arancelaria.

- Existen reglas de origen específicas para dos sectores, para el sector agrícola y para el sector industrial. Para el primero de ellos, se buscará que las reglas reflejen la realidad productiva del país, esto con el fin de incentivar la producción y exportación de productos como: café (y subproductos), yuca¹⁹⁶ (otros tubérculos), azúcar, plantas, flores, follajes, melones, mangos, sandías,

hortalizas y frutas, productos lácteos y sus derivados, colados de frutas y hortalizas, conservas de frutas y hortalizas, embutidos, aceites y grasas, cereales y carnes de bovino, porcino y aves. El segundo busca que las reglas de origen reflejen la realidad productiva de las empresas nacionales, con el fin de promover las exportaciones de productos como: medicamentos, pinturas, detergentes, productos de limpieza, productos de caucho, cables eléctricos, madera y sus manufacturas, papel higiénico, productos de cerámica, cocinas de gas, cocinas eléctricas, refrigeradores, lápices, material eléctrico. Busca incorporar reglas flexibles para los productos de alta tecnología como: micro-estructuras electrónicas, componentes para computadoras, aparatos médicos y material eléctrico.

1.2.1.7- PROCEDIMIENTOS ADUANEROS Y FACILITACIÓN DEL COMERCIO

Costa Rica buscará:

- Incorporar compromisos vinculantes en materia aduanera que puedan contribuir a promover y fortalecer el proceso de modernización aduanera tanto en nuestro país como en Centroamérica.
 - Promover la adopción de compromisos de simplificación de trámites aduaneros, para agilizar el flujo de las mercancías a la hora de importar o exportar.
 - La inclusión en el acuerdo de reglas y disciplinas que contemplen la realidad de las aduanas nacionales que a la vez asistan en el mejoramiento y eficacia del servicio aduanero.
 - Plazos de transición que permitan adoptar las medidas necesarias para lograr la implementación de los compromisos vinculantes.
-
- El desarrollo de un programa de cooperación y asistencia técnica en materia aduanera.
 - Costa Rica promoverá la suscripción de un Acuerdo de Asistencia Aduanera Mutua entre los países, para así combatir en forma conjunta el fraude; el contrabando, la subvaloración y cualquier otro tipo de fraude aduanero.

**CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA ENTRE
ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA Y COSTA RICA**

Sabemos que los Tratados de información tributaria sirven para que los Estados firmantes puedan ejercer un control “cruzado” de la información de¹⁹⁸ este tipo; en especial para impedir la evasión fiscal entre los contratantes.

El pasado 15 de Marzo de 1989, Costa Rica y Estados Unidos firmaron este convenio en el cual acuerdan un intercambio de información sobre impuestos, para obtener como resultado el impedimento del fraude y la evasión fiscal. La información intercambiable se va a referir sobre un residente o un nacional de alguno de los Estados partes.

En el artículo 2 de este Convenio, se pueden encontrar distintas definiciones, entre las más importantes se destacan las siguientes:

- “Autoridad competente”, para Costa Rica será el Ministerio de Hacienda o su delegado y para Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su delegado.
- “Nacional”, se refiere a todo ciudadano de cualquiera de los Estados contratantes, toda persona jurídica, sociedad colectiva en comandita, de responsabilidad limitada, anónima, de fideicomiso, sucesión, asociación.
- “Persona”, es: todo individuo, toda sociedad colectiva, en comandita, de responsabilidad limitada y anónima, fideicomiso, sucesión, asociación.
- “Impuesto”, determina que es todo tributo aplicable en el convenio.
- “Información”, todo dato o declaración que sea esencial o adecuado para la aplicación de los impuestos por parte de la administración. También dentro de este concepto se encuentran incluidos los testimonios, los documentos, registros o bienes muebles de una persona o de uno de los Estados contratantes.
- “Estado requirente”, es el Estado parte que solicita o recibe información.
- “Estado requerido”, es el Estado al que se le solicita o el que entrega la información.
- “Costa Rica”, comprende todo el territorio costarricense (Costa Rica).
- “Estados Unidos”, comprende Estados Unidos de América Puerto Rico, Islas Vírgenes, Guam.

El Convenio indica cuáles son los impuestos aplicables en cada Estado parte, en el caso de Costa Rica tenemos que son: el impuesto sobre la Renta y los otros impuestos cuya recaudación le corresponda al Gobierno Central. Estados Unidos aplica los siguientes impuestos: Impuestos federales sobre la renta, Impuestos federales sobre el ingreso de quienes trabajan por cuenta propia,¹⁹⁹ impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el Impuestos

sobre la Renta, impuestos federales sobre sucesiones y donaciones, impuestos federales de consumo.

En este convenio se estipuló que también será aplicable todo impuesto que se establezca luego de la firma del convenio ya sea por adición de los vigentes en dicho momento o por sustitución de los mismos. Las autoridades competentes de cada Estado deberán notificar a las mismas del otro Estado si ha ocurrido algún cambio en su legislación así como si por ello puede afectar sus obligaciones de dicho Estado.

Sobre los procedimientos acerca de impuestos que se encuentren prescritos según las leyes del Estado requirente, comprendidos dentro del Convenio, no serán aplicados.

El Convenio no se aplicará a los impuestos establecidos por las provincias estados, municipalidades de uno de los Estados contratantes.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán intercambiar información para administrar y aplicar las leyes nacionales relativas a los impuestos comprendidos en el Convenio; así como cualquier tipo de información que pueda ser relevante para determinar, fijar y recaudar impuestos y para el cumplimiento de las leyes que controlan los delitos fiscales o delitos que sean contrarios a los mandamientos de la administración fiscal.

La forma de intercambiar este tipo de información es por medio de la autoridad competente de un Estado contratante la cual de oficio le transmitirá la información a la autoridad competente del otro Estado y así la autoridad competente del Estado requerido facilitará la información previa petición de la autoridad competente del Estado requirente.

Las facultades que presenta el Estado requerido son:

A) Examinar cualquier libro, documento, registro u otros bienes que puedan ser aptos o indispensables para la indagación.

B) Recibir testimonio e indagar a toda persona que posea información o tenga conocimiento, custodia o control de información que puedan ser aptos o indispensables para la indagación.

C) Obligar a toda persona que tenga conocimiento, custodia o control de²⁰⁰ información que puedan ser apta o indispensable para la indagación; o que

posea dicha información a comparecer en una fecha y lugar determinado a prestar declaración bajo juramento y a presentar libros, documentos, registros u otros bienes muebles.

Cuando Costa Rica sea el país requerido, brindará la información referente a los bancos con la autorización del Juez Contencioso Administrativo, salvo que la información no se encuentre relacionada con las leyes relativas a un posible caso de defraudación fiscal.

El procedimiento para solicitar el intercambio de información es el siguiente:

1) El Estado contratante requirente deberá indicar la fecha y el lugar para recibir la información.

2) Tomará juramento a quien rinda declaración o presente los libros, documentos, registros y otros bienes muebles, comunicándole las consecuencias legales que la declaración jurada conlleva en el caso de falso testimonio.

3) Permitirá la presencia de individuos a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesados en la ejecución de la solicitud o que se encuentren afectados por ésta.

4) Se permite a la autoridad competente del Estado requirente someter preguntas por escrito a las que deberá responder la persona que presenta libros, documentos, registros y otros bienes muebles previa calificación por el Estado requerido.

5) Se permite a los individuos a quienes se les autoriza estar presentes en la diligencia , interrogar a través de la autoridad que practica la diligencia, al individuo que presta la declaración o presenta libros, documentos, registros u otros bienes muebles.

6) Obtendrá libros, documentos, registros u otros bienes muebles originales en el estado en que se encuentran u ordenará que formen parte del respectivo expediente, copias fieles y exactas de los libros, documentos, registros u otros bienes muebles.

7) Interrogará a la persona que presenta los libros, documentos, registros u otros bienes muebles con respecto al fin y a la forma en que se llevan éstos.

8) Realizará toda acción que no infrinja las leyes ni vaya en contra de las prácticas administrativas del Estado requerido.

9) Certificará la autenticidad de libros, registros, documentos y de cualquier otro bien tangible presentado.

10) Certificará que se siguieron los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente, o que los procedimientos solicitados no pudieron continuarse, se debe de incluir la explicación del impedimento.

El Estado requerido tiene la obligación de utilizar todos los medios legales y hacer su mejor esfuerzo para cumplir con este Convenio. Mientras que no podrá:

1) Adoptar las medidas que vayan en contra de las leyes y prácticas administrativas de los Estados contratantes.

2) Facilitar información que pueda divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procesos comerciales.

3) Facilitar información cuya divulgación sea contraria al orden público.

4) Facilitar información solicitada por el Estado requirente para administrar o aplicar una disposición de la ley tributaria del Estado requirente, o un requisito relativo a dicha disposición que discrimine contra un nacional del Estado requerido. Ésta será discriminatoria en el

tanto sea más gravosa con respecto a un nacional del Estado requerido que con respecto a un nacional del Estado requirente en las mismas circunstancias.

Sobre la confidencialidad de la información tenemos que la información recibida por uno de los Estados contratantes será confidencial al igual que la información que se obtiene según lo indica las leyes nacionales del otro Estado, la cual únicamente se revelará a individuos, autoridades judiciales y administrativas o a los encargados de su superior vigilancia que sean

partícipes en la determinación, fijación, cobro de créditos fiscales y en la aplicación de leyes tributarias. Los individuos o Estados que reciban este tipo de información la utilizarán únicamente para los fines indicados anteriormente y sólo podrá ser divulgada en procesos judiciales públicos o resoluciones judiciales.

Los Estados contratantes tratarán de resolver por mutuo acuerdo cualquier²⁰² dificultad o duda sobre la interpretación o aplicación del presente convenio; y

así las autoridades competentes de dichos Estados podrán comunicarse directamente entre sí para poder llegar a un acuerdo.

Los costos ordinarios ocasionados por la prestación de ayuda vana ser sufragados por el Estado requerido, y los costos extraordinarios ocasionados por la prestación de ayuda serán sufragados por el Estado requirente.

El Convenio tendrá vigencia hasta que alguno de los Estados contratantes decida darlo por terminado.

Capítulo IV

“La Situación Económica Actual de Costa Rica”

LA SITUACIÓN ACTUAL DE COSTA RICA

1- ASPECTOS GENERALES

En este capítulo se analizarán las condiciones económicas por las que está pasando en la actualidad nuestro país.

Costa Rica se ha caracterizado por exportar productos agrícolas y ganaderos, lo que sucede es que en la actualidad viene dando muestras de un creciente agotamiento por ejemplo en el año 1995 productos como café, banano, carne y azúcar representaban un 34% del total de las exportaciones y en el año 2000 solamente un 15%.

Las razones primordiales sobre la reducción de exportaciones de estos productos son básicamente dos:

1) Al ser productos que presentan tecnologías que dependen de los recursos naturales para su industrialización; no siendo este su único obstáculo sino que además va a depender de que su comercialización la ejerzan pocas empresas. Por ello no es rentable para el país ni para su población. Respecto a la evolución de "otros productos agropecuarios y del mar" en el período 1995-2000 fue del 4,3% pero cayeron al -17% en el período de 1998-2000, lo cual nos demuestra que no es nada rentable para nuestra economía.

2) El crecimiento continuo de las exportaciones provenientes de zona franca, las cuales en el período de 1995 al 2000 mostraron un crecimiento del 46%; en gran parte ese incremento se debe a la instalación y trabajo de la empresa INTEL en nuestro país; pero desde el 2001 el volumen de sus exportaciones se ha visto reducido en gran medida, y el hecho más importante según el tema por estudiar en esta tesis es que su bajo valor agregado hace que no existan mayores vínculos intersectoriales con el resto de la economía. Las exportaciones industriales que no están localizadas en zona franca exportaron un monto cercano a los \$1.000 millones; pero de esa suma no se pudo

avanzar. Las exportaciones de "perfeccionamiento activo", que no corresponden tampoco a las de zona franca y que no disponen de ningún tipo de incentivo, toparon con un límite de US \$400 millones.

En materia de exportaciones Costa Rica presenta una dependencia muy fuerte hacia Estados Unidos, gozando casi de un cien por ciento de acceso de²⁰⁵ sus productos al mercado estadounidense de forma exenta de impuestos; por

ello es que es tan preocupante la posición de la economía nacional, ya que a pesar de que la introducción a dicho mercado está casi en su plenitud, es importante sacar a colación que es la economía más grande del mundo, y si aún contamos con las puertas de su comercio abiertas, el hecho de que no se haya podido lograr aumentar las exportaciones es realmente alarmante.

2- LA GLOBALIZACIÓN

2.1- LA GLOBALIZACIÓN- CONCEPTO

Definiciones del término de globalización:

El Fondo Monetario Internacional define la globalización como “la interdependencia económica creciente en el conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y de la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al mismo tiempo que por la difusión acelerada y generalizada de la tecnología”. (40)

Definición de la globalización desde el punto de vista de su impacto sobre la producción y la competitividad: la globalización puede ser entendida como una nueva fase de la internacionalización de los mercados, que pone en dependencia recíproca a las empresas y a los países en grados absolutamente originales e inigualados en el pasado. Por ello es que se define como la tercera fase de la internacionalización.

(40) Revista Electrónica Globalización, artículo “la historia de la globalización”.

2.2- LA GLOBALIZACIÓN Y LA INTERNACIONALIZACIÓN

Tenemos que la internacionalización de los mercados se compone de tres fases y a su vez la globalización forma parte de ésta: La primera fase la compone la Internacionalización: su período comprende desde el fin del siglo XIX hasta antes de la Primera Guerra Mundial. Su característica primordial es que los Estados Nación poseen en el status de

estados soberanos y todos los atributos de la soberanía económica, como ejemplo de esto se puede citar la emisión de la moneda, la definición de la tasa de cambio, el control de los intercambios aduaneros, etc. Al existir soberanía económica e intercambio internacional de productos; es que se habla de internacionalización a partir de los Estados Nación. La segunda fase es la Mundialización: va desde el final de la Segunda Guerra Mundial hasta alrededor de los años setenta. Época en la que las empresas multinacionales comienzan a operar sobre una verdadera base mundial, en la cual van a arbitrar sobre una base plurinacional la localización de sus actividades comerciales y financieras, utilizando las diferencias nacionales para mejorar sus equipos de producción y maximizar su producción. Es importante destacar que en esta fase ya no se puede hablar de internacionalización porque el 40% de los intercambios internacionales mundiales son intercambios entre empresas.

La globalización es la tercera fase (la actual), que comienza en la década de los 80; se afirma que es la aceleración de la tendencia anterior pero con características nuevas entre las que podemos citar las siguientes: 1) La globalización financiera y la desregulación general de los mercados financieros. Donde la conexión de todas las plazas financieras y el nacimiento de intermediarios privados que utilizan medios telemáticos ha globalizado el mercado financiero mundial. Esto es algo totalmente nuevo y aquí hay pérdidas de soberanía económica, en el sentido que no podemos decidir sobre nuestra tasa de interés teniendo en cuenta los problemas de la tasa de cambio sobre el financiamiento y refinanciamiento de la acumulación, que se deciden afuera. La primera gran característica de la globalización tiene una gran conexión con la desregulación. Japón encuentra hoy dificultades, con la desregulación

financiera ya que se ha terminado el crédito ilimitado y gratuito para sus empresas, los cuales cuando contaban con este tipo de crédito construyeron esas grandes empresas competitivas que en la actualidad son tan admiradas por el resto del mundo. Otro elemento que se puede citar en el ámbito de la desregulación son los grandes servicios internacionales masivos: como las telecomunicaciones, el transporte aéreo, el transporte marítimo y el turismo. Los servicios que eran tradicionalmente monopolios nacionales, con

empresas rentables instaladas en ese monopolio, están hoy totalmente desestabilizados.

2) La regionalización, ya que al mismo tiempo que el mundo se globaliza, se regionaliza porque en la globalización, con su apertura de mercados, las empresas se concentran sobre su oficio principal (por ejemplo, en las telecomunicaciones y en la informática las empresas se concentran porque la renta desaparece) y se concentran sobre sus mercados principales en la medida en que, con el intercambio de amenazas, la llegada de otros obliga a remarcar el territorio propio. De esta forma se construye la Tríada, con el Bloque de América del Norte, el Bloque Europeo y el Bloque Asiático; como muestra de esto en 1986 se anunció transformar para 1993 la Europa del Mercado Común en Unión Económica y Monetaria, logrando la supresión de todas las barreras aduaneras internas en dicho continente, cuyo resultado fue: una fuerte inversión de los japoneses y de los norteamericanos en Europa, o sea un relanzamiento del crecimiento europeo y de esa forma se logra aumentar la coherencia regional frente al Japón y a los EUA; lo cual ha ayudado a la formación del NAFTA, lo que a su vez ha llevado a los japoneses a volver a centrarse en su área asiática. Para los países menos desarrollados esta regionalización tiene efectos negativos, ya que los países desarrollados intentan en primer lugar ocupar posiciones en las otras regiones de la Tríada y la mayor parte de la inversión internacional se concentra en los países ricos (en la Tríada), que es lo contrario de lo que sucedía en el período anterior. Como

(41) Coriat Benjamín, Globalización de la Economía y dimensiones macroeconómicas de la competitividad, pág 2.

ejemplo de ello, el 29 de mayo de 2003 se publicó en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas una modificación a la legislación aduanera europea que les permite a las empresas costarricenses desde el 1 de junio pasado gozar de una mayor flexibilidad para adquirir materias primas originarias de los países andinos o centroamericanos, sin que esto implique un incumplimiento de las normas de origen europeas del Sistema Generalizado de Preferencias²⁰⁸ (SGP). Este mecanismo se llama “acumulación regional de origen”, el cual le

permitirá a las empresas nacionales utilizar en sus procesos de producción materiales o insumos originarios de los países de Centroamérica (El Salvador, Honduras, Guatemala y Nicaragua), de los países de la Comunidad Andina de Naciones (Bolivia, Ecuador, Colombia, Venezuela y Perú), y Panamá para considerarlos como si se tratara de materiales de origen nacional.

3) La tercera gran característica de la globalización es la fase en la cual la inversión de las empresas norteamericanas representa el 60% de la inversión internacional. Dicho modelo norteamericano se expande a través del mundo las empresas locales tratan de calcar el modelo: la producción masiva, el de las economías de escala, de las mercaderías estandarizadas de bajo costo. En la globalización llegan al mercado mundial nuevas culturas de empresas. Por ejemplo, el modelo japonés representa un modelo totalmente original de gestión de la producción, donde la competitividad no es solamente bajos costos sino la capacidad de adaptarse a demandas variadas.

La globalización supone tres cosas a la vez:

- Pérdida de elementos de soberanía económica (elementos de soberanía, no la pérdida total), lo que hace que sea grande la dependencia recíproca, incluso para los EUA. El refinanciamiento del déficit estadounidense por medio de los bonos del Tesoro depende de los excedentes alemanes y japoneses, también de las tasas de interés relativas, sobre todo entre EUA y Alemania.
- La globalización quiere decir problemas de dimensión del mercado interno y de acuerdos regionales, ya que muchas veces vemos que hay discrepancias entre éstos.
- La competitividad en la globalización significa efectos de variedad y de calidad. La multiplicación de culturas y de tradiciones nacionales exige

concepciones de productos y equipos de producción capaces de adaptarse a esas diferencias.

2.3- LA INNOVACIÓN Y SUS CARACTERÍSTICAS EN LA ÉPOCA DE LA GLOBALIZACIÓN

En la época contemporánea se presenta la innovación con una nueva²⁰⁹ trayectoria tecnológica que a su vez experimenta un desarrollo impresionante.

La innovación organizacional es el resultado de una investigación básica donde pueden obtenerse los mejores desempeños del mundo en innovación y comercio internacional. Recalcando que lo más importante es la forma de utilizar el dinero y no la cantidad de este. Actualmente nos dirigimos hacia una economía en que el conocimiento es la fuente principal de la competitividad, (knowledge economy). En la cual debemos tener un conocimiento amplio, o sea que comprenda el conocimiento científico y conocimientos en: organización, gestión de las interfases, los colectivos de trabajadores, etc.

3-EL COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1-CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO

A) Se define como "comercio electrónico" al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúen electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

B) El comercio electrónico es un subconjunto de la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red, se aplican a transacciones comerciales de contenidos muy diferentes, realizadas, tanto entre empresas (business to business) o entre empresas y consumidores privados o públicos (business to consumers o business to administrations).

3.2- TIPOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Existen dos tipos de comercio Electrónico:

-El Comercio Electrónico Indirecto, que es aquel en el que los bienes comercializados necesitan ser enviados a través de canales tradicionales de distribución (por ejemplo, envío postal, servicios de mensajería, ventas telefónicas).

El comercio electrónico directo, es aquel donde se involucra bienes²¹⁰ inmateriales y donde el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o

servicios se produce a través de la Web (como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información, etc.).

3.3- SUJETOS QUE PUEDEN EFECTUAR TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO

La importancia fundamental sobre este punto es que primero se debe distinguir si el comprador es un sujeto individual o una empresa, para luego analizar cada tipo de transacción en particular:

A) Entre empresas, o como según refiere mejor la doctrina “business to business”: las empresas pueden intervenir como usuarias -compradoras o vendedoras- o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico, instituciones financieras, proveedores de servicios de Internet, etc.

B) Entre empresa y administración, o como según refiere mejor la doctrina “business to administrations”: las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo.

C) Entre empresa y consumidor, o como según refiere mejor la doctrina “business to consumers”: las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio Web a clientes que los utilizarán para uso particular.

D) Entre consumidor y consumidor, o como según refiere mejor la doctrina “consumers to consumers”: es factible que los consumidores realicen

operaciones entre sí, tal es el caso de los remates en línea.

E) Entre consumidor y administración, o como según refiere mejor la doctrina “consumers to administrations”: en este caso los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.

3.4- LA RELACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA JURISDICCIÓN²¹¹ TRIBUTARIA

Al reunir una variedad de transacciones la relación que existe entre la jurisdicción tributaria y el comercio electrónico no es tan sencilla, ya que los sujetos intervinientes, y la forma de su ejecución, la transacción puede concluirse y realizarse a través de la propia Web (“on line”) o por medio de otros medios (“off line”), como sucede con el correo electrónico.

3.4.1-DIFICULTADES PLANTEADAS POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Se sabe que el comercio electrónico (e-commerce) es una nueva forma de entender las relaciones comerciales y por ello genera problemas a las figuras impositivas que recaen sobre el consumo.

Sobre la aplicación de los impuestos indirectos, especialmente, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) puede mencionarse entre las principales dificultades:

- La localización del hecho imponible.
- La distinción entre transferencia de bien intangible o prestación de servicios.
- La identificación y/o localización de los sujetos intervinientes en la transacción.
- La supresión o reducción, en algunos casos, de los intermediarios en la cadena de comercialización.

“El comercio electrónico obstaculiza la determinación de la jurisdicción en la cual se consumirá el producto comercializado. En materia de imposición

indirecta las distintas jurisdicciones fiscales se rigen por el principio de “país de destino” o de “país de origen.” (42)

3.4.2.1- EL PRINCIPIO DE PAÍS DE DESTINO

Al aplicar este principio, el país de origen, exportador o vendedor, no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, al igual que con los productos que se producen en el mismo país (de forma interna). Al aplicar este criterio requiere

que existan fronteras fiscales entre las diferentes jurisdicciones partícipes, las cuales permitan la realización de lo que se conoce como ajustes en frontera o sea: la devolución o exención por parte del país exportador, de los impuestos que pesen sobre los productos integrantes de los bienes comercializados. Entonces, el país importador debe aplicar similares gravámenes que los soportados por los bienes producidos domésticamente.

3.4.2.2- EL PRINCIPIO DE PAÍS DE ORIGEN

Este principio implica gravar las transacciones en virtud del lugar de localización del vendedor o exportador. En este caso no resulta necesario realizar ajustes en frontera, pero es necesaria la existencia de estructuras fiscales similares a efecto de que no se produzcan divergencias o distorsiones en el flujo económico entre ambos estados.

(42) Imposición Indirecta en las Operaciones de Comercio Electrónico, <http://www.afip.gov.ar>

3.4.2.2.1- MODALIDADES DEL SERVICIO BRINDADO A NIVEL INTERNACIONAL

Debe tenerse en cuenta que, cuando se presta un servicio al campo internacional, puede llevarse a cabo a través de una de las siguientes modalidades:

- a) Cuando el consumidor se traslada al país del productor.

- b) Cuando el servicio se traslada al país del consumidor.
- c) Cuando la información se envía al país del consumidor.
- d) Cuando el productor se desplaza al país del consumidor.
- e) Cuando una mercadería en la que se incorpora un servicio se traslada al país del consumidor.
- f) Cuando el servicio es utilizado por el consumidor en la jurisdicción distinta a aquella de la cual es residente y/o en la que tiene su empresa.

También es importante definir dónde se considera prestado el servicio y dónde este es consumido, pues la tributación variará en uno y otro caso, pudiéndose dar las siguientes posibilidades:

- A) Importación de servicios y utilización económica en el país.
- B) Prestación de servicios en el país y utilización económica del mismo en el exterior.
- C) Prestación de servicios en el exterior y utilización económica también en el extranjero.
- D) Prestación de servicios en el país y utilización económica en el mismo. Igual importancia merece definir adecuadamente el concepto de establecimiento permanente, porque si se considera que la página web

instalada en un servidor constituye establecimiento estable, en el caso que este se encuentre ubicado en el mismo Estado del prestatario, no existirían dudas de que se encuentra alcanzado por el gravamen, ya que se trata de una transacción desarrollada dentro de sus fronteras.

3.4.2.3- EL PROBLEMA DE IMPOSICIÓN INDIRECTA RESPECTO A LA IDENTIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

A la hora de la identificación y la localización del sujeto pasivo su problemática²¹⁴ se ve incrementada con la reducción o supresión de intermediarios en la

cadena de comercialización a los cuales, en la mayoría de los casos, la Administración Fiscal suele asignar el carácter de agentes de retención o información.

4- LAS ZONAS FRANCAS

El término de área franca se refiere a: territorio franco, ciudad franca, puerto franco, zona franca, depósito franco; por lo tanto, se utiliza esta palabra para referirse tanto a espacios amplios como reducidos. Tenemos en cuenta que la zona franca se encuentra dentro del área franca. Entonces esta denominación es tomada como “territorios francos” o “zonas francas” las cuales son áreas cuya finalidad es constituir sus propios estatutos, con una regulación que está conformada por su base y sus principios aplicables; por lo tanto, es un espacio que no constituye territorio aduanero. Para su creación es imprescindible una ley que funcionará como marco para detallar y dejar muy claras sus funciones, sus reglas, su clasificación, etc. Dentro de las características que presenta la zona franca es que la mercadería que se encuentra dentro de ésta no va a estar bajo el control habitual del servicio aduanero y el hecho de introducir o extraer mercancía de ella no va a implicar la obligación de cancelar tributos; se debe aclarar el hecho de que no es que la mercadería se encuentre exenta de tributos sino que presentan una “no sujeción tributaria”, excepto las tasas retributivas que pudieran establecerse. Las restricciones de naturaleza económica como las prohibiciones relativas o absolutas (ejemplo los

monopolios, oligopolios, las licencias, los cupos para mercaderías) no se pueden aplicar en un área franca; pero las restricciones de índole no económico como las impuestas por razones de moral, seguridad y salud pública sí son de acatamiento obligatorio. En el ámbito internacional, la mayor parte de las legislaciones interpretan que la zonas francas no forman parte del territorio aduanero. A manera de ejemplo el Código Aduanero Comunitario de la Unión Europea determina: “Las zonas francas o depósitos francos son²¹⁵ partes del territorio aduanero de la Comunidad o locales situados en ese

territorio separados del resto del mismo, en los cuales:

- a) las mercaderías no comunitarias, para la aplicación de los derechos a la importación y de las medidas de la política comercial de importación, no se encuentra en el territorio aduanero de la Comunidad;
- b) las mercaderías comunitarias se beneficiarán, de las medidas relacionadas en principio con la exportación de mercancías. Dentro de este mismo código especifica que la permanencia de las mercancías que vayan a ingresar a un área franca no tendrá plazo límite, excepto para los productos de la agricultura. En estas zonas las mercaderías pueden ser reexportadas o exportadas de forma libre sin importar que sean o no elaboradas en dichas zonas. Pero es preciso especificar que si la mercadería sale de la zona libre para una zona aduanera general sí está sujeta al pago de impuestos fiscales, ya que es considerada como si procediera directamente del extranjero.

4.1- OBJETIVOS DE LAS ZONAS FRANCAS

Su principal objetivo es el desarrollo económico, ya que busca la libertad económica y las inversiones para proveer de tecnología y generar mano de obra.

La investigadora Graciela Guidi, en un trabajo del Consejo Federal de Inversiones, ha expresado que “se concibe su creación como medio de impulsar el desarrollo de una determinada región que se encuentra deprimida respecto del resto del país o bien con una ubicación geográfica particular,

fronteriza o muy alejada de los centros de mayor desarrollo económico.” (43)

Dentro de los objetivos planteados internacionalmente se encuentran:

- A) Promover el desarrollo exportador, tanto de empresas ya existentes como de otras nuevas.
- B) Contribuir a una mayor generación e ingreso de divisas.
- C) Fomentar y crear empleo (mano de obra regional).
- D) Favorecer aquellas empresas que incorporen tecnologías funcionales de

- avanzada a sus procesos productivos.
- E) Incrementar la capacidad exportadora de las empresas.
 - F) Promover la integración con los países vecinos.
 - G) Atraer inversiones extranjeras.
 - H) Crear vínculos entre la industria y la economía internacional y conectar la economía nacional con la internacional.

En Costa Rica, únicamente existen las de tipo Industrial y la que se encuentra en el Aeropuerto Internacional Juan Santamaría

4.2- BENEFICIOS EN LAS ZONAS FRANCAS

En las áreas francas existen beneficios aduaneros y fiscales, entre ellos tenemos:

- A) La supresión del arancel aduanero, conformado por los derechos de importación y exportación.
- B) La supresión de lo que la G.A.T.T denomina “reglamentaciones comerciales descriptivas”, como lo son los sistemas de cupos de mercaderías aplicando las reglas de carácter no económico (moral pública, orden público, salud y seguridad pública).
- C) Eliminación de la tributación interna, porque grava los servicios básicos

(43) Bello Knoll S, pág 12.

- orden público, salud y seguridad pública).
- C) Eliminación de la tributación interna, porque grava los servicios básicos que brinda la zona.
- D) La supresión de tributos con respecto a las importaciones y exportaciones, excepto las tasas.
- E) Las formalidades aduaneras en algunos casos se simplifican o suprimen cuando ingresan o salen las mercancías.

4.3- LAS ZONAS FRANCAS A NIVEL MUNDIAL

El fenómeno de la globalización a partir de los años 70 ha generado muchos cambios en las economías de los diferentes países, sobre todo en los campos de actividades comerciales, servicios, financieras, etc. Las zonas francas han sido utilizadas a nivel mundial como un instrumento que intenta solucionar los desajustes en la política económica; estas se encuentran situadas en sitios estratégicos donde forzosamente se tenga que pasar por ellas en las rutas comerciales. Su posición es la siguiente: América Central, el Caribe, el Mediterráneo, el Medio Oriente, el Sudeste de Asia. Seguidamente una breve descripción de cada una de éstas:

4.3.1.1- ASIA

En este sector las zonas francas son de tipo del procesamiento de exportación. Luego de los ochenta las zonas francas se caracterizaron porque los salarios de los trabajadores eran bajos, al igual que los recursos humanos otorgados para éstos. El sudeste de Asia presenta diez zonas francas, las cuales se encuentran localizadas en:

Corea del Sur: Masan

Filipinas: Mariveles.

Malasia: Bayán Lepas, Peral, Sundoi Ay.

India: Kandla.

Formosa: Kaohsiung y Taoyuan.

Singapur: Todo el lugar.

Hong Kong: Todo el lugar.

4.3.1.2-ÁFRICA

La mayor parte de los países que conforman el continente africano presentan un nivel muy alto de endeudamiento, gran pobreza. Por ello es que nació la idea de reagrupar los países que pertenecen a este continente en dos uniones monetarias (UMOA, UMAC); pero lamentablemente no se contó con una política general que pudiera dirigir los recursos. Aun así, ello presenta una ventaja y es que la circulación de capitales y ayuda externas contribuyen a equilibrar los pagos y a incrementar la capacidad de tomar crédito. En total

presenta 19 zonas francas ubicadas en:

Togo: Lomé.

Senegal: Dakar.

Cabo Verde: todas las islas.

Egipto: Alejandría y Puerto Tewfick.

Liberia: Monrovia.

Marruecos: Tánger.

Mauricio: Port Louis.

4.3.1.3- EL MEDIO ORIENTE

En esta zona se presenta un total de 11 zonas francas, las cuales se encuentran localizadas en:

Bahrein: Mina Sulman.

Israel: Ashed, Haifa y Elat.

El Líbano: Beirut y Trípoli.

Siria: Damasco, Latakia, Trotus y Alep.

Yemen del Sur: Aden.

4.3.1.4-AMÉRICA

Dentro de este Continente encontramos una subdivisión importante:

-América del Norte: se encuentra conformada prácticamente por dos países: México y Estados Unidos; el último presenta la particularidad de que existen zonas francas públicas y zonas francas privadas, las cuales son únicamente para un usuario; éstas son denominadas “subzonas”, porque presentan la²¹⁹ aprobación de proyectos especiales de incentivos.

En Estados Unidos se encuentran ubicadas en: Los Ángeles, California, donde está su sede central y tiene 350 zonas de exportación en diferentes ciudades. En México se encuentran en: Chetumal, Cozumel, Xcalk, isla de Mujeres, Quintana Roo, Agua Prieta, Baja California, Sonora, Nogales, Mexicali, Tijuana (las zonas francas situadas en este país son zonas de maquila).

- América Central: presenta un total de 13 zonas francas situadas en:

Antillas Holandesas: Aruba y Curazao.

Bahamas: Hamilton e Isla Ireland.

Costa Rica: Cartago, Puerto Limón, Alajuela, Barreal de Heredia, Puntarenas; estas son todas zonas francas de tipo industrial y en Alajuela se encuentra el aeropuerto internacional. Guatemala: Santo Tomás de Castilla. Panamá: Colón, la cual es líder del mundo.

República Dominicana: Santo Domingo.

- América del Sur: presenta un total de 30 zonas francas ubicadas en:

Brasil: Manaus.

Chile: Iquique, Punta Arenas, Los Andes, Arica y Coquimbo.

Colombia: Barranquilla, Buenaventura, Cúcuta, Palmaseca y San Andrés.

Bolivia: La Paz y Santa Cruz.

Perú: Ilo-Tacna.

Uruguay: Nueva Palmira, Montevideo, Rivera, Colonia, Florida, Colonia Suiza, Libertad, Fray Bentos y Chuy.

Venezuela: Isla Margarita.

Paraguay: Ciudad del Este.

4.3.1.5-EUROPA

Al cambiarse la legislación europea en 1990 donde se suprimen las zonas francas industriales, estas fueron reemplazadas por depósitos aduaneros públicos y privados; por ello es que se han convertido en centros de distribución y almacenaje, los cuales se encuentran en:

Alemania: Bremen, Kiel, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden.

Austria: Graz, Linz, Solba Hall y Viena.

Bosnia: Belgrado, Bor y Split.

Dinamarca: Copenhague.

España: Vigo, Cádiz, Barcelona e Islas Canarias.
Gibraltar: todo el peñón.
Finlandia: Hanko, Helsinki y Turku.
Turquía: Estambul, Ankara, Esmirna y Trebisdona.
 Hungría: Czepelel.
Reino Unido: Birmingham, Corby.
Irlanda: Shannon, donde se encuentra el aeropuerto.
Italia: Génova, Trieste, Nápoles y Palermo.
Suecia: Estocolmo, Gotemburgo, Malmö.

A nivel internacional existen “áreas especiales”, donde el tratamiento del régimen que se aplica en estas es muy parecido al que se utiliza en las zonas francas. Funcionan de la siguiente manera, al no estar situados en el territorio aduanero de un país donde no se aplican aranceles o restricciones de tipo económico, y se denominan:

- Puertos francos: son puertos marítimos ubicados fuera del territorio aduanero.
- Fábricas francas: son establecimientos industriales que tienen los beneficios de las zonas francas que detallé antes.
- Zonas francas: off shore o zonas francas financieras; presentan ventajas sobre el manejo de capitales extranjeros.
- Áreas francas especiales; presentan beneficios dependiendo de los objetivos político económicos. Éstas áreas especiales se encuentran ubicadas en:

-Ecuador: Guayaquil.
-Nicaragua: Managua.
Estados Unidos: Islas Hawaii.
Canadá: Vancouver.
Islandia: Reykiavik.
Marrakech: Marruecos.
Australia: Melbourne.
India: Bombay, Madrás y Calcuta.
África del Sur: Port Elizabeth.
Albania: Valona, Surazzo.

Andorra: Santa Julia.

Angola: Luanda.

Antigua y Barbuda: Puerto Saint John´s.

Arabia Saudita: Yidda.

Argelia: Orán, Cazanet y Arzen.

Australia: Isla de Cocos o Keelin, Islas de Christmas e Islas Norfolk.

Barbados: Bridgetown.

4.4- LA ZONA FRANCA EN COSTA RICA

En Costa Rica las Zonas Francas se encuentran reguladas por tres cuerpos normativos, los cuales son: La Ley de Zonas Francas, el Reglamento de Zonas Francas y la Ley de Aduanas. Seguidamente, una breve referencia de ellas en el aspecto de tributos, según el tema que analizo en este trabajo: Artículo 1° de la Ley de Zonas Francas las define como “el conjunto de incentivos y beneficios que el Estado otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas en el país, siempre y cuando cumplan los demás requisitos y las obligaciones establecidos en esta ley y sus reglamentos”, indica que las inversiones nuevas en Costa Rica se entenderán como el procesamiento, la manufactura, la producción, la reparación y el mantenimiento de bienes y la prestación de servicios que presenten la particularidad de ser destinados a la

exportación o reexportación. El lugar donde se establezca un grupo de empresas beneficiadas con este Régimen, se denomina "zona franca" y será un área delimitada, sin población residente, autorizada por el Poder Ejecutivo para funcionar como tal. Este Régimen se otorgará únicamente a empresas con proyectos cuya inversión nueva inicial en activos fijos sea de al menos ciento cincuenta mil dólares estadounidenses (US \$150.000,00) o su equivalente en moneda nacional. Sobre las obligaciones que tienen los beneficiarios del Régimen de Zona Franca tenemos que deberán llevar y anotar, en libros y registros²²² específicos autorizados por la Corporación, las operaciones de la empresa,

relativas a los bienes que gozan de exenciones de impuestos autorizados por el Ministerio de Hacienda, los cuales estarán sujetos a la inspección de la Corporación y de las autoridades fiscales. (Artículo 19 inciso a) de la Ley de Zonas Francas). Por otro lado, entre los incentivos que gozan las empresas ubicadas en alguna zona franca en territorio nacional, tenemos la exención del pago de todo tributo y derecho consular sobre la importación de materia prima, productos elaborados o semielaborados, componentes y partes, materiales de empaque y envases, así como de otras mercaderías y bienes requeridos para su operación. También estarán exentas de todo tributo y derecho consular que afecte la importación de maquinaria y equipo, lo mismo que sus accesorios y repuestos, así como la importación de vehículos automotores necesarios para su operación, producción, administración y transporte; es importante aclarar que estas exenciones estarán condicionadas al acatamiento del acuerdo Ejecutivo que otorga la exención respectiva. De igual modo, se encuentran exentas de todo tributo y derecho consular que pese sobre la importación de lubricantes requeridos para su operación. Esta exención se otorgará únicamente cuando estos no se produzcan en el país en la calidad, en la cantidad y en la oportunidad de entrega requeridas a juicio del Ministerio de Economía, Industria y Comercio, el cual deberá pronunciarse al respecto. Igualmente presentan exención de todo tributo asociado con la exportación o reexportación de productos, la cual se otorgará para la reexportación de la

maquinaria de producción y equipos de la Zonas. Presentan una exención, por un período de diez años a partir de la iniciación de las operaciones del pago de impuestos sobre el capital y el activo neto, esto para el pago del impuesto de traspaso de bienes inmuebles; anteriormente estaba también incluido el impuesto territorial pero con la Ley de Bienes Inmuebles 7509 del 9 de mayo de 1995 se elimina esta exoneración. Existe una exención del impuesto de ventas y consumo sobre las compras de bienes y servicios, sobre todo tributo que pese sobre las remesas al extranjero. Contarán con una exención de todos los tributos a las utilidades, cuando su base imponible se determine de acuerdo²²³ con las ganancias brutas o netas, con los dividendos abonados a los

accionistas o con ingresos o ventas, de acuerdo con las siguientes especificaciones: en el caso de las empresas ubicadas en zonas de "mayor desarrollo relativo", la exención será de un ciento por ciento (100%) hasta por un período de ocho años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes cuatro años. Las empresas ubicadas en zonas de "menor desarrollo relativo", la exención será de un ciento por ciento (100%) hasta por un período de doce años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes seis años. Los plazos se contarán a partir de la fecha de la publicación del acuerdo Ejecutivo que otorga el Régimen de Zona Franca. Estas exenciones no se aplicarán cuando los beneficiarios puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica. Contarán con una exención de todo tributo y patente municipales por un período de diez años, pero deberán cancelar los servicios municipales de que hagan uso. En este caso, la municipalidad respectiva podrá cobrar hasta el doble de las tarifas establecidas por ley para esos servicios y tendrán el derecho a escoger si el tipo de servicio que brinda las municipalidades lo contratan con un particular. Las empresas necesitarán contar con la autorización de la Corporación para contar con la exención de todo tributo sobre la importación y exportación de muestras comerciales o industriales.

La introducción de mercaderías desde las Zonas Francas al territorio aduanero nacional deberán pagar los mismos tributos que deben abonar las mercaderías que entran en el territorio aduanal desde el extranjero. Pero no pagarán ningún

tipo de tributo sobre el monto del artículo o componente nacional del bien. Las empresas nacionales que provean a las empresas establecidas en las Zonas Francas, servicios, materias primas nacionales, productos, partes o componentes, parcial o totalmente elaborados en el país, están exentas del pago de impuestos de ventas y de consumo. Y sus ventas a las empresas en el Régimen de Zona Franca se considerarán como exportaciones. En la Ley Aduanera, en su artículo 24 tenemos que está el hecho de verificar que las mercancías importadas con el goce de algún estímulo fiscal, franquicia,²²⁴ exención o reducción de tributos, estén destinadas al propósito para el que se

otorgó el beneficio, que se encuentren en los lugares señalados y sean usadas por las personas a quienes les fue concedido. Así como exigir las pruebas necesarias y comprobar el cumplimiento de las reglas sobre el origen de las mercancías para aplicar preferencias arancelarias, de conformidad con los tratados internacionales de los que forme parte Costa Rica y las normas derivadas de ellos. Según el Artículo 134, que trata sobre el tratamiento de las tiendas libres, en las cuales las mercancías importadas al amparo no pagarán tributos, según lo fije la ley especial que lo determina. El artículo 175, explica la delimitación de las zonas francas donde los límites del área geográfica en que se encuentre ubicada una empresa beneficiaria del régimen de zona franca, deben estar claramente determinados, de tal forma que la entrada y salida de personas, vehículos, unidades de transporte o mercancías deban realizarse necesariamente por los puestos o lugares destinados al control aduanero.

El artículo 183 expresa sobre la responsabilidad tributaria que la empresa será responsable por los daños o pérdidas que se les causen a las mercancías ubicadas en su perímetro, quedando obligada al pago de los tributos respectivos.

Sobre el Reglamento de Zonas Francas tenemos que respecto a la aplicación e interpretación de este reglamento, se debe buscar un equilibrio entre la agilidad y eficiencia en el funcionamiento del régimen de zonas francas y la adecuada fiscalización y control del correcto uso de los beneficios fiscales otorgados; esto lo explica claramente el artículo número 2.

El artículo 42 indica las reglas para una empresa procesadora de exportación que se haya acogido al régimen de zonas francas y que su inversión inicial en activos fijos haya sido igual o superior a dos millones de dólares (US \$2.000.000,00) o su equivalente en moneda nacional y al cumplir cuatro años de haberle sido otorgado el régimen reinvierta en el país, tendrá derecho a recibir una exención adicional del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones que se establecen en el inciso l) del artículo 20 de la ley 7210 y sus reformas.

5- SOBRE EL CONJUNTO DE INCENTIVOS DEL RÉGIMEN DE ZONA FRANCA

El conjunto de incentivos que se otorga el régimen en de zona franca, comprendido en el artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Franca N° 7210 el disfrute de tales beneficios se da en la medida que las empresas debidamente calificadas se sitúen dentro del hecho exento. Para ello se necesita de un procedimiento especial por medio del cual la administración integrada por la Corporación de Zona Franca y el Poder Ejecutivo precisa cuáles empresas merecen que el Estado le ayude para el cumplimiento de los fines que persigue el régimen. La característica que presenta es que este es discrecional se le deben aplicar los principios y disposiciones en orden de la vigencia temporal de las normas jurídicas y el principio de intangibilidad de los efectos individuales de los actos jurídicos creadores de derecho. Ello surte sus efectos a partir de la firma del respectivo contrato de las empresas beneficiarias con la Corporación de Zona Franca.

Sobre su duración, tenemos que las empresas beneficiarias de contratos de exportación gozaron de exoneración del impuesto sobre la renta hasta la conclusión del período fiscal 1995-1996; en esta fecha se venció el plazo

original de los “contratos de exportación”. La Ley del Ajuste Tributario establece que las empresas que gocen de exención del impuesto sobre las utilidades podrán compensar para efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre las utilidades, el valor de los activos con el valor de las inversiones para su adquisición, mientras que se trate de inversiones relativas a la actividad que motiva la exoneración. Las empresas que se han acogido al Régimen de Incentivos para la Exportación son sujetos pasivos de este tributo. No se encuentran dentro de los entes que disfrutaron de la exoneración de dicho impuesto (según el artículo 88,226 párrafo número dos de la Ley del Impuesto sobre la Renta), ya que deben

cubrir el impuesto creado debiendo adaptarse al cálculo de la base imponible según lo dispone el artículo 88 de la misma ley citada anteriormente. Este artículo indica: “El hecho generador es la titularidad de activos por el sujeto pasivo en la fecha de terminación del período fiscal del impuesto sobre utilidades. La base imponible estará constituida por el valor total del activo cuyo titular sea el sujeto pasivo, menos la suma de lo siguiente: el valor del activo circulante, los aportes en otras compañías de las cuales el sujeto pasivo sea socio, y las inversiones en títulos valores u otros activos cuyas rentas no estén sujetas al impuesto sobre las utilidades.” (44)

La excepción se estableció durante 1995 a 1996, y las prórrogas de 1996 hasta 1999 no comprenden la exoneración del impuesto sobre la renta. Tenemos claro que las empresas del régimen de incentivos a la exportación tienen derecho a la compensación del artículo 88, en lo que se refiere a las inversiones cuyas rentas están exoneradas por el hecho de corresponder al período 1995- 1996; las inversiones en activos de las empresas exportadoras no son consideradas para efectos del impuesto sobre los activos del período

(44) Gallardo Carazo Ana Elena, Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, pág 74.

1995 – 1996, mientras que el monto de las inversiones en activos dedicados a la actividad exportadora a terceros mercados y que sean generadores de dicha renta exenta de impuesto sobre la renta. Debe quedar claro que esta deducción no rige para períodos fiscales posteriores a 1996. Sobre la determinación de la base imponible del impuesto sobre los activos, en el caso de las empresas beneficiarias del régimen de zona franca. A las cuales se les haya otorgado la exención del impuesto sobre el capital y sobre los activos por un plazo de 10 años, mantienen este beneficio hasta el fin del término.

Mientras que las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al²²⁷ régimen antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 7543 presentan la

característica de pagar el impuesto sobre los activos; la simple presentación de la solicitud de inclusión al régimen ante la Corporación, únicamente les otorga derecho a que su situación sea evaluada y calificada hasta que se acuerde su inclusión o no al régimen de incentivos, pero no les da derecho a devengar los beneficios del régimen. Pero las empresas que presentaron su solicitud de inclusión al régimen de zona franca después de entrar en vigencia la Ley N° 7543, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, ya que el artículo 1° de la Ley N° 7543 no contempla los activos de las empresas acogidas al régimen de zona franca como exentos del impuesto. Respecto al cálculo de la base imponible para las empresas que hubieren presentado la solicitud de inclusión al régimen antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 7543 y las que presentaron su solicitud de inclusión al régimen de zona franca después de entrar en vigencia la Ley N° 7543, es necesario analizar al artículo 73, el cual contiene las reglas de la base imponible y es adicionado por el artículo 1° de la ley de cita. Al respecto dispone el párrafo décimo del artículo 73: " La base imponible estará constituida por el valor total del activo cuyo titular sea el sujeto pasivo, menos la suma de lo siguiente: el valor del activo circulante, los aportes en otras compañías de las cuales el sujeto pasivo sea socio, y las inversiones en títulos valores u otros activos

cuyas rentas no estén sujetas al impuesto sobre las utilidades." (45) Las empresas que se acojan al régimen de zona franca luego de la entrada en vigencia de la Ley N° 7543, de acuerdo con el cálculo de la base imponible del impuesto, el importe de su obligación podría verse reducido a cero, o simplemente al cincuenta por ciento, ya que según nos indica el inciso del artículo 20 de la Ley N° 7210, donde las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de exención de todos los tributos a las utilidades, exención que será del 100% o del 50% según el plazo y condiciones. Al momento de calcular la base imponible para determinar el impuesto a los activos, estas empresas compensarán el valor de los activos con el valor de las²²⁸ inversiones en la adquisición de los activos, presentando una base imponible

de "0", cuando la inversión es del 100%. Entonces no existe ningún impuesto que cancelar al fisco. Una base imponible y disminuida en el 50%, cuando la inversión sea en igual porcentaje (dependiendo del plazo), y sobre la cual se aplicará el impuesto que corresponda.

El conjunto de incentivos que se otorga en el régimen de zona franca comprendido en el artículo 20 de la ley N° 7210, debido al disfrute de tales beneficios, se da en la medida que las empresas debidamente calificadas se sitúen dentro del hecho exento. No obstante, para el efectivo disfrute de los beneficios que otorga el legislador, se requiere de un acto de concreción de la norma correspondiente, por cuanto ésta no se aplica directamente, sino que requiere de un procedimiento especial por medio del cual la administración precisa cuáles empresas merecen que el Estado las ayude para el cumplimiento de los fines que persigue el régimen. Por tal razón, este acto de la administración (Corporación y Poder Ejecutivo) es discrecional y debe ser la consecuencia de la debida apreciación de los requerimientos de la ley, por lo que al acto se le deben aplicar los principios y disposiciones en orden de la vigencia temporal de las normas jurídicas y el principio de intangibilidad de los

efectos individuales de los actos jurídicos creadores de derecho.

(45) Dictamen de la Procuraduría General de la República de Costa Rica,
Número C-261-95.

Capítulo V

“Conclusiones y Recomendaciones”

CONCLUSIONES

1- En la actualidad se recomienda a los países “abrir” sus fronteras pero en la práctica no se ejecuta, exceptuando a la Unión Europea que sí lo cumplió a cabalidad. En el ámbito tributario podemos ver como se han hecho esfuerzos para que los regímenes existentes se unifiquen.

La base del presente trabajo de investigación es la vinculación existente entre los Tratados Internacionales y el Derecho Internacional Tributario y sus efectos²³¹ a la hora de aplicarlos en el territorio nacional.

La presente investigación se fundamenta en el Derecho Internacional Tributario el cual cuenta con ciertas diferencias entre el Derecho Tributario Internacional entre ellas tenemos:

I- El Derecho Tributario Internacional regula las relaciones entre acreedor y deudor tributario que se encuentran vinculados al elemento extranjero en el sentido de que se debe cumplir con la prestación tributaria. Mientras que el Derecho Internacional Tributario se refiere a las relaciones interestatales respecto a las relaciones entre acreedor y deudor tributario sobre hechos tributarios de carácter internacional.

II- Los sujetos (o sea los Estados) del Derecho Tributario Internacional y en el Derecho Internacional Tributario cuentan con subjetividad jurídica, mientras que las personas físicas o jurídicas no gozan de subjetividad internacional.

III- Las fuentes del Derecho Tributario Internacional son: la legislación, la jurisprudencia interna y las disposiciones de los Tratados Internacionales implementados en la legislación tributaria interna; en el Derecho Internacional Tributario la única fuente reconocida son los Tratados Internacionales y de forma excepcional las resoluciones emanadas de los organismos jurisdiccionales supranacionales, de ahí la importancia del presente tema de tesis.

Los Estados al ser soberanos presentan el mismo poder del cual emanan sus leyes u ordenamiento jurídico, estos pueden “chocar” entre ellos y al divergir no se puede imponer su potestad tributaria en otro Estado. Como por ejemplo, en caso de que un individuo se encuentre en otro Estado distinto a su Estado o

país de origen y esté sujeto a un gravamen en ambos Estados. Tenemos como resultado la vulnerabilidad del Principio de Soberanía que posee cada Estado ya que el hecho de que un Estado pretenda aplicar su legislación tributaria excluyendo la del otro, produciendo así una contingencia de responsabilidad jurídica-internacional.

La adopción de un criterio de vinculación uniforme o común la cual tiene por efecto neutralizar la norma tributaria internacional interna. Así el Estado auto limita de forma voluntaria la aplicación de su norma tributaria internacional y²³² permite que en determinadas circunstancias, las cuales se pueden observar de

forma expresa en el tratado internacional, el criterio de vinculación el cual ha sido adoptado de común acuerdo con su contraparte, que puede o no coincidir con el de su legislación nacional.

Uno de estos regímenes son los Tratados Internacionales los que regulan el tratamiento impositivo a las personas físicas y/o jurídicas que se encuentran bajo la jurisdicción de los Estados Parte, teniendo como base la subjetividad jurídico-internacional. Ya que el objeto de las relaciones Jurídico-Internacionales son el bien material o inmaterial, la acción o inacción sobre los cuales los Estados acuerdan celebrar el tratado internacional. Entonces luego de firmar el Tratado asumiendo a su vez el compromiso jurídico-internacional, el Estado parte se encuentra obligado a implementar las normas del Tratado Internacional mediante la adopción de medidas legales internas, que no es lo mismo que afirmar que las normas internacionales regulan directamente las relaciones jurídico-tributarias al interior de los Estados.

Los Tratados Internacionales si bien no regulan directamente, pero inciden decisivamente en las relaciones tributarias internas en las cuales se encuentra involucrado el elemento extranjero, por ello su importancia y su supremacía sobre las leyes o el ordenamiento normativo.

En el caso de los Convenios de Doble Imposición, los Estados acuerdan regular de determinada forma las relaciones jurídico-tributarias internas que se establecen con sujetos ajenos a la regulación jurídico-internacional (personas físicas y jurídicas extranjeras ubicadas en su territorio). Es importante destacar

que en el caso costarricense hasta el día de hoy nuestro país no ha sido signatario en éste tipo de acuerdos.

2- En un Tratado Internacional bilateral o multilateral se puede incluir la Cláusula de la Nación más Favorecida la cual presenta la particularidad de que no puede ser menos favorable que el régimen jurídico que el Estado Beneficiante otorgue a un tercer Estado (a sus personas físicas o jurídicas) en las relaciones señaladas expresamente en el Tratado Internacional.

Puede significar un método es probable que sea de gran utilidad respecto a la²³³ homogenización de un régimen impositivo común, si se aplica en el ámbito

tributario y así armonizar un acuerdo voluntario de los Estados a los que pueda expandirse y constituir un régimen impositivo común en determinada Región o conjunto de Estados.

Dicha cláusula garantiza a la inversión de un inversionista extranjero suponiendo que su país de origen haya firmado un Tratado Internacional Bilateral o Multilateral (incluida la Cláusula de Nación más Favorecida) con Costa Rica. Hasta el momento en nuestro país se han firmado tratados de protección a la inversión incluyendo ésta cláusula con los siguientes países: Suiza, Francia, Gran Bretaña, Alemania y México (Tratado de Libre Comercio). También presenta dentro de la costumbre internacional una serie de excepciones:

- 1) Cuando los Estados otorgan un Régimen más beneficioso a Estados en vía de desarrollo, como el caso de nuestro país.
- 2) Cuando dicho régimen es otorgado a Estados que no tienen salida al mar.
- 3) Cuando dicho tratamiento especial es otorgado mutuamente entre Estados, tratándose de su comercio fronterizo.

3- Los Tratados de Libre Comercio firmados por Costa Rica contienen una cláusula en la cual estipula que las Partes signatarias van a evaluar periódicamente el desarrollo del tratado. Es importante destacar que no existe una afirmación expresa en la cual contenga la siguiente información:

- Si existe o no un parámetro de tiempo para efectuar la evaluación.
- Cual es el órgano encargado de efectuar dicha labor.
- Si es o no una obligación de las Partes contratantes hacer la evaluación.
- En caso de que sea una obligación es importante determinar las responsabilidades en caso de incumplimiento.

4- En Europa la tendencia de la base de los Tratados Internacionales que tienen por finalidad evitar la doble imposición y específicamente en lo que respecta al impuesto sobre la renta se fundamenta en un sistema de²³⁴ asignación en el cual un Estado Parte adjudica o asigna su poder impositivo al

otro(s) Estado(s) Parte(s) y de esa manera tiene preferencia la vinculación de tipo económico entre éstos.

5- En Estados Unidos de América estos tipos de Acuerdos Internacionales se basan en un sistema de deducción de impuestos, donde se aplican las exenciones o se reducen los tipos de gravamen, como ejemplo de ello tenemos:

A) La exención de las Rentas obtenidas en el exterior.

B) Los créditos o deducciones por Impuestos pagados en el Exterior (Tax Credit).

C) Los créditos por utilidades reinvertidas (Tax Deferral Privilege).

D) Los créditos por Impuesto Exonerados (Tax Sparing).

E) Los descuentos por Inversiones en el Exterior.

6- Existen acuerdos entre países que presentan la particularidad de que se comprometen por medio de esta figura efectuar un canje de información y ayuda en la vía ejecutiva para recaudar impuestos de esa forma se estaría evitando la evasión fiscal. Costa Rica firmó un tratado de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos en el cual para obtener como resultado el impedimento del fraude y la evasión fiscal. La información intercambiable se va a referir sobre un residente o un nacional (el cual puede ser persona física o jurídica) de alguno de los Estados Partes. Los encargados

de intercambiar ésta información son las autoridades competentes para efectuar dicha labor, representando así al Estado.

La información será todo dato o declaración que sea esencial o adecuado para la aplicación de los impuestos por parte de la administración. Así como también los testimonios, documentos, registros o bienes muebles de una persona o de uno de los Estados contratantes.

En dicho convenio de intercambio de información tributaria debe establecer de forma clara los impuestos aplicables en cada Estado Parte.

7- Dentro de los Tratados que evitan la doble imposición pueden inclinarse²³⁵

hacia un Sistema de Imputación, en el cual el Estado calcula el impuesto de la siguiente manera:

- La base del cálculo es el monto de la totalidad de las rentas del contribuyente (también tomando en cuenta las obtenidas en el extranjero).
- El monto del impuesto se va a deducir el monto del impuesto cancelado en el extranjero.

Para ello se pueden utilizar uno de los dos métodos siguientes:

- A) Método de imputación ordinaria: el Estado de residencia va a aceptar únicamente una deducción que no exceda el monto del impuesto de las rentas que provengan del otro Estado.
- B) Método de imputación íntegra: el Estado de residencia va a permitir una deducción total del impuesto cancelado en el Estado de la fuente.

8- Por el hecho de que actualmente estamos viviendo en un mundo en que la globalización va en aumento, especialmente en el comercio; Costa Rica a pesar de ser un país subdesarrollado no se ha “quedado” atrás en el tema de la celebración de Tratados Internacionales, aplicando exenciones o deducciones tributarias a las sociedades extranjeras que vienen a instalarse en nuestro país y que se acojan al Régimen de Zona Franca. De esa forma se está incentivando para que así las empresas extranjeras inviertan en Costa Rica.

Entre éstos incentivos tenemos los siguientes:

- La exención del pago (total) de todos los tributos sobre la importación de materias primas, productos elaborados o semielaborados, maquinaria, equipo, componentes, materiales de empaque, etc.
- La exención por un período de diez años del pago de impuestos sobre el capital y el activo neto.
- La exención de todo tributo asociado con la exportación a excepción de las empresas comerciales.
- La exención de los tributos a las utilidades de conformidad con la ubicación y²³⁶ el tipo de actividad:

- En zonas de “mayor desarrollo relativo”, la exención es del cien por ciento hasta por un período de ocho años y de un cincuenta por ciento en los siguientes cuatro años.
- En zonas de “menor desarrollo relativo”, la exención es del cien por ciento hasta por un período de doce años y de un cincuenta por ciento en los siguientes seis años.
- La exención de todo tributo que pese sobre las remesas al extranjero y sobre el repatrio de capitales excluyendo las empresas comerciales.
- La exención del impuesto de ventas (13%) y consumo sobre las compras de bienes y servicios.

Otro cuerpo normativo que brinda incentivos a las empresas extranjeras que se acojan al Régimen de Zona Franca es la ley 7830 y que tienen como fin la expansión de su actividad productiva, mientras su inversión inicial en activos fijos sea mayor a los US\$ 2 millones, a las cuales se les concederá un período adicional de exención del 75% del impuesto sobre la renta.

Las sociedades extranjeras que transfieran su sede social en Costa Rica, se registrarán por las leyes del país donde fueron creadas (el país de origen) en lo que respecta a su pacto social, pero deberán acatar las leyes de orden público costarricenses y estarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta únicamente sobre aquellos negocios realizados dentro del territorio de la República aplicando así el Principio Territorial.

Actualmente Costa Rica no cuenta con una ley destinada a la atracción de inversión extranjera directa, ni tampoco una ley impositiva de tipo tributaria aplicable a la inversión extranjera; lo que se realiza son los acuerdos de promoción y protección recíproca, entre ellos podemos citar : el Acuerdo entre Chile y Costa Rica para la promoción y protección recíproca de las inversiones, el Tratado sobre inversión y comercio de servicios entre Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, también se creó un Parque Industrial bajo la administración de la corporación BES junto con el apoyo de la Oficina de Asuntos Económicos de la República de China la cual firmó un Canje de Notas sobre garantía de inversión con Costa Rica, con el fin de²³⁷ proteger las inversiones dentro de dicho parque y así ambos países

establecieron sus incentivos para que los inversionistas de ambos puedan disfrutar de las ventajas ofrecidas en éstos, Tratado Bilateral sobre Fomento y Recíproca Protección de Inversiones con la República Federal de Alemania, Convenio entre la República de Costa Rica y la Confederación Suiza relativo a la Protección y Fomento de las Inversiones, Convenio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de la República Francesa sobre el Fomento y la Protección Recíprocas de las Inversiones, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte sobre Promoción y Protección de Inversiones, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de España, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de la República Checa, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de Argentina, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de Venezuela, Convenio entre el Gobierno de Costa Rica y el Gobierno de Paraguay.

Costa Rica presenta la carencia de una enumeración de tributos que eventualmente puedan atañer al inversionista extranjero, aunque el Código de Normas y Procedimientos Tributarios determina:

- En el caso de utilidades, beneficios, dividendos; deberá cancelarse:

Personas jurídicas, impuesto a la renta, 30%.

Pequeñas empresas, impuesto a la renta, 10 a 20%.

Personas físicas, impuesto a la renta, 10% y sobre cierto monto, 25%, aplicado sobre el exceso.

- En el caso de la reinversión de utilidades: o capitalización de utilidades éstas se encuentran exentas.

- Sobre las remesas al exterior, deberán cancelar:

Por utilidades, dividendos o participaciones en sociedades de capital, 15%.

Por otros conceptos, del 5 al 20%.

Si hablamos de incentivos que van a beneficiar exclusivamente a la inversión extranjera en Costa Rica, éstos no existen.

Sobre los aspectos que pueden resultar favorables al inversionista extranjero tenemos los siguientes: una política equilibrada, una infraestructura²³⁸ desarrollada, una fuerza laboral calificada, energía hidroeléctrica

económicamente asequible, presenta productos semielaborados y materiales de construcción de buena calidad, existe la posibilidad de formar parte del régimen de zona franca, existe libertad de movimiento de capitales y la posibilidad de mandar las utilidades al exterior. En el 2005 cobrará vigencia el ALCA (Área de Libre Comercio de las Américas), se cuenta con la existencia de Tratados de libre comercio (TLC) con países de la región.

9) Los inconvenientes que presenta el Comercio Electrónico (E- Commerce) en el momento en que se produce la imposición indirecta en el consumo, son los siguientes:

- Ubicar el hecho imponible.
- Diferenciar cuando se presta un servicio de cuando se ejecuta una transferencia de un bien intangible.
- Identificar y/o localizar a los sujetos intervinientes en la transacción.
- El hecho de reducir los intermediarios que actúan en la comercialización.
- Determinar cual es la jurisdicción fiscal en la cual se consumirá el producto comercializado por medio del comercio electrónico, generalmente se rigen ya sea por el principio de país de destino o por el principio de país de origen. El primero de éstos al aplicarlo el país de origen (exportador o vendedor) no grava los bienes exportado pero el país importador (comprador, receptor o de

destino) aplica gravámenes similares a los que soportan los bienes originarios de éste. Para poder efectuar su aplicación es necesario que las jurisdicciones fiscales internacionales involucradas autoricen la exención o devolución del país exportador de los impuestos sobre los productos exportados por éste. En el caso de aplicar el principio de país de origen, se gravarían únicamente las transacciones que se efectúen en el lugar de localización del exportador, para su aplicación es necesaria la existencia de estructuras fiscales similares entre los Estados y de esa manera no habrán diferencias en el flujo económico entre ellos.

Respecto a Costa Rica propiamente vemos el faltante de que en los Tratados Internacionales firmados hay un vacío total respecto al tema de la determinación de la jurisdicción fiscal en el comercio electrónico.

10) Dentro de los grupos internacionales de sociedades, existe una modalidad importante: las Sociedades Matrices con Filiales Extranjeras; dentro de ella juega un papel importante la Teoría del Órgano ya que su principal efecto es transmitir la obligación tributaria de las sociedades filiales (o dominadas) a la sociedad matriz (o dominante), también presenta la opción de compensar las pérdidas con ganancias mientras exista un contrato escrito en el cual especifique la efectividad de la exclusión de beneficios, en caso de existir pérdidas sería la exclusión del resultado final. (Si se da la opción de establecer el contrato a la vez se está dando la opción a la colectividad de optar o no por la aplicación de la Teoría del Órgano).

Sus efectos son:

- A la sociedad matriz (dominante) se le asignará un beneficio que determinará el balance fiscal de la sociedad.
- Los órganos de las sociedades (matriz y filiales) mantendrán sus obligaciones formales y todos los órganos tendrán su propio balance fiscal.
- El órgano de la sociedad tendrá una responsabilidad material por los impuestos aplicados a la sociedad matriz (dominante) por el ejercicio de la actividad empresarial.
- Las pérdidas ajenas de la organización no las va a deducir la sociedad matriz (dominante).

RECOMENDACIONES

1) En Costa Rica es urgente firmar tratados internacionales de doble imposición, esto a pesar de que en todos los tratados de libre comercio lo recomienda nunca lo ejecuta.

Su fin primordial es evitar la injusticia que a un mismo sujeto se le imponga el mismo tributo en dos países distintos y también evitar la evasión fiscal, para lograr un mayor desarrollo a nivel comercial.

Sería beneficioso para ambas partes ya sea que se pongan de acuerdo respecto al método a escoger:

El método de unificación en el cual las Partes se pondrán de acuerdo respecto a su jurisdicción tributaria y podrán decidir en base a ello qué método utilizar,²⁴⁰ de esa forma se está neutralizando la norma tributaria internacional a nivel

interno. Cada país se limita a sí mismo de forma voluntaria respecto a la aplicación de la norma tributaria internacional y el criterio de vinculación que va a ser adoptado de común acuerdo entre las Partes (hay que recalcar que éste puede o no ser compatible con su propia normativa).

Por ejemplo en Costa Rica se mantiene el Principio de Territorialidad en forma interna, respecto de las rentas que se obtienen de sujetos no domiciliados y firma un tratado internacional de doble imposición con "X" país en el cual ambos países acuerdan de forma voluntaria establecer para su conveniencia y para efectos de captación del Impuestos sobre la Renta el cual sería aplicado a los ciudadanos de "X" país en Costa Rica aplicando el Principio de Nacionalidad o Globalidad; lo que significa que los ciudadanos de "X" país domiciliados en Costa Rica no estarán sujetos a la renta en caso de que obtengan sus utilidades de fuente costarricense, y se continúa aplicando el principio de territorialidad a los sujetos no domiciliados que no sean los ciudadanos de "X" país.

2) En los Tratados Internacionales se puede incluir la Cláusula de la Nación más Favorecida, en la cual se va a establecer que cada parte se compromete a otorgar a las mercancías de la otra parte, un régimen no menos favorable que a las mercancías que provengan de cualquier otro país. Esto se recomienda si es en caso de un acuerdo comercial, o sea puede aplicarse perfectamente a los Tratados de Libre Comercio.

También puede incluirse esta cláusula pero a nivel incondicional en la cual se va a pactar que los beneficios, privilegios e inmunidades que se otorgan a cualquier tercer país en relación a las mercancías deberá de ser otorgado en forma inmediata e incondicional a las mercancías similares producidas en la otra parte contratante. De esa forma se estarían garantizando ambos países o partes un trato equitativo y sin discriminaciones de ningún tipo.

Otra modalidad de esta cláusula es la de tipo condicional en la que ninguna de ²⁴¹ las partes se obliga a otorgar en forma inmediata e incondicional a las

mercancías similares de la otra parte, salvo que la otra parte otorgue concesiones equivalentes a las que se otorgan estos terceros países.

A nuestro país le conviene utilizar éste tipo de método, para así lograr un trato equilibrado y obtener cierta seguridad jurídica y fiscal.

3) A pesar de que todos los Tratados Internacionales de Libre Comercio en los que Costa Rica figura como signatario, incorporan una cláusula en la que recomiendan la evaluación de estos Tratados; en éste caso lo importante es llevar a cabo dicha recomendación convirtiéndola en una obligación para ambas Partes (con más razón en nuestro país), para ello puede hacerse de la siguiente forma:

- La Administración Pública debe nombrar un órgano estatal encargado o subcontratar a una empresa privada para que cumpla con la tarea de investigar y analizar la totalidad de los temas y sectores involucrados en ello; siempre y cuando se le brinden todas las herramientas necesarias para cumplir con dicha labor.

- Una vez nombrado el encargado de realizar dicho análisis, éste debe contener información sobre: el desempeño que ha tenido el tratado, se puede

hacer un análisis comparativo respecto a los resultados de las importaciones y exportaciones antes y después de la firma del tratado, en el caso de los aranceles si existiera un programa de desgravación arancelaria ver si se está cumpliendo a cabalidad, cómo se está regulando el tema de la doble imposición (lo ideal es que se haya firmado un tratado de doble imposición con la parte), si se cumple o no con la obligación de publicar y notificar todas las leyes, reglamentos, procedimientos, disposiciones administrativas de carácter general ya sea que la otra parte las haya adoptado o que modifiquen o deroguen un instrumento de política comercial o de comercio exterior (por ejemplo, el deber de cumplir con el principio de publicidad para poder poner en vigencia una restricción arancelaria; verificar si el respeto a la confidencialidad se está aplicando, en caso de infracciones a las leyes de cada parte es importante que se cercioren de que se hayan aplicado las sanciones respectivas, solicitar a los comités encargados de funciones específicas los²⁴² cuales están integrados por ambas partes contratantes un informe de sus

funciones como por ejemplo en el caso del Comité de Procedimientos Aduaneros el cual tiene a su cargo la aplicación, administración e interpretación de los asuntos de clasificación arancelaria y de valoración; etc.

- Sería recomendable que ésta evaluación se ejecute cada año. Ya que si el resultado no es favorable, nuestro país tiene la opción de separarse de forma definitiva de dicho convenio porque existe una cláusula en la que estipula la vigencia del Tratado la cual explica que éste tendrá vigencia hasta que una Parte así lo decida.

4) Los Tratados Internacionales que se fundamentan en un sistema de asignación esto en materia de el impuesto sobre la renta donde un Estado Parte adopta el poder impositivo de otro Estado Parte con el fin de obtener un vínculo de tipo económico entre éstos y prefiere ceder su criterio de imposición tributaria para obtener un beneficio económico. Presentando una característica muy peculiar y es que es Estado que va a adoptar el poder impositivo del otro Estado Parte anteriormente ya ha “estudiado” y ha evaluado los pros y contras entonces es por ello que se da de forma voluntaria y sin lesionar el Principio de

Soberanía que todo Estado o país presenta. Así de ésta forma los países interesados en ello pueden abrir una puerta a la captación de la inversión extranjera; también es otra forma de evitar la doble imposición ya que se estarían asegurando ambos países o Estados Parte que no habrá ningún “choque” de normas.

5) Los Acuerdos Internacionales que toman como base ya sea un sistema de deducción de impuestos, de exenciones o de reducción de tipos de gravamen, en realidad son una forma de proteger a los ciudadanos de determinado país que se rija por el Principio de Nacionalidad. Por lo general se utiliza como un medio para evitar la doble imposición, es utilizado por un grupo de países que hayan firmado convenios fiscales con todos los Estados miembros en los que se establece que cada Estado está de acuerdo en aplicar una exención o deducción de impuestos en determinadas circunstancias (dependiendo de los ingresos considerados) por los impuestos pagados en el extranjero, un ejemplo²⁴³ de ellos es el Convenio firmado por los países bajos. Entonces vemos que en

éste caso si es recomendable aplicarlo pero para nuestro país no es rentable firmar un tratado así porque se estaría lesionando el Principio de Soberanía Ubicar a Costa Rica en un marco de igualdad Para nuestro país no es rentable este tipo de sistemas ya que a Costa Rica le afecta el Principio de Soberanía que ésta posee. Por ejemplo si Costa Rica se sitúa en un marco de igualdad junto con Estados Unidos ya que éste es el mayor importador de nuestros productos nacionales; se puede establecer un sistema de deducción, o exención entre éstos, en el tanto en que Estados Unidos compense a Costa Rica con alguna figura como un incentivo, o cualquier otra compensación. La situación del respeto al Principio de Soberanía varía ya que existe igualdad entonces considero que es la única manera en que sea de utilidad aplicar un sistema de deducción de impuestos, de exenciones o de reducción de tipo de gravámen.

6) El instrumento del canje de información puede ser muy útil para países que se rigen por el Principio de Nacionalidad porque como a pesar de que el sujeto pasivo se encuentre domiciliado en un país distinto al de su origen y obteniendo utilidades en dicho país, tiene la obligación de pagar su renta en el país de origen. Entonces podría resultar muy útil crear un mecanismo (sistema) en el cual se pueda identificar y registrar información de: el inversionista extranjero domiciliado en un país que no es el de su origen y de la actividad financiera que está efectuando en dicho país la cual le genera utilidades.

De ésta forma se puede tener un control más riguroso, así como poder efectuar de forma más segura el intercambio de información (eso si que los encargados de intercambiar esta información sean únicamente las autoridades competentes para ello) y llevar a cabo su fin primordial el cual es evitar la evasión fiscal del sujeto domiciliado en un país distinto al de su nacionalidad.

7) El hecho de que las Partes signatarias de un Tratado de Doble Imposición²⁴⁴ vayan a convenir las bases para gravar el impuesto sobre la renta rigiéndose

por el Principio Territorial o por el Principio de la Nacionalidad incorporando cláusulas especiales que determinen aspectos específicos; adoptando medidas unilaterales para su propio ordenamiento interno, (pero de esa forma se estaría erigiendo el Principio de Soberanía que presenta cada Estado) ya sea utilizando el Sistema de Exención Íntegra: en la cual el Estado prescinde completamente de la renta o aplicando el sistema de Exención con progresividad: en el cual la renta no va a ser incluida en la base para calcular el tipo que se puede aplicar al resto de la renta imponible en el país; lo que sucede es que en ambos sistemas se estaría afectando la soberanía que posee cada Estado porque al existir medidas unilaterales las cuales son aquellas que cada Estado adopta en su propio ordenamiento interno las cuales forman parte del Derecho Internacional. A diferencia de ambos sistemas el Sistema de Imputación el cual se basa en tomar como base todas las rentas (incluidas las obtenidas en el extranjero) y de la cuota de su impuesto se deduce el impuesto que ya se ha cancelado en el extranjero; ya sea aplicando el método de imputación ordinaria, donde el Estado de residencia aprueba una

deducción que no sobrepase el impuesto correspondiente a las rentas del otro Estado o que se aplique el método de imputación íntegra, en el cual el Estado de residencia permite una deducción total del impuesto cancelado en el extranjero. Con ambos métodos no se lesiona el Principio de Soberanía del Estado, ya que reiterando lo explicado anteriormente en el capítulo II punto 5.1.1 que define el Principio de Soberanía y explica que es un derecho exclusivo de cada Estado al ejercicio del poder tributario en su territorio y en el espacio aéreo por encima del mismo constituye para el contribuyente el dato positivo más importante de la soberanía fiscal.

Por lo tanto para no lesionar el Principio de Soberanía Fiscal se recomienda utilizar el método de imputación ordinaria o el método de imputación íntegra.

8) Para que Costa Rica pueda obtener mayores divisas es necesario que promueva la inversión extranjera, una forma de efectuarlo es incentivando al empresario extranjero para que éste invierta en nuestro país; pero para ello es²⁴⁵ necesario crear una ley especial de inversión extranjera en la cual contenga un

régimen impositivo para así brindarles seguridad jurídica a los inversionistas para que sepan cuánto deben pagar por concepto de tributos y así como también qué tipos de incentivos se le ofrecen a éste como por ejemplo: seguros a la inversión, franquicias aduaneras, acceso al crédito interno, terrenos industriales, etc. Qué tipos de empresas pueden acogerse a dicho régimen, Costa Rica presenta un nivel de dependencia con Estados Unidos tanto para las exportaciones (50%), como para las importaciones (casi el 50%) representando un 65% del flujo inversionista en nuestro país, entonces la meta actual para Costa Rica es aumentar esas cifras y de ese modo también abarcar la atracción de empresarios de Europa y América del Sur, regionalizando un plan de inversiones en forma conjunta con Centroamérica, a pesar de que existe un Acuerdo de Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones con Centroamérica y Costa Rica en éste no se toca el tema de los incentivos fiscales que pueden existir entre las Partes de ahí su importancia para aplicarlo en los futuros Acuerdos.

Costa Rica firmó un Acuerdo de Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones con Chile, en el cual en su artículo IV "Tratamiento de las Inversiones" en el inciso 4 expresa que el tratamiento de nación más favorecida no se aplicará a las deducciones ni exenciones fiscales ni a privilegios análogos a éste que las Partes hayan otorgado a terceros en cualquier acuerdo para evitar la doble imposición; nuevamente podemos ver la necesidad de incorporar este tipo de incentivos.

9) Respecto al Comercio Electrónico se recomienda que se trate dicho tema en los Tratados Internacionales ya que desde la óptica tributaria no se habla al respecto. También se aconseja que la Administración Pública efectúe un estudio del fenómeno de la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos. Analizando el concepto, el alcance, la caracterización y la potencialidad del comercio electrónico en el comercio²⁴⁶ exterior.

Se estima conveniente sugerir la incorporación en la Ley del Impuesto sobre la Renta, de disposiciones legales referidas al momento de nacimiento de la obligación tributaria y su base de cálculo. Es importante que las Entidades encargadas de controlar la evasión fiscal en nuestro país cuenten con la facilidad de acceder y efectuar auditorías fiscales por medio de la vía electrónica. El desarrollo de las redes informáticas, principalmente Internet, ofrece a las autoridades fiscales notables oportunidades para alcanzar una gestión tecnológicamente avanzada y moderna en las relaciones con los contribuyentes.

En Argentina existe un Tratado para el Comercio Electrónico en el cual presenta un Régimen Procedimental Tributario, creo que Costa Rica puede tomarlo como referencia para que eventualmente se pueda adaptar a nuestra normativa. Seguidamente los aspectos más importantes:

- Se permite el uso de soportes magnéticos, permitiendo llevar los libros de las sociedades en la computadora. Permite que los soportes magnéticos sean admitidos como prueba siempre y cuando exista coincidencia entre lo registrado y lo controlado por el Organismo recaudador; para esto debe haber un control muy estricto para evitar que haya error en el registro de la información.
- Sobre la autorización de impresión de facturas, la autoridad correspondiente previó un régimen especial para la impresión de facturas, en la cual establece un procedimiento de solicitud en el cual los contribuyentes y /o responsables ante las imprentas (las cuales deben estar inscritas en un Registro habilitado por el Organismo Fiscal), las solicitudes se encuentran disponibles en una página de la red –URL- en internet; luego por medio de la transacción electrónica la imprenta obtiene una autorización para la impresión de los comprobantes. Para verificar la información se encuentra disponible una transacción en la página de la Administración Tributaria por medio de ella los receptores de las facturas pueden verificar si cada uno de ellos se encuentran²⁴⁷ autorizados por la Autoridad Fiscal.

- Existe un Régimen de almacenamiento electrónico de duplicados de facturas y de registración de operaciones, para ello se creó una Comisión de Facturación Electrónica, que elaboró un proyecto de resolución general. El régimen alcanzaría a los comprobantes emitidos por el equipamiento denominado "Controlador Fiscal", la implementación del régimen opcional implicaría prescindir del soporte tradicional en papel. Los contribuyentes se encontrarían obligados a emitir sólo el original de la factura –o documento equivalente- a fin de entregarla al comprador, prestador y a almacenar su duplicado, así como, las registraciones derivadas de tales operatorias en medios electrónicos, adoptándose medidas mínimas de seguridad que garanticen la perdurabilidad y autenticidad de la información. El régimen prevé que los contribuyentes que se adhieran al mismo deberán disponer de una conexión a la red Internet a través de la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos puedan consultar los archivos de duplicados de facturas y/o registraciones almacenados en soportes electrónicos,

correspondientes a los últimos doce meses contados a partir del período fiscal en que se habría autorizado esta modalidad de resguardo. Dentro de las ventajas que representa son: 1) Realizar estimaciones de los débitos fiscales mínimos a declarar por parte de los emisores de facturas electrónicas.

2) Agilizar la fiscalización documental, permitiendo un rápido acceso a los comprobantes al encontrarse almacenados en un soporte digital

3) Se podría verificarse la totalidad de las operaciones.

4) Incorporar nuevos métodos de fiscalización sistematizada, como controles cruzados de información almacenada en la Administración Federal de Ingresos Públicos entre sí y con la proveniente de terceros.

5) Incentivar la presentación de declaraciones juradas como consecuencia de controles periódicos sobre las facturas autorizadas y restricciones a la emisión electrónica en orden a la conducta fiscal.

6) Reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de los comprobantes almacenados digitalmente.

Las ventajas para los sujetos pasivos de utilizar documentos electrónicos son las siguientes ventajas:²⁴⁸

1) Existe disminución de los costos derivados de la utilización del papel.

2) Hay ahorro en los costos y celeridad en el envío de documentación por el uso de nuevos canales diferentes al correo.

3) Facilita el aprovechamiento de nuevas tecnologías porque se eliminan las distancias geográficas que separan las partes de una operación comercial al utilizar la Internet.

4) Existe una reducción de los costos de almacenamiento, ya que actualmente determinadas empresas deben contratar servicios de terceros para el archivo de las facturas, o destinar espacios físicos para ello.

- Sobre los servicios de atención al contribuyente, la Administración Federal de Ingresos Públicos cuenta con una página en Internet, por medio de la cual el contribuyente puede realizar diversas transacciones, como:

1) De información relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias (vencimientos domicilios de agencias, etc.).

2) Acerca de la legislación y normativa tributaria vigente.

3) Sobre el asesoramiento impositivo; atención de consultas técnicas y consultas relativas a formalidades y trámites administrativos.

10) Considero que el hecho de aplicar la Teoría del Órgano tendría un resultado positivo únicamente si se logra aplicar en éstos dos casos:

A) En caso de que una Empresa Matriz contenga un 90% del control fiscal y por su parte, la filial un 10%. Entonces se van a dictar lineamientos en donde la sociedad filial acate el Derecho interno de la sociedad matriz, lo cual se puede aplicar si existe una homogeneidad de regímenes fiscales entre la sociedad matriz y la filial. Otra opción es que exista un Convenio Internacional en el cual se defina éste tema.

B) Aplicar una forma nueva de intervención en la cual se van a dictar directivas o directrices de manera unilateral, las cuales van a ser emanadas únicamente por un grupo de países o Estados que van a estar autorizados para ello y lo harán como una sola unidad legal y jurisdiccional. La particularidad que presentan estas directivas es la existencia de una total libertad fiscal. Es²⁴⁹ necesario aclarar que el hecho de aplicar ésta medida va a funcionar en el

tanto exista una unión total de los países o Estados parte; como por ejemplo la Comunidad Económica Europea, la cual aplica dicha forma y le llaman: "Principio de la Comunidad Económica Europea". De esa forma no se estaría lesionando el Principio de la Soberanía, ni tampoco existirían diferencias en cuanto a la jurisdicción fiscal entre las partes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros

- Arellano García, C. Primer Curso de Derecho Internacional Público. México, Editorial Porrúa, 1993.
- Bello Knoll, S. Zonas Francas, análisis a la ley 24.331. Argentina, Editorial Depalma, 1998.
- Buhler, O. Principios de Derecho Internacional Tributario. España, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- Cornick, J. La Reforma del Sistema Tributario en Costa Rica 1994-1997. Costa Rica, Eureka Comunicación, 1998.
- De la Villa Gil, J. Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales.250 España, Editorial Debe Gaber, 1986.

- Doernberg, R. International Taxation in a Nutshell. Estados Unidos, West Publishing Co, 1993.

- Gamboa Calvo, F. Apuntes de Derecho Tributario. Costa Rica, 1995.

- García Belsunce, H. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Argentina, Editorial Depalma, 1994.

- García Belsunce, H. Temas de Derecho Tributario. Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 1993.

- Gómez Pomar, J. Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia: una Reflexión desde la Experiencia Americana. España, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

- Hoyos Muñoz, J. Apuntes Sencillos de Derecho Internacional Público. Colombia, Señal Editora, 1993.

- Llanes Torres, O. Derecho Internacional Público, México, Editorial Orlando Cárdenas, 1984.

- Martín J, Lozano C, Casado G, Tejerizo J. Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, 1995.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y los Estados Unidos Mexicanos: documento explicativo, Comex, 1994.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República Dominicana, Comex, 1998.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre la República de Costa Rica y la República de Chile, Comex, 1999.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre Costa Rica y México: una evaluación a cinco años de su vigencia. Costa Rica, Comex, 2000.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de Canadá: documento explicativo. Costa Rica, Comex, 2001.

- Ministerio de Comercio Exterior. La Agencia Integral de Cooperación del Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y Estados Unidos: apoyando el desarrollo de Costa Rica. Costa Rica, Comex, 2002.

- Ministerio de Comercio Exterior. Nuevas oportunidades de desarrollo para Costa Rica: la negociación de un Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos. Costa Rica, Comex, 2002.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y los Estados Unidos: posición nacional. Costa Rica, Comex, 2003.

- Ministerio de Comercio Exterior. La Agenda Integral de Cooperación del Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y Estados Unidos: una oportunidad para los costarricenses. Plan Nacional de Acción de Costa Rica: Propuesta Conceptual. Costa Rica, Comex, 2003.

- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y Estados Unidos. Agenda Integral de Cooperación. Elementos Guía de Posición de Costa Rica en Materia de Acceso de Bienes al Mercado. Costa Rica, Comex, 2003.
- Ministerio de Comercio Exterior. Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos: Inicio de las Negociaciones. Costa Rica, Comex, 2003.
- Pérez Royo, F. Derecho Financiero y Tributario. España, Editorial Civitas, 1994.
- Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología. I Parte Antología Curso Derecho Tributario, 2001.
- Vargas Carreño, E. Introducción al Derecho Internacional. Costa Rica, Editorial Juricentro, 1992.

Revistas

- Fernández Argüello, H. La autorización judicial para el intercambio de información tributaria entre Costa Rica y otros países: una competencia singular del juez contencioso administrativo. IVUSTITIA No.160, 2000.
- Navarro Fallas, R. Los principios jurídicos constitucionales del Derecho Tributario. IVUSTITIA No. 139-140, 1998.
- Torrealba Navas, A. La exención: ¿dispensa legal de la obligación tributaria o modalidad del hecho generador? IVUSTITIA No. 111-112, 1996.
- Torrealba Navas, A. La interpretación de las exenciones. IVUSTITIA No. 113,²⁵³ 1996.

- Torrealba Navas, A. ¿Mecanismo para evitar la doble imposición internacional o la doble exoneración internacional? IVUSTITIA No.136-137, 1998.

- Salto van deer Laat, D. Acerca del deber de información tributaria de terceros: su aplicación en España y Costa Rica. IVUSTITIA No. 151-152, 1999.

Leyes

- Carazo Gallardo, A. Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. 2000.

- Carazo Gallardo, A. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. 2000.

- Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica. Compendio de Leyes de Comercio Exterior de Costa Rica. 2000.

- Vargas Chavarría, E. Constitución Política de la República de Costa Rica. 1998.

Diccionarios

- Osorio, M. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Argentina, Editorial Heliasta, 1994.

- Nolan, J; Nolan Haley, H. Black's Law Dcitionary. Estados Unidos, West Publishing, 1991.

Oficios

- Oficio No. C- 058- 88 del 24 de marzo de 1988, Procuraduría General de la²⁵⁴
República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 165- 92 del 14 de setiembre de 1992, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 261- 95 del 19 de diciembre de 1995, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 122- 96 del 26 de julio de 1996, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 177- 96 del 24 de octubre de 1996, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 005- 97 del 13 de enero de 1997, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

- Oficio No. C- 018- 98 del 6 de febrero de 1996, Procuraduría General de la República de Costa Rica.

Periódicos

- García, S. El Financiero. Del 5 al 11 de mayo del 2003, p.35.

- Salto van deer Laat, D. El Financiero. Del 5 al 11 de mayo del 2003, p. 35.

- Jiménez Zamora, F. El Financiero. Del 21 de marzo al 7 de abril del 2003, p.1.

- Quesada Villalobos, D. El Financiero. Del 21 de marzo al 7 de abril del 2003, p.6.

255

-Solís Fernández, E. El Financiero. Del 21 de marzo al 7 de abril del 2003, p. 8.

-Villegas López, C. El Financiero. Del 21 de marzo al 7 de abril del 2003, p. 27.

Entrevista

- Lic. Federico Valerio, Comex.

Páginas Web

- <http://www.comex.go.cr/>

- http://www.direcon.cl/html/acuerdos_internacionales/centroamerica_03.php

- <http://www.jp.or.cr/pulso/2001/helio05.html>

- <http://www.mag.go.cr/comprom/Default.htm>

- <http://www.jp.or.cr/pulso/2001/helio05.html>

<http://www.casapres.go.cr/Informacion/Discursos/2002/octubre/discurso%20actualizado.doc>

-<http://www.lavoieagricole.ca/pdf/files/a-9-PresentacionCostaRica.pdf> sector agropecuario/globalización y tratados

- <http://www.azofras.com/>

- http://www.sice.oas.org/Trade/cos_s.ASP

- <http://www.inlap.org/articulos/041.htm>

- <http://www.rccir.c.c.i.net/globalizacion/index.htm>

- <http://www.ifg.org>