

El fraude fiscal en Costa Rica, ¿es o fue Costa Rica un paraíso fiscal?

Luis Enrique Rothe Paniagua¹

Resumen

El fraude fiscal en el contexto nacional e internacional es de suma importancia tanto desde la perspectiva de las causas por las cuales se dan, así como las debilidades y vacíos que existe en la normativa legal existente, esto lógicamente considerando el derecho interno, también es necesario identificar los problemas en el cumplimiento con los fines públicos por no tener una legislación fiscal adecuada a los últimos tiempos, en esa línea se revisará la técnica legislativa utilizada por el legislador y precisar si esta se adecua a las necesidades actuales. También, se estudiará el manejo conceptual, doctrinal y pragmático de la evasión, elusión y economías de opción en el sistema legal tributario costarricense, así como la utilización de estos conceptos en planificación fiscal nacional e internacional. Por otro lado, es necesario también considerar la normativa blanda (*soft law*) utilizada por los organismos internacionales como la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), para regular las relaciones de países de diversas jurisdicciones, entre estos incluidos los países de baja tributación, así como los instrumentos legales que se han legislado en Costa Rica para combatir el fraude nacional e internacional.

Palabras clave

OCDE, evasión, elusión, economías de opción, paraíso fiscal, fraude fiscal, planificación fiscal agresiva, convenios de doble imposición, acuerdos de intercambio de información.

Abstract

Fiscal fraud in the national and international context is of utmost importance both from the perspective of the causes for which they occur, as well as the weaknesses and gaps that exist in existing legal regulations, this logically considering domestic law, is also necessary To identify the problems in the fulfillment of the public purposes by not having an adequate fiscal legislation to the last times, in that line will review the legislative technique used by the legislator and to specify if this one is adapted to the present necessities. Also, the conceptual, doctrinal and pragmatic management of evasion, avoidance and option economies in the Costa Rican tax system, as well as the use of these concepts in national and international tax planning will be studied. On the other hand, it

¹ El autor es estudiante de la Escuela de Derecho de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), San José, Costa Rica. lrothe@bctax.co.cr / lrothep033@ulacit.ed.cr

is also necessary to consider the softlaw used by international organizations such as the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) to regulate the relations of countries in different jurisdictions.

Keywords

OECD, evasion, circumvention, option economies, tax haven, tax fraud, aggressive tax planning, double taxation agreements, information exchange agreements.

Introducción

Actualmente, para combatir el fraude fiscal, se hace necesario implementar y llevar a efecto procedimientos adecuados que obligan a una constante revisión del derecho interno, determinando si la vigente legislación nacional es la adecuada para intentar erradicar esta lacra social que se conoce como fraude fiscal. En Costa Rica existe la libertad de empresa, prevalece la autonomía de la voluntad, siempre y cuando no vulnere el ordenamiento jurídico costarricense, pero, ¿hasta dónde llega esta autonomía de la voluntad cuando se trata de tributos?

En los últimos años se han venido realizando ciertos cambios en materia legislativa relativos al fraude fiscal. Por ejemplo, se aprobó la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal (Asamblea Legislativa, 2016). Sin embargo, se haría necesario revisar si en dicha norma se están teniendo en cuenta modificaciones técnicas jurídicas relevantes, reconociendo aspectos de fondo, como son el fraude de ley tributario, y examinar elementos doctrinarios, tales como las economías de opción, la elusión y la evasión fiscal, intentando aclarar si el legislador aplicó o aplica una técnica legal razonable acorde a los acontecimientos y realidades del mundo actual.

Es decir, es preciso determinar si las normas tributarias costarricenses se ajustan al actual entorno económico, sumamente globalizado y tecnológico, donde el traslado de beneficios de un territorio a otro (de un país a otro) es relativamente sencillo a través de las corporaciones, pero muy difícil de identificar y darle seguimiento por parte de las administraciones tributarias de los países que exportan los capitales y que establecen el criterio de la “residencia” para gravar los ingresos de sus ciudadanos.

El fraude fiscal en el contexto social costarricense

Una de las causas del fraude fiscal es la falta de una cultura tributaria, sin admitir una concienciación en lo relativo al bienestar de las mayorías, y en consecuencia de esta abstracción poco fraterna que es el fraude fiscal, se da el beneficio de algunos en las sombras de la ilegalidad y una carencia del pensamiento solidario en nuestra sociedad de los que defraudan. En ese contexto Folco (2013) afirma lo siguiente:

Operativamente es Estado tiene a su cargo la provisión de un sinnúmero de bienes públicos que requieren el financiamiento de manera regular, en

tiempo y forma, todos los meses, y los contribuyentes deben cumplir del mismo. Tal vez muchos de los evasores o de quienes dejan de pagar no advierten hasta qué punto la copa de leche a un niño, la prestación hospitalaria a un anciano o el Plan Jefas y Jefes de Hogar de un desocupado dependen de su cumplimiento. Quizás muchas veces lleven sus hijos a la escuela pública o a la universidad y ni siquiera perciban hasta qué punto el hecho de no cumplir con sus obligaciones pueda impedir la adecuada prestación de esos servicios (p.16).

Quienes llevan a cabo una defraudación fiscal, no eluden identificar las repercusiones y la disminución de oportunidades que tienen las generaciones presentes y futuras en el contexto jurídico, económico y social. Se podría argumentar que el fraude fiscal estaría dentro de los rangos esenciales de la criminalidad económica según Hendler (1990), quien sobre este particular considera que

los delitos económicos en sentido estricto serían, únicamente, los que atenten contra la determinación o formación de precios, los delitos monetarios, el contrabando y las infracciones fiscales. En sentido amplio, los que afectan bienes jurídicos patrimoniales individuales y que afectan además la regulación de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios entre los que se incluyen los de insolvencia, competencia ilícita, abuso de crédito, estafa, fraudes alimenticios, delitos laborales, relacionados con sociedades mercantiles, receptación, malversación de caudales públicos (pp.115-123).

Por tal motivo, la sociedad, en su conjunto, se convierte en una víctima de la criminalidad económica, ya que, por medio de mecanismos ilegítimos, se disminuyen los fondos públicos previstos por ley para cumplir con las necesidades sociales, según Borinsky (como se citó en Schumpeter, Wendell, Klaus, Castellani, 2013). El mismo autor establece lo siguiente:

El espíritu de un pueblo, su nivel cultural, su estructura social, las acciones que su política pueda preparar, están escritas en su historia fiscal (Schumpeter). Los impuestos son el precio que pagamos por tener una sociedad civilizada (Wendell). Por ello, la Hacienda Pública es un análisis complejo de la relación personas-estado (Klaus). No obstante, con respecto al aspecto represivo, la ley condena en constancia y ansia a quien roba una

gallina de una estancia, pero se vuelve floja, flaca y fina con quien roba la estancia y la gallina (Castellani) (p. 23).

Evasión fiscal y fraude fiscal: conceptos diferenciados

La evasión fiscal y el fraude fiscal tiene muchas connotaciones y acepciones jurídicas. Sin embargo, cada país, en su derecho interno, maneja el concepto con diferentes términos. Según Borinsky (2013), se pueden destacar la “defraudación tributaria”, el “fraude fiscal”, o bien, la “evasión fiscal”, al expresar que

el contenido conceptual del delito por sobre la unificación terminológica (expresado en el derecho comparado como “defraudación tributaria”, “fraude fiscal” o “evasión fiscal”). En efecto, etimológicamente hablando de “defraudación” se deriva de fraude, término que, a su vez, tiene su raíz en la palabra latina *fraus*, que significa “mala fe”, es decir engaño hecho con malicia, mediante el cual alguien perjudica a otro y se beneficia a sí mismo (p. 162).

Es decir, los sujetos, en su carácter de contribuyentes, buscan formas de cómo no pagar los impuestos, omitiendo el deber formal y material de cumplir y presentar adecuadamente sus declaraciones fiscales. Pérez (1986), a estos efectos, define el fraude fiscal como

aquella conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. Omisión total del pago o bien pago en cuantía inferior a la debida, a la que hubiera correspondido pagar en correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo (p. 90).

Por tanto, en el contexto etimológico, para referirse al mismo concepto, se hace referencia a los términos de fraude tributario o fiscal, defraudación tributaria o evasión fiscal. Sin embargo, dependiendo del país y derecho interno, puede utilizarse un término u otro, en forma indistinta, pues todos los conceptos son válidos. También, según Borinsky (2013),

en España y Alemania las conductas típicas no hacen referencia al no pago de impuestos. En cambio, en los Estados Unidos, se utiliza el verbo “evadir”, vocablo reservado y contiene de por sí la idea de actividad delictiva: no hay en este sentido, una evasión atípica: si la conducta es atípica, no se llama evasión sino elusión impositiva (*tax avoidance*) (p. 162).

La expresión “defraudación fiscal” se introdujo en la Ley de Justicia Tributaria (Asamblea Legislativa, 1995) como un delito fiscal, y el primer supuesto en el hecho tipificado venía hipotetizado como el hecho de inducir a error a la Administración.

Para identificar ese supuesto de hecho tipificado de error, la norma preveía su presentación a través de una acción u de una omisión, lo que podría plantear una equivocación a las autoridades tributarias. Sin embargo, en estas categorías, se generaron una gran cantidad de conductas, las cuales podían ubicarse dentro de estas calificaciones jurídicas. La misma norma tributaria antes citada, de carácter sancionatorio, en el artículo 90, describe la defraudación fiscal, hipotetizándola de la siguiente forma:

Quien induciendo a error a otra persona o manteniéndola en él, por medio de simulación de hechos falsos o por medio de la deformación o el ocultamiento de hechos verdaderos, utilizándolos para obtener un beneficio patrimonial antijurídico para sí o para un tercero (p. 23).

Posteriormente, la ramificación del concepto de “fraude a la hacienda pública”, es decir, el entonces delito de “defraudación fiscal”, es derogado por la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (Asamblea Legislativa, 2012), quedando fijado, en el artículo 92, de la siguiente forma:

El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hayan debido retener, o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o los ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años...(p. 13).

Ahora bien, el error podría ir intrínsecamente relacionado con el engaño o ardid, en el cual el agente, por medio de una acción u omisión, obtiene un beneficio patrimonial para sí mismo o bien para un tercero. En términos fiscales, el error podría nacer al no realizarse la contabilidad o hacerse en forma irregular, situación que producía imprecisión y, como consecuencia, provocando una imprecisión el cálculo correcto de las cargas fiscales. Según Harbort (como se citó en Castillo, 2013),

el error implica que el comportamiento del autor produzca en el engañado una falsa representación que antes de la acción del agente no existía o no

existía en la forma en que éste la produjo en la cabeza del engañado. (p. 85).

Consecuentemente, podría ser que contablemente se registrasen eventos cuya naturaleza contable no corresponden a la realidad de los hechos, cosa muy común cuando los sujetos pasivos no llevan una contabilidad formal incumpliendo con los principios o normas contables, o bien llevan la contabilidad, pero en forma irregular. De ahí que Domínguez (1990) ha señalado lo siguiente:

La finalidad primordial que se persigue con la obligatoriedad por parte de los sujetos pasivos de la llevanza de libros y registros contables, no es otra cosa que la cuantificación exacta de la base imponible; por ello no es de extrañar que su incumplimiento o falsedad lleve consigo el que se sancione según la gravedad del caso (p. 377).

De todos modos, el mundo contable y financiero incorpora muchos eventos económicos y financieros, razón por la que resulta difícil de analizar e interpretar la cuestión con solamente los aportes doctrinarios en el ámbito jurídico. Sobre todo, se trata de situaciones o mediciones contables que requieren alto grado de complejidad y análisis a la hora de realizar los cálculos contables del impuesto correspondiente, para luego llegar a las bases imponibles y por fin al importe que debe cancelar el contribuyente. Dicho en otras palabras, Rothe (2005) expresa que

en el mundo empresarial como en los negocios en general, se involucran una serie de variables económicas financieras complejas, evidentemente, las leyes aprobadas por el legislador no alcanzan a explicar y a profundizar esa serie de interrelaciones económicas financieras, que tienen vinculación y se relacionan con el campo tributario. En ese sentido el legislador considera ciertas explicaciones legales al gravar los eventos económicos, sin embargo, la ley se queda corta con respecto a ese universo abstracto de eventos económicos que son muy difíciles de explicar con solamente la doctrina del derecho. Por ese motivo las ciencias económicas como en este caso la Contaduría Pública, ayuda a interpretar y explicar esos acontecimientos económicos fiscales que no son tan claros en la ley, y dan un punto de vista científico fiable en los procesos tributarios costarricenses (p. 103).

Si se lleva mal la contabilidad, no cumpliendo con los principios contables, se crea un efecto distorsionado en cuanto a las bases imponibles e impuestos cancelados o por cancelar. Esta situación podría generarse por presentar información financiera falsa, no

acorde a la legalidad de los hechos manifiestos y representados por el contribuyente, dando lugar a errores en las bases imponibles presentadas por el contribuyente en detrimento del erario público. Sobre este particular, Kühne (como se citó en Castillo, 2013) afirma lo que, a continuación, se detalla:

Puede causarse el error en el caso de una ya existente falsa representación, porque él parte de la premisa de nuestro mundo interno de representaciones está sometido a un perpetuo cambio de afirmaciones y negaciones y es actualizado permanentemente por percepciones que tomamos del mundo exterior. El proceso de constitución de la voluntad tiene que ver con este procedimiento dinámico (p. 56).

Pero, ¿qué pasa en los casos cuando no se presenta la declaración? La consecuencia es simplemente una infracción administrativa según el artículo 79 (Asamblea Legislativa, Ley 7900) señala, los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base. Sin embargo, lo que en otros sistemas tributarios no sucede, cuales el caso del argentino, en el que el hecho de no presentar la declaración puede verse como una provocación de engaño mediante omisión y, por tanto, el silencio es suficiente para configurar el delito de estafa, pues el obligado se convierte en garante de la carga tributaria. En relación a este punto, Spolansky (2009), citando a Robiglio, señala que

la expresión “engaño” es suficientemente amplia como para abarcar la conducta activa como la pasiva. En la materia específica penal tributaria, Robiglio traza la analogía al señalar que la falta de presentación de la declaración jurada puede pensarse como una provocación de engaño mediante una omisión consistente en no hacer determinada circunstancia en una situación que exista la obligación de hacerlo. En este sentido, recae sobre los obligados un deber legal de presentar declaraciones juradas en las que deben exponerse verazmente los hechos imponibles y liquidarse las cuantías tributarias a ingresar (p. 89).

En ese contexto, la punición del delito fiscal en el régimen argentino, acude a un sistema cualitativo, alejándose de un modelo cuantitativo. En Alemania se va más lejos, como ha sido indicado por Borisnky, al expresar lo siguiente:

Cuando por omisión, existe una obligación legal de actuar, tendrá lugar, cuando incumpliendo un deber, se deje a la Administración en el

desconocimiento de hechos de relevancia tributaria, siempre que con ello se recorten impuestos o se obtenga una ventaja tributaria indebida (p. 629).

Con todo, más adelante, el fraude fiscal se torna más complejo, cuando se incorporan elementos de la doctrina tributaria, como lo son las economías de opción, la elusión y evasión fiscal, figuras cuyo análisis es necesario a fin de poder establecer si existe o no un ilícito dependiendo del caso concreto.

Evasión fiscal y elusión legítima e ilegítima

La evasión fiscal puede ser cualquier acción u omisión que vaya en contra de la norma fiscal, provocando bien la reducción, o bien la eliminación total, de la carga tributaria. En este sentido, la evasión es ilícita cuando necesita la especificación de un tipo penal. Ahora bien, existen otras formas de evasión fiscal, como puede ser la elusión fiscal legítima o ilegítima. La primera, se puede entender como una opción que el legislador no consideró, creando confusión y lagunas en la norma jurídica tributaria. Por lo que respecta a la elusión ilegítima, la norma no es clara, y la economía de opción no está determinada, existiendo una interpretación legal y una utilización de herramientas jurídicas, acorde a las especificaciones del intérprete, no significando con esto que dicha interpretación o uso de instrumentos jurídicos, vaya en contra de ordenamiento jurídico, argumenta Salto (2002)

Por una parte, el resultado consistiría en una elusión fiscal legítima, si la posibilidad de opción entre un camino jurídico y otro está determinado por la propia norma jurídica, ya sea por mención expresa o tácita (laguna normativa). Por otra parte, si la posibilidad de opción no está determinada en la norma si no que es una auto-atribución del contribuyente mediante una errónea utilización de los instrumentos normativos facilitados por el ordenamiento jurídico, estaríamos en presencia de una elusión fiscal ilegítima (p.175).

No obstante, desde el punto de vista empresarial, la libertad de empresa se fundamenta en la libertad de la utilización de los factores productivos. En el sistema jurídico costarricense se permite la iniciativa privada, ello como resultado del principio de autonomía de la voluntad privada, siempre y cuando el ejercicio de aquella no vaya en contra del ordenamiento jurídico. Igualmente, se permite la libertad contractual, y así, en materia fiscal, la libertad de empresa va intrínsecamente relacionada con las economías de opción. Con este enfoque, Ariño (2004) señala que

cabe tener en cuenta que la “economía de opción” se vincula directamente con la “libertad empresarial” que consiste en la libertad de producción, de

organización, de oferta, de modelo y de productos, de atención al cliente, de contratación de servicios, de ubicación y domicilio de su negocio, de horarios de trabajo, de ventas y de todo cuanto se pueda imaginar para adaptar, en cada momento y en cada lugar, la empresa al entorno: a la sociedad, a las necesidades y preferencia de los ciudadanos (p. 254).

Fraude de ley en materia fiscal

En el fraude de ley, sea la norma de naturaleza fiscal, o no lo sea, no existe una ocultación del hecho generador de la obligación tributaria, pues aquel es transparente. En tal supuesto, lo que se da es la utilización de vehículos jurídicos legales más ventajosos para el contribuyente con el fin de disminuir las cargas fiscales, es decir, se da un rodeo de la norma, utilizando normas de cobertura. Rosembuj (1994), con relación a este tema, tiene escrito lo siguiente:

El fraude de ley en materia tributaria como el resultado de una conducta consistente en evitar la realización del hecho generador o imponible, tal como deriva de su letra, buscando adecuar el comportamiento al presupuesto de hecho de otra norma, llamada norma de cobertura, que regula una situación no incluida en el hecho generador. Sin embargo, pese a que el contribuyente actúa en la creencia de que el ordenamiento ofrece esta alternativa para obtener un ahorro tributario legítimo, el ordenamiento al incluir una norma tendente a evitar el fraude de ley, exige al intérprete de la norma tutelar del espíritu de ésta. Para ello, debe proceder a una interpretación extensiva de la norma tributaria eludida y a una interpretación restrictiva de la norma de cobertura, siempre que pueda entenderse de que ésta ha sido utilizada para una finalidad que no le es típica ni normal (p. 25).

Dando un ejemplo de fraude de ley en materia impositiva, se puede pensar en la sustitución de un contrato de compraventa mediante la configuración de otro negocio jurídico consistente en la formación de una sociedad, donde X aporta maquinaria y Z aporta dinero. A los pocos meses, la sociedad se disuelve, quedando X con el dinero y Z con la maquinaria. En la operación lo que se produce es una sustitución del más elevado costo fiscal de un contrato de compraventa por uno más reducido, como es la constitución y disolución de la sociedad, no siendo ilegal dicha actuación y utilizando la elusión fiscal legítima. Sobre este particular, Salto (2002) afirma que

se puede señalar que existe una clara diferencia entre las figuras del *fraudem legis* y la actividad *contra legem*. En la primera, existe un precepto legal que debe ser cumplido si acontece un determinado hecho o acto. Cuando éste ocurre, el individuo, mediante mecanismos legalmente válidos, evita la aplicación directa de la norma en cuestión. En estos supuestos el contribuyente rodea la norma; el choque no es frontal sino indirecto. Por su parte, cuando se produce un enfrentamiento directo contra el ordenamiento jurídico, y el hecho o acto debido no ha sido realizado, y aún más, no se ampara a ningún texto legal, estamos en presencia de una actividad *contra legem* (p. 192).

La realidad que debe prevalecer y operar desde el punto de vista jurídico es lo que quiso decir el legislador. En orden de prioridad, interesa sobremanera la realidad jurídica y no tanto la económica, aunque en el momento de la formación de la ley se prestó especial atención a dichos elementos y otros, por lo cual. Tener en cuenta tal criterio, implica resolver los problemas en el plano normativo. En este punto, González (1997) afirma lo siguiente:

Ahorra bien el combate contra el fraude de ley en la fase de aplicación de las normas, lo que debe hacerse no es indagar sobre el significado económico de la operación, sino buscar la naturaleza jurídica del negocio realizado. Es decir, realizar un análisis de la verdadera naturaleza jurídica del contrato, sin traer para nada a colación la realidad económica. Pues se trata de buscar la coincidencia entre la voluntad de las partes y la causa típica del contrato realizado, y esa es una operación jurídica, que para nada necesita de averiguaciones sobre la realidad económica (p. 73).

El fraude fiscal y la tributación internacional

Actualmente, en el contexto internacional, existe una gran competencia para captar la inversión externa, por tanto, los países desarrollados exportadores de capital para proteger su soberanía fiscal, le dan énfasis al principio de la residencia como forma de proteger los ingresos del fisco de sus nacionales, en efecto señala Sánchez (2013):

El criterio de la residencia o criterio personal debe entenderse con la vinculación que tiene el Estado con una persona, para poder ejercer su potestad tributaria, independientemente del lugar en que la renta sujeta a gravamen fue generada (p. 127).

Actualmente, la competencia por la atracción de capitales por medio del establecimiento de reglas claras a nivel internacional, es una de las principales intenciones de los países desarrollados, con establecimiento de modelos de convenios, entre estos el MC ONU (Modelo de Convención de Doble Tributación de las Naciones Unidas entre Países Desarrollados y en Vía de Desarrollo) y el modelo MC OCDE (Modelo de Convención Sobre Ingresos y Capital). Sobre este particular, Rogati (2008) señala que

el MC ONU pone más énfasis en la tributación basada en la fuente, en contraste con la amplia tributación basada en la residencia del MC OCDE. También hace hincapié en el papel de los tratados de impuestos para promover el flujo de inversión extranjera hacia los países en vía de desarrollo. El MC ONU menciona que su objetivo principal es establecer “pautas fiscales para la liberalización y expansión del comercio con el objeto de liberar recursos adicionales que permitan un crecimiento sostenible y promover la coordinación fiscal bilateral” (p. 185).

En los acuerdos fiscales, se incluye la protección de los sujetos frente a la doble tributación, con el fin de mejorar la libre circulación del comercio y de las inversiones internacionales y la transferencia de tecnología. También, se trata de evitar ciertas formas de discriminación de los inversores foráneos y ofrecer cierta seguridad jurídica, generando con dichos instrumentos internacionales de confianza. Igualmente, parte de la finalidad de los convenios internacionales es promover el crecimiento económico de los países en vías de desarrollo, como es el caso de Costa Rica.

Se pretende con dichos instrumentos legales prevenir la elusión y evasión de impuestos a través del intercambio de información entre los diferentes países. Sin embargo, con los tratados de doble imposición, se trata también de eliminar la doble imposición. Actualmente, Costa Rica mantiene varios “convenios de doble imposición” con Alemania, España y México (Listado de Convenios de Doble Imposición Vigentes al 21 de marzo del 2017). Por consiguiente, en ese supuesto, según Salazar (El Financiero 30 de junio del 2017),

(...) Costa Rica se prepara para incorporarse a la mayor red de información para el control fiscal del mundo. A partir del segundo semestre del 2018, Hacienda podrá intercambiar datos automáticamente con más de 105 países, que le permitirán vigilar con más cuidado a los contribuyentes (...). (p. 31).

Ciertamente, en la práctica, muchos de los países desarrollados trasladan su capital y sus beneficios a los países de baja tributación (incluidos los paraísos fiscales), creando con esto el deterioro o bien erosión de las bases imponibles del impuesto sobre la renta, por ello, Barbot (2003) expresa que “pueden ser considerados como países que se presentan

abiertamente como paraísos fiscales, permitiendo escapar al impuesto que sería normalmente debido en los países de tributación relativamente elevada” (p. 4).

Criterios de sujeción del impuesto sobre la renta en Costa Rica

En el sistema tributario costarricense se gravan las rentas generadas en el territorio nacional, recayendo el impuesto de renta en aquellas que corresponden a servicios y bienes que se desarrollan por actividades lucrativas (artículo 1° de la Ley del Impuesto de Renta, Asamblea Legislativa, 1988). Este régimen se basa principalmente en el principio de territorialidad y en el de la fuente. Dicho artículo 1° establece un impuesto sobre las utilidades que perciban las personas físicas o jurídicas que desarrollen actividades lucrativas en el país. De tal modo, el hecho generador del tributo lo constituye la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

Según fallo N° 217-2004 de las catorce horas del diecinueve de julio del año dos mil cuatro del Tribunal Contencioso Administrativo (como se citó en Oficio DGT-1320-2016 de la Dirección General de Tributación), al declarar lo siguiente:

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

Esto significa que se vende fuera del territorio nacional bienes y servicios; sin embargo, la estructura económica de activos productoras de dichos bienes y servicios para la venta, se encuentran ubicados o bien domiciliados en Costa Rica, circunstancias que la Administración Tributaria ha considerado necesarias gravar dichas rentas extraterritoriales por la vinculación económica existente.

Con respecto a la territorialidad en razón del pago del impuesto sobre las remesas al exterior, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece (artículos 52 y 53) que este impuesto grava toda renta o beneficio de fuente costarricense destinado al exterior, donde

el hecho generador del impuesto se produce cuando la renta o beneficio se pague, acredite o de cualquier forma se ponga a disposición de personas no domiciliadas en el país. En esa tesitura, existe un Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta en la Asamblea Legislativa, bajo el N° 19.679, en el que se pretende pasar a un criterio de renta reforzada y después realizar la transición en un futuro a un principio de renta global, basado sobre el principio de la residencia. La idea principal del proyecto, una vez realizada la transición, es poder gravar las rentas territoriales y extraterritoriales en Costa Rica, y no dejar, con base en la Ley actual, el fundamento de “la territorialidad”, a una interpretación discrecional, extensiva y elástica de la Administración Tributaria.

En este supuesto, la interpretación actual de la Ley se vuelve confusa y genera inseguridad jurídica para los sujetos que se encuentran domiciliados en Costa Rica y que tienen operaciones económicas fuera del territorio nacional. El problema es a cuál país le corresponde gravar las rentas extraterritoriales si Costa Rica, por medio de su potestad tributaria, decide gravar lo que se encuentra dentro y fuera de su territorio. Pero, podría darse el caso de que otro país también decidiese gravar las rentas derivadas del territorio costarricense, emergiendo de esta forma un problema o conflicto de doble imposición de la jurisdicción o bien dos jurisdicciones que imponen el tributo. Recuérdese, y tomando que Costa Rica, como se dijo inicialmente, mantiene solamente tres convenios de doble imposición. Según Macintyre (como se citó en Sanchez, 2013), se pueden dar tres tipos de doble imposición tributaria, emergen a partir de los conflictos derivados de la imposición, a saber:

Doble Imposición Fuente-Fuente: Dos o más Estados reclaman el derecho de imponer el gravamen a la misma renta de un contribuyente, en tanto cada Estado alega que la renta fue producida en su territorio.

Doble Imposición Residencia-Residencia: Dos o más Estados reclaman el derecho de imponer el gravamen a la misma renta de un contribuyente, en tanto cada Estado alega que este es ciudadano de su Estado.

Doble Imposición Residencia-fuente: Un estado reclama el derecho de gravar una renta producida en el exterior, en tanto el contribuyente es ciudadano de su estado, y otro Estado reclama el derecho de imponer el gravamen, en tanto la renta fue producida en su territorio (p.27).

El fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva internacional

En un mundo globalizado las empresas costarricenses tratan de optimizar los recursos fiscales, no es ilegal llevar a cabo estrategias buscando mecanismos de cómo reducir las rentas con la finalidad de que estos ahorros impositivos sean utilizados en otras formas de financiamiento operativo, inversión o bien de capital sí hablamos en términos financieros. En la planificación fiscal internacional, las empresas transnacionales prevén

la utilización eficiente y eficaz de la reducción de las cargas fiscales, buscando mecanismos legales como las economías de opción o bien la elusión fiscal a nivel internacional (ver primer apartado). Según Abal (2011) citando a Lampreave, en concreto, la planificación fiscal internacional se podría definir como:

técnica jurídicamente lícita, a través de la cual se llevan a cabo transacciones transfronterizas bajo el amparo de los principios fiscales internacionales y con el objeto de lograr una optimización de los recursos (p. 6).

La planificación fiscal es un mecanismo mediante el cual se permite reducir los impuestos de manera aceptable, mientras que las prácticas evasivas y elusivas de impuestos, deben ser revisadas contantemente por los legisladores, ya que estas suelen ser contrarias a la equidad fiscal, lo que tiene graves efectos presupuestarios y repercute en la existencia de una competencia internacional ilícita.

El asunto de fondo es que nuestra legislación fiscal, es no dimensionar con precisión cuando es una conducta abusiva o bien elusiva de impuestos, si bien en nuestra legislación no se establece con precisión la diferencia, quedará a criterio o bien interpretación por parte de la Administración Tributaria o bien del sujeto pasivo, estimulando con estas actuaciones con cierto poder desproporcionado y creando así cierta inseguridad jurídica de uno u otro lado. Según Prieto (1995), “se trata, en definitiva, de un mecanismo de optimización de los recursos legales, consistente en elegir la opción menos gravosa de entre todas las que ofrece la legislación tributaria” (p. 121).

La planificación fiscal internacional busca diferentes caminos legales para reducir los impuestos, y se escoge la que genere mayor ahorro fiscal, resultando por tanto la más favorable. Podemos advertir que las economías de opción según lo visto en el primer apartado son las alternativas más viables, y por lo tanto, son las que pueden generar menos riesgos en la aplicación práctica legal; sin embargo, existe la elusión fiscal como una forma de generar ahorros fiscales, buscando mecanismos alternativos o bien artificiales, consistente en una conducta destinada a obstaculizar el nacimiento de la obligación tributaria, evitando pero no ocultando las formas legales utilizadas, esto también sucede en el ámbito de la tributación internacional. Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE (2013),

destaca como principales formas de Planificación Fiscal Agresiva se encuentran la transmisión de deuda de sociedades matrices a filiales, técnicas de deducción artificial de intereses, técnicas utilizadas para evitar las retenciones en el Estado de la fuente y para eludir las normas que resulten aplicables a sociedades extranjeras del grupo y la subcapitalización (p. 85).

La planificación fiscal internacional va más allá del mero estudio de las diferentes opciones fiscales a nivel internacional, y se estructura una forma de organización empresarial, buscando idear formas jurídicas para lograr reducir las rentas obtenidas en un país o bien que estas no queden gravadas o sean reducidas; en tal sentido, se busca un tratamiento fiscal más favorable, así, se explotan los portillos e incoherencias de las normas y se abusa del derecho, según lo comentado en el primer apartado la elusión fiscal legítima, dicho en otras palabras, Torrealba (2016), acepta la elusión legítima en los siguientes términos:

En todo caso, me parece absolutamente importante subrayar que la palabra “elusión” es ambigua, pues en materia tributaria se acepta legítima la llamada “elusión legítima” o “economía de opción” El derecho del contribuyente a buscar formas legítimas del contribuyente a buscar formas legítimas de ahorro fiscal ha sido reconocido por la Sala Primera de la corte en su sentencia 1181-09; es decir, la elusión puede ser totalmente legal cuando se base en economías de opción que el propio ordenamiento da, sea voluntariamente o por imperfecciones en la ley, las cuales solo pueden ser corregidas mediante reforma legal. (p. 25).

Bajo estas interpretaciones, las formas elusivas forman parte de la planificación de las corporaciones, es un campo de acción legítimo, simplemente, no está prohibido por la ley, ya que no se expresan en la ley, o bien se interpretan de la forma más literal posible, a conveniencia del sujeto pasivo o interprete. Sin embargo, estas actuaciones traen un detrimento en las arcas del Estado y en el bienestar social de la sociedad costarricense. Con este fundamento, Piedra (2016) sostiene que

quienes defienden la ahora denominada “elusión legítima”, han creado la falsa sensación de que por tratarse de un vacío legal, el pagar o no los impuestos depende de la propia voluntad del contribuyente, como si nos encontráramos ante un acto voluntario y no ante una obligación.

Los paraísos fiscales y el fraude fiscal

La Real Academia Española (RAE, 2015) la cual enuncia que un paraíso fiscal es, un "...País o territorio donde la ausencia o parvedad (pequeñez) de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior".

La parvedad de impuestos podría encontrarse en la práctica principalmente en la baja o nula tributación de impuestos, que reciben los “no residentes”, cuando introducen sus

capitales en dichos territorios, generando un estímulo de ahorro de impuestos importante en su situación financiera de estos. Con respecto a este tema manifiesta Bafumo (2015):

Es así que con toda esta información recabada se puede concluir que un paraíso fiscal es un espacio físico donde personas físicas o sociedades, no residentes, valiéndose de ventajas del régimen especial tributario adoptado, realizan operaciones, que conllevan a un beneficio impositivo, que de darse en el lugar de origen de la fuente no se obtendrían. (p.7)

Así, al referirnos a paraísos fiscales estaremos haciendo énfasis a aquellos territorios que poseen un sistema fiscal que ofrece una tributación muy baja, generalmente tiene amplia relación con los impuestos directos por ejemplo renta, y que facilita la planificación fiscal de contribuyentes por medio de la elusión fiscal pertenecientes a otros territorios o países, en este supuesto Giuseppe (2003) señala:

Los paraísos fiscales pueden definirse como aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia. Adicionalmente, el concepto de paraíso fiscal abarca aspectos que exceden la mera consideración tributaria, llegando al terreno societario, bancario y penal, lo que explica el nivel de desconfianza que despiertan estas jurisdicciones en las administraciones fiscales de los países con sistemas tributarios ordinarios. (p.181)

La expresión de “paraíso fiscal” se utiliza para identificar aquellos territorios que establecen ventajas fiscales y controles laxos con la finalidad de atraer capitales extranjeros, sin embargo, según lo escrito resulta difícil encontrar una sola definición de paraíso fiscal, con respecto a este punto indica Barbot (2003),

Es un hecho reconocido que no existe una definición rigurosa y única de paraíso fiscal. Por regla general se atribuyen a los paraísos fiscales las características que enumeramos en el punto anterior: la existencia de un régimen fiscal muy favorable en materia de impuestos sobre la renta, asociada a una legislación societaria y financiera flexible, la ausencia de control y restricciones cambiarias, secreto bancario y comercial y ausencia de intercambio de información, complementado por un buen sistema de comunicaciones y estabilidad política y social. (p.3)

Al no tener clara la definición de “paraíso fiscal”, el límite entre la economía fiscal y el fraude fiscal resulta muy difuso cuando se utilizan dichos territorios de baja tributación, por lo que resulta fácil presumir de quienes los utilizan con una intención de evitar el control fiscal y así también no pagar los impuestos. Según ponencia de Priscila Piedra (2016) (basada en la definición de la OCDE) en el Colegio de abogados,

Es un instrumento de competencia fiscal nociva, tributación de baja una nula tributación, que mediante normas internas garantizan la opacidad de las transacciones con falta absoluta de registros y controles:

- No recauden impuestos en el territorio, o sea de un carácter meramente nominal.
- No existen intercambio de información.
- Las autoridades no son transparentes.
- Que se puede ser residente en el territorio (Dirección Postal)

En ese contexto los sistemas tributarios internos de cada país pueden ser diferentes, la normativa legal tributaria interna de algún país pueda mostrar mayores debilidades en algunos de los aspectos señalados, o bien puede ser que tengan fortalezas en otros aspectos, por ejemplo bajo esos supuestos: un país X puede ser que tenga muchos “convenios de información” y “convenios de doble imposición”, también X es muy fuerte en “la transparencia” de la información fiscal, o bien en el otro supuesto un país Y permite que la estructura tributaria en su legislación acepte ciertas ventajas tarifarias fiscales como sucede con las países de baja tributación, pero es muy débil en la transparencia de la información; en este sentido, se constata que depende mucho de las decisiones de la regulación de cada país priorizando algunos aspectos señalados y en otros no, también condiciona mucho de la soberanía de cada país, conforme al criterio de Schomberger (2007) indica

la competencia tarifaria entre sistemas fiscales es legítima, tal y como afirma la OCDE, en el sentido de que no existen particulares razones para afirmar que dos países deban tener el mismo nivel y estructura de tributación, y de que dicha práctica de reducción del nivel de tributación depende exclusivamente de consideraciones de orden interno, que de manera ineludible están atadas al concepto de soberanía de cada Estado (p.316).

Ahora bien, hoy en día vivimos en un mundo globalizado en donde existen interacciones económicas complejas, entre ellas incluidas las entradas y salidas de capitales, así como las disputas entre los países para la captarlos, lo cual los sistemas internos tributarios deben ajustarse, a esas necesidades de la tributación internacional de hoy en día, en esta

tesitura, Schomberger (2007) (citando reporte de la OCDE sobre prácticas fiscales dañinas 1998) señala

cómo el desarrollo de la globalización y el libre movimiento de flujos de capitales han cambiado la forma en que los sistemas fiscales de los países se relacionan mutuamente. Se explica allí que, en la era de la globalización, no solamente existe una íntima relación entre los sistemas fiscales, en razón a las transacciones y operaciones internacionales de los residentes de un Estado con similares de otro, sino en la presencia y disputa por la inversión extranjera y por estos flujos de capital, lo cual ha llevado a que dichos países realicen reformas en orden a ajustar sus sistemas fiscales a ciertos principios y parámetros, en pos de alcanzar de esta manera una mayor eficiencia y seguridad jurídica, para atraer los mencionados flujos de capital (p. 315).

Costa Rica, ¿es o fue Costa Rica un Paraíso fiscal?

La historia de Costa Rica en este tema de ser o no un paraíso fiscal. comienza con la OCDE en el año 1998, en el cual este organismo le exige a Costa Rica cumplir con acciones puntuales para combatir contra la competencia fiscal perniciosa, en ese aspecto comenta González (2011) lo siguiente,

Costa Rica, a pesar de no ser un país miembro de la OCDE, fue identificada desde 1998 como un país que requiere adecuar su normativa a las recomendaciones emitidas por esta Organización, por contener en su legislación elementos que satisfacen los parámetros establecidos por el Informe de la OCDE de 1998 para calificar un país como paraíso fiscal, aun cuando no fue declarada como tal (p. 17).

Una de las principales causas fue la adopción del principio de territorialidad, que si bien no es en sí mismo un régimen que otorga este tipo de beneficios fiscales directos, los genera indirectamente al excluir de las rentas generadas fuera del territorio costarricense. Por otro lado, la OCDE mantiene una lista en la cual establece los parámetros de cumplimiento, según las disposiciones y políticas en el tratamiento de los paraísos fiscales:

Asimismo, como resultado de los Informes de Progreso de la OCDE se crearon las siguientes listas: a) la “lista negra”, que incluye las jurisdicciones que no se hubiesen comprometido a implementar los estándares impositivos acordados internacionalmente; b) la “lista gris”,

que incluye las jurisdicciones que se habían comprometido a aplicar esos estándares, pero todavía no lo hubiesen hecho en forma sustancial y; c) la “lista blanca”, que incluye las jurisdicciones que han aplicado en forma sustancial los estándares impositivos acordados internacionalmente. (p. 16)

El 2 de abril del 2009 la OCDE (2009) hace pública la lista de no cooperantes (lista negra) en esta se incluyó a Costa Rica, *Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard*: Costa Rica, Philippines, Malaysia (Labuan), Uruguay.

Dos días después, el 4 de abril del 2009 se traslada a Costa Rica a la lista gris de jurisdicciones no cooperantes, según CentralamericaData.com, información de negocios (el 7 de abril del 2009), para pasar de la lista negra a la lista gris. Para ello le bastó enviar una carta a la OCDE, comprometiéndose a adoptar el estándar internacional para el intercambio de información tributaria.

Entre los motivos por los cuales se incluyó a Costa Rica en dicha lista, según ponencia de Piedra (abril, 2016) fueron: Existencia del secreto bancario, Inexistencia de acuerdos de información, cumpliendo estándares internacionales, Creación de sociedades de papel, La facilitación de establecimiento de entidades extranjeras sin necesidad que contaran con una presencia local.

Costa Rica ha venido trabajando desde el año 2010 y realizando ciertos cambios para cumplir con las disposiciones emitidas por la OCDE. En este contexto en el mes de junio del 2011 citando a González (2011),

logra suscribir doce convenios de intercambio de información que le permiten su traslado de la lista gris a la lista blanca de países que han implementado sustancialmente el estándar internacional de intercambio de información fiscal, logrando con ello evitar ser objeto de sanciones económicas por parte de los países de la OCDE (p. 22).

La ley N° 9068 para el Cumplimiento Estándar de Transparencia Fiscal (2012), se establece que Costa Rica deberá estar facultada para solicitar y a su vez intercambiar todo tipo de información fiscal con otros estados, siempre y cuando se posea un convenio de información con la otra jurisdicción. Al 7 de diciembre del 2016, según el Ministerio de Hacienda (2017), Costa Rica mantiene vigente y en trámite de aprobación un total de 23 acuerdos de intercambio de información, también se ha suscrito convenios de doble imposición con tres países (Ver apartado el fraude fiscal y la tributación internacional). Según DataAmamerica.com (5 de julio del 2011) citando a la OCDE, tras completar doce acuerdos de intercambio de información tributaria con otros tantos países, se anunció que la OCDE excluyó a Costa Rica de su lista gris.

Ahora bien, con respecto al secreto bancario, según la OCDE (2003) los Estados están de acuerdo en la confidencialidad bancaria, pero ello no impide la obtención de pruebas

documentales a través de los bancos en los casos de fraude, ni su remisión a las autoridades pertinentes del Estado requirente (p. 11); en este sentido en la ley 9068 en su artículo 106 ter. se establece un procedimiento para requerir información a las entidades financieras, siempre y cuando en tanto sea esta previsiblemente para efectos tributarios.

Por otro lado, en aras de buscar la transparencia de quienes son los accionistas de las sociedades, se modifica el artículo 120 del Comercio de Comercio (1964), norma que regula las acciones de sociedades, con el fin de aclarar que cualquier tipo de acción, “ya sea común, preferente u otro título patrimonial”, deberá ser nominativas y no al portador.

Otro de los aspectos importantes según la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal. Ley N° 9.416 (2015 p.3), es la creación de un registro de accionistas, en el cuál se permite el acceso de la información de personas jurídicas y otras estructuras jurídicas, permitiendo a las Administraciones Tributarias de los diferentes países, tener nuevas herramientas para los procesos de fiscalización futuras.

Conclusiones

El fraude fiscal incide negativamente en la percepción que tiene la población de sus instituciones públicas, dañan intensamente nuestro orden económico y social, y reflejan una pobre visión “país” en el contexto económico y político internacional, corriéndose el riesgo de una calificación negativa, cual puede ser la del “paraíso fiscal”.

En la planificación fiscal agresiva, el sujeto pasivo busca lagunas en la ley con el fin de disminuir o bien diferir el pago de impuestos, ahora bien, estos mecanismos resultan contraproducentes, ya que al interpretar con base argumentos legales válidos para disminuir las cuantías tributarias, dejan de ingresar recursos frescos a las arcas del estado para financiar obra social y servicios públicos y cumplir sus fines públicos, pero si se enfoca desde la mira del derecho privado (o bien los derechos del sector privado), las empresas compiten por recursos financieros y deben optimizar los recursos económicos y fiscales, estos ahorros de impuestos podría ser en muchos casos la diferencia entre continuar en el mercado (continuación de la empresa) o bien desaparecer. Al fin y al cabo, la discusión podría enfocarse desde el punto de vista legal y ético, sin embargo, el legislador debe cerrar la brecha regulando las conductas por medio de la técnica legislativa o sea por medio del principio de la reserva de ley.

En el contexto internacional existe una lucha por la captación de inversiones por parte de los países exportadores de capital que son en su mayoría pertenecen al G20 de la OCDE, cuyo modelo se aplica al concepto de la residencia, ahora bien, los captadores de esa inversión aplican el criterio de la fuente o bien territorialidad. En esa tesitura, se trata por medio de los convenios que los exportadores de capital como los importadores de capital sea neutro, en el sentido que no exista ningún distorsionante fiscal o beneficio en la tarifa fiscal, con el fin de introducir esos capitales en esos territorios de baja tributación. Por ese motivo los países G20 por medio de la OCDE, establece listas con el fin de controlar la competencia fiscal dañina y fijar cuales de esos países de la fuente suministra la información de esos residentes, con el fin de controlar esas operaciones extraterritoriales.

En la práctica empresarial internacional, muchas empresas tienen operaciones en paraísos fiscales lo cual es legítimo, y en tal sentido se debe reconocer a los sujetos inicialmente el derecho de acreditar la buena fe de sus operaciones en citadas jurisdicciones, siempre

y cuando no se demuestre lo contrario, igualmente muchos contribuyentes utilizan prácticas de planificación fiscal o bien elusión fiscal, con el fin de administrar las cargas fiscales, lo cual no significa que sea ilegal.

En Costa Rica se ha venido trabajando junto a la OCDE en modernizar y adecuar las normas tributarias de carácter internacional, que permitan identificar y regular la utilización de formas y estructuras jurídicas económicas nacionales e internacionales con el fin de evitar la elusión y la evasión fiscal, sin embargo, el legislador no ha analizado y ponderado las medidas que lleva a cabo el Estado con el objetivo de evitar la evasión impositiva y la elusión fiscal. En mucho de los cambios acaecidos son por compromisos con organismos internacionales y no con la finalidad verdaderamente de combatir el fraude fiscal.

Costa Rica según la OCDE, al día de hoy, por haber firmado doce acuerdos de intercambios de información, no se encuentra en la lista de paraísos fiscales.

Recomendaciones

Primero, se hace necesario revisar las implicaciones sociales, jurídicas y económicas del fraude fiscal en la sociedad costarricense, por tal motivo debe pensarse en el tipo de país que tenemos hoy y ahondarse y tomar acciones inmediatas al país que desearíamos en el futuro, en esa línea debe también reestructurarse nuestro sistema tributario, así como readecuar y modernizar la teoría del fraude fiscal en el sistema jurídico costarricense.

Segundo, el legislador debe reflexionar y revisar diligentemente la redacción de las normas tributarias, cimentando estos aspectos con el fin de limitarlos y ajustarlos conjuntamente con el espíritu en sí de la creación de la norma. Estas deben diseñarse, redactarse y aprobarse adicionando elementos técnicos jurídicos y hermenéuticos adecuados y también sistematizados, que tengan una relación lógica con el resto del sistema jurídico y no contradictoria con este, generando confusión en la decisión del intérprete.

Tercero, para tener conocimiento de las rentas de los residentes, se requiere una red de acuerdos de tratados de información y de doble imposición, así como un importante énfasis en las medidas legales de transparencia fiscal y de anti-evasión y anti-elusión fiscal. También, debe aclararse que los convenios internacionales no deben facilitar el fraude legal por medio de la elusión fiscal.

Cuarto, implementar las acciones correctivas de la OCDE y salir de la lista gris, y pasar a una lista blanca que incluye las jurisdicciones que han aplicado en forma sustancial los estándares impositivos acordados internacionalmente.

Referencias

Abal A. (2014). *La planificación fiscal agresiva de las multinacionales europeas en el impuesto sobre las sociedades*. Recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/831/1/TFG000825.pdf>

- Ariño G. (2004). Principios de Derecho Público Económico. N°3 edición ampliada. Comares, Granada. España.
- Asamblea Legislativa de Costa Rica (1964). *Código de Comercio*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=3284
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1988). *Ley del Impuesto sobre la Renta. Ley N° 7098*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=7092
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1995). *Ley de Justicia Tributaria. Ley N° 7.535*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=7535
- Asamblea Legislativa, Costa Rica (1999). Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ley n° 4755, de 03 de mayo de 1971, y sus reformas. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=7900
- Asamblea Legislativa de Costa Rica (2012). *Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal. Ley N° 9068*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=9068
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2012). *Ley para el Fortalecimiento de la Gestión Tributaria Ley N° 9.069*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Leyes.aspx?Numero_Ley=9069
- Asamblea Legislativa de Costa Rica. (2015). *Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta. Proyecto N° 19.769*. Recuperado de http://www.asamblea.go.cr/Centro_de_Informacion/Consultas_SIL/Pginas/Detalle%20Proyectos%20de%20Ley.aspx?Numero_Proyecto=19679
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (2016). *Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal. Ley N° 9.416*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=83186&nValor3=106701&strTipM=FN

- Barbot T. (2003). *Definición y utilización de paraísos fiscales y medidas de combate*. Conferencia Técnica. Centro Interamericano de las Administraciones Tributarias (CIAT). Recuperado de file:///C:/Users/User/Documents/Cursos%20Universidad/Cursos%20Universidad/Práctica%20Profesional/Proyecto%20Graduación/Jurisprudencia/Definición%20paraíso%20fiscal.pdf
- Borinsky, M. H. (2013). *Fraude a la hacienda pública*. Buenos Aires: Didot.
- Castillo, F. (2013). *El delito de estafa*. (2ª. ed.). San José: Editorial Jurídica Continental.
- CentralamericaData.com (5 de julio del 2011). Costa Rica sale de lista de paraísos fiscales. Recuperado de http://www.centralamericadata.com/es/article/home/Costa_Rica_sale_de_lista_de_e_parasos_fiscales
- CentralamericaData.com, información de negocios (7 de abril del 2009). Costa Rica: de "lista negra" a "lista gris" de OCDE recuperado de http://www.centralamericadata.com/es/article/home/Costa_Rica_de_lista_negra_a_lista_gris_de_OCDE
- Dafumo F. (2015). *Paraísos fiscales: problemática, análisis y tratamiento en la legislación argentina en los últimos 5 años*. Recuperado de file:///C:/Users/User/Documents/Cursos%20Universidad/Cursos%20Universidad/Práctica%20Profesional/Proyecto%20Graduación/Paraisos%20fiscales%20tesis%20Argentina.pdf
- Folco C. M. (2004). *Asociación ilícita en materia tributaria: Ley 25874*. Santa Fe. Argentina: Biscayet.
- González, E. (1997). *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona, España: Editorial Aranzadi.
- González G. (Julio, 2011). La situación de Costa Rica ante la OCDE: Pasado, presente y futuro. *Revista Electrónica de la Facultad [sic] de Derecho, ULACIT - Derecho en Sociedad, N°1*. Recuperado de file:///C:/Users/User/Documents/Cursos%20Universidad/Cursos%20Universidad/Trabajo%20final%20graduación/OCDE%20y%20Costa%20Rica.pdf
- Hendlrer, E. (1990). Una aproximación al tema de los delitos económicos. *Publicado en parte en Revista Jurídica de Buenos Aires*, edit. Abeledo-Perrot, 1990-II-pp.115/123. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de http://www.catedrahendler.org/doctrina_in.php?id=35

- Kühne, H. H. (1978). *Geschäftstüchtigkeit Oder Betrug?* Kehl am Rhein, Alemania: s. e.
- Martin, E. (1990). *Estudio específico del incumplimiento de la obligación legal de la contabilidad en el derecho tributario, constitución y normas tributarias.* Pamplona, España: Editorial Aranzadi.
- Marino, G. (2003). La consideración de los paraísos fiscales y su evolución. Curso de derecho tributario internacional. T. II. Bogotá: Temis.
- Ministerio de Hacienda. República de Costa Rica. (2011). *Oficio DGT-1320-2016* de la Dirección General de Tributación. Recuperado de http://196.40.56.20/SCIJ_MHDA/docjur/mhda_docjur.aspx?nBaseDato=1&nDocJur=17912
- Ministerio de Hacienda. República de Costa Rica. (2017). *Listado de convenios de doble imposición vigentes al 21 de marzo del 2017.* Recuperado de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13855-listado-de-convenios-de-doble-imposicion-vigentes>
- Ministerio de Hacienda. República. (2017). *Listado de acuerdos de intercambio de información vigentes, en proceso de intercambio de notas y/o en proceso de aprobación legislativa.* Recuperado de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13853-listado-de-acuerdos-de-intercambio-de-informacion-vigentes-en-proceso-de-intercambio-de-notas-yo-en-proceso-de-aprobacion-legislativa>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2003). Mejora del acceso a la Información bancaria con fines tributarios. Informe de Progreso 2003, OCDE, Paris, Francia, para la edición española Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2010. Recuperado de: http://www.ief.es?documentos/recursos/publicaciones/librosOCDE/02_InformeProgreso.pdf
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2009). A progress report on the jurisdictions surveyed by the oecd global forum in implementing the internationally agreed tax standard. Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard. Recuperado de <http://estaticos.expansion.com/estaticas/documentos/2009/04/listaocde.pdf>
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, p. 85. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

- Piedra, P. (abril, 2016). Mesa Redonda: Panamá-Papers: Paraísos Fiscales y Anonimato en los Registros de Accionistas. Colegio de Abogadas y Abogados. San José. Recuperado de <https://www.youtube.com/watch?v=UfITnWfIwp0>
- Piedra, P. (21 de mayo del 2016) La Falacia de la Elusión Tributaria Legítima recuperado de http://www.elfinancierocr.com/opinion/Opinion-Priscila_Piedra-elusion-impuestos-contribuyente_0_960503950.html
- Prieto, M. J. (1995). *La Planificación Fiscal Internacional y en el ámbito de la Unión Europea*. Revista de Estudios Europeos” N°11.
- Real Academia Española (2015). Término: Paraísos fiscales. Disponible en <http://lema.rae.es>
- Rosembuj, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Rohatgi R. (2008). Principios básicos de tributación internacional. (1ª. Ed.). Colombia. Legis Editores S.A.
- Rothe, L. E. (2005). *La aplicación de la doctrina contable en el estudio de los impuestos en Costa Rica*. Tesis de Maestría. San José: ULACIT
- Salazar D. (30 de junio del 2017). País se integrará a red global de información para control fiscal. El Financiero. (p.31)
- Salto, D. (2002). *Fraude y evasión fiscal*. San José: Investigaciones Jurídicas.
- Sánchez-Conejo, P. (2013). *Manual de derecho tributario*. San José: Investigaciones Jurídicas.
- Schomberger J. (2007). La problemática actual de los paraísos fiscales. Monografía de graduación. Universidad Javeriana. Bogotá, Colombia.
- Soler, O. H. (2008). *Derecho tributario*. (3ª. ed.). Buenos Aires: La Ley.
- Spolansky, N. (2009). La estafa y el silencio. *Revista de derecho penal económico, Derecho penal tributario III, tomo III, Ruzinbal-Culzoni Santa Fe*.
- Torrealba A. (4 de enero del 2016). *Se acepta la elusión legítima. Seminario Universidad*. (p.25)